

# **İngiltere mukimi şirketten alınan eğitim materyali ile danışmanlık ve eğitim hizmetinin vergilendirilmesi**

Sayı:

B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.9-110373

Tarih:

20/04/2017

T.C.

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**(Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)**

Sayı : 39044742-KDV.9-110373

20.04.2017

Konu : İngiltere mukimi şirketten alınan eğitim materyali ile danışmanlık ve eğitim hizmetinin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Türkiye'deki müşterileriniz için İngiltere merkezli bir şirketten eğitim kitapları, CD, afiş ve broşürlerden oluşan eğitim programı materyali ve bu materyalin uygulanmasına yönelik danışmanlık ve eğitim hizmeti ithal etmeyi planladığınız, danışmanlık hizmetinin hem yurt dışındaki şirketten uzman getirilerek hem de online olarak temin edileceği ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması da dikkate alınarak

- İthal edilecek eğitim materyaline ilişkin KDV, stopaj ve benzeri vergi yükümlülükleri,

- İthal edilecek olan danışmanlık hizmetinin online olarak uzaktan icra edilmesi halinde KDV, stopaj ve benzeri vergi yükümlülükleri,

- İthal edilecek danışmanlık hizmetinin Türkiye'ye uzman getirilerek icra edilmesi halinde KDV, stopaj ve benzeri vergi yükümlülükleri,

- Türkiye'ye gelinerek icra edilen danışmanlık hizmetinde, gelecek uzmanlara ait bir bildirimde bulunulup bulunulmayacağı,

- Türkiye'de anılan mükellef tarafından verilen hizmetten yararlanacak olan müşterilerin statüsünün (kamu kurumu, belediye, özel şirket, eğitim kurumu vb.) uygulama bakımından farklılık yaratıp yaratmayacağı,

hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmış olup Başkanlığımızın görüşü aşağıda açıklanmıştır.

## **KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Maddenin üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmış olup bu fıkranın (a) bendinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, (c) bendinde de Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergiye tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin " 22.2.3. Serbest

Meslek Kazançları " başlıklı bölümünde;

" *Serbest meslek faaliyeti esas itibariyle gerçek kişilerce icra edilen ve Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri ise istihdam ettikleri personelleri aracılığı ile olmaktadır.*

*Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi ve Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir. Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır ."*

açıklamaları yer almaktadır.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Kesinti oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20, gayrimaddî hak bedeli ödemelerinde de %20 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, eğitim materyallerinin uygulanmasına yönelik olarak gerek internet üzerinden gerekse yurt dışından uzman gönderilerek verilen danışmanlık ve eğitim hizmetleri karşılığında yapılan serbest meslek kazancı niteliğindeki ödemelerden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi çerçevesinde %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Yurt dışından ithal edilecek eğitim malzemelerine ilişkin ödemeler ise elde eden dar mükellef kurum açısından ticari kazanç niteliğinde olduğundan, vergi kesintisine tabi bulunmamakta olup söz konusu ticari kazancın Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde edilmesi halinde tam mükellef kurumlarla aynı vergileme esaslarına tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca, bahse konu eğitim malzemelerine ilişkin gayrimaddi hakların da satın alınması durumunda gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki ödemelerin gayri safi tutarı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrasına istinaden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

## **ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI AÇISINDAN**

Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.1989 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. İngiltere mukimi firmaya, CD, afiş ve broşürlerden oluşan eğitim programı materyali ithal edilmesi karşılığında yapılacak ödemelerin; temin edilen bu hizmetlerin söz konusu Anlaşmanın bir örneği ekli 12 nci maddesi kapsamında ele alınan gayrimaddi hak niteliğinde hizmetler olmaması koşulu ile Anlaşmanın "Ticari Kazançlar"ı düzenleyen 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın 7 nci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca, İngiltere mukimi şirketin Türkiye'de, Anlaşmanın bir örneği ekli "İşyeri"ne ilişkin 5 inci maddesi kapsamında bir işyerine veya daimi temsilciye sahip olmaksızın elde edeceği gelirleri vergileme hakkı İngiltere'ye aittir. Söz konusu gelirlerin Türkiye'de bulunan bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmeleri durumunda ise bu işyerine veya daimi temsilciye atfedilen gelirlerle sınırlı olmak üzere vergileme hakkı Türkiye'ye ait olacaktır.

Anlaşmanın "İşyeri"ne ilişkin 5 inci maddesinin 5 inci fıkrasında daimi temsilcilik düzenlenmiştir. Bu fıkraya göre; bir kişi, bir Akit Devlette diğer Akit Devletin teşebbüsü adına hareket eder ve bu

fıkra kapsamında belirtilen faaliyetleri temsil ettiği teşebbüs adına yürütürse bu durumda bu faaliyetler diğer Akit Devletin teşebbüsü için bir işyeri oluşturacaktır.

Aynı maddenin bağımsız temsilciliğe ilişkin 6 ncı fıkrasında ise, bir teşebbüsün bir Akit Devlette işlerinin yalnızca, kendi işlerini olağan şekilde devam ettiren bir simsar, bir genel komisyon acentası veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acenta vasıtasıyla yürüttüğü için o Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacağı hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler uyarınca, Anlaşmanın 5 inci maddesinin daimi temsilciliğe ilişkin fıkrası kapsamında gerçek veya tüzel kişilerin, diğer akit devletin bir teşebbüsü namına hareket etmesi ve bu teşebbüs adına devamlı olarak mukavele akdetme yetkisi kullanmaları durumunda, bu kişiler Anlaşmanın 6 ncı maddesinin bağımsız temsilciliğe ilişkin fıkrasında belirtilen bağımsız nitelikteki temsilciler kapsamında değerlendirilmeyecekler ve bu faaliyetler nedeniyle temsil ettikleri teşebbüsün bir işyerini oluşturacaklardır.

Ayrıca, daimi temsilciliğe ilişkin olarak düzenlenen anılan fıkra hükümlerinde yer alan "mukavele akdetme yetkisi"nin dar çerçevede yorumlanmaması, temsilci ile teşebbüs arasında "bağımlılık" ilişkisinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu çerçevede, Anlaşmanın temsilciliğe ilişkin hükümlerinin uygulanması bakımından, temsilcinin, teşebbüs adına herhangi bir sözleşme akdetme yetkisi olmasa dahi, sözleşmenin gerekli bütün ön şartlarını (müzakereler, fiyat/bedel pazarlığı vb.) yerine getirmesi, ticari faaliyetlerinin tamamını doğrudan veya dolaylı olarak teşebbüsün emir ve talimatları uyarınca gerçekleştirmesi veya temsilcinin teşebbüs namına gerçekleştirdiği faaliyetlerinin temsilcinin olağan faaliyetlerini aşacak bir nitelik arz etmesi gibi durumlarda, yurt dışında yerleşik teşebbüsün, temsilcinin bulunduğu ülkede bir işyerine sahip olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu hizmetlerin ilgili Anlaşmanın bir örneği ekli "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 inci maddesi çerçevesinde gayrimaddi hak niteliğinde bir hizmet olması durumunda şirketiniz tarafından anılan hizmet karşılığında yapılan ödemeler üzerinden Türkiye'de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda, İngiltere mukimi firmaya yapılan Türkiye kaynaklı ödemeler üzerinden alınacak vergi, gayrimaddi hak bedeli gayrisafi tutarının %10'unu aşmayacaktır. Söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Diğer taraftan, İngiltere mukimi firmadan ithal edilen eğitim materyalinin uygulanmasına yönelik olarak alınacak olan danışmanlık ve eğitim hizmetinin anılan Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu maddenin 2 nci fıkrası;

*"2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:*

*a) Teşebbüs, bu faaliyetleri icra etmek üzere bu diğer Devlette bir işyerine sahip olursa veya*

*b) Faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşarsa, sözkonusu gelir, aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.*

*Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca sözkonusu işyerine atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. ..."*

hükümlerini öngörmektedir.

Buna göre, İngiltere mukimi bir teşebbüsün Türkiye'ye gelmeksizin on-line olarak uzaktan icra edeceği danışmanlık ve eğitim hizmetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız İngiltere'ye aittir. Eğer bu hizmet veya faaliyetler Türkiye'de Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında bir işyeri vasıtasıyla icra edilirse veya Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık

dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

İngiltere mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

Kendilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılan teşebbüsler Anlaşma hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye'de vergilendirilmemesinin gerektiği durumlarda, bizzat veya vekilleri vasıtasıyla, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurabileceklerdir.

İngiltere teşebbüsünün Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşıp aşmadığının tespitinde; Türkiye'de birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa bu faaliyetlerin tamamı ve hizmetin Türkiye'ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye'de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu hizmet kapsamında İngiltere'den gönderilecek personelin elde ettiği ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunun ise Anlaşma'nın "Bağımlı Faaliyetler"e ilişkin 15 inci maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Anılan maddenin 1 ve 2 nci fıkraları aşağıdaki gibidir;

" 1. Bu Anlaşmanın 16, 18, 19 ve 21 inci Madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bu Maddenin 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette bir vergilendirme döneminde bir veya birkaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve

b) Ödeme, bu diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve

c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa,

yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir."

İngiltere teşebbüsü personelinin, anılan hizmet karşılığında elde edecekleri ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için yukarıda 2 nci fıkrada belirtilen koşullardan en az birinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Bu üç şartın topluca gerçekleştiği durumda ise vergileme İngiltere'de yapılacaktır.

Anlaşma hükümlerine göre, yukarıda bahsedilen ve Türkiye'ye vergileme hakkı veren koşulların oluşması neticesinde Türkiye'de ödenecek bu vergiler; Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesi çerçevesinde İngiltere'de hesaplanacak vergiden mahsup edilebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu İngiltere mukimi şirketin ve ücret erbablarının İngiltere'de tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin İngiltere yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin, ilgili vergi

dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.

## **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun,

1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılması hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade edeceği,

9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

40/4 üncü maddesinde, ithalatta alınan Katma Değer Vergisinin, gümrük giriş beyannamesindeki beyan üzerine, gümrük giriş beyannamesi verilmeyen haller ve motorlu kara taşıtları ile Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımaları ile transit taşımalara ait Katma Değer Vergisi mükelleflerin yapacakları özel beyan üzerine tarholunacağı,

43/4 üncü maddesinde, ithalde alınan Katma Değer Vergisinin ilgili gümrük idaresince tarh olunacağı

hükümlerine yer verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1) bölümünde;

*" 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.*

*Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.*

*Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.*

*Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.*

*KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır. "*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre,

-Yurt dışından ithal edeceğiniz eğitim materyalleri katma değer vergisine tabi olup, buna ilişkin katma değer vergisi KDV Kanununun 43/4 maddesi gereği malların ithali esnasında gümrük idaresince tarh olunacak ve gümrük idaresine ödenecektir.

-Yurt dışından online sistem aracılığı ile alınan danışmanlık hizmeti ve İngiltere mukimi firmanın personeli ile Türkiye'de Şirketinize verdiği danışmanlık hizmeti KDV'ye tabi tutulacak olup, İngiltere mukimi firmanın Türkiye'de işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunması halinde, İngiltere mukimi firma tarafından danışmanlık hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak verginin düzenlenen faturada gösterilmesi ve 1 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Ancak, söz konusu firmanın Türkiye'de işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde danışmanlık hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak KDV'nin, Şirketinizce 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.