



# **Yurtdışından Sağlanan Hizmetlerde Vergi Sorumluluğu**

**Hazırlayan**  
**Bülent KORKUSUZ**  
Vergi Denetmen Yardımcısı

## **I- GİRİŞ:**

Katma Değer Vergisinin konusu vergi kapsamına alınmış olan mal teslimleri ve hizmet ifalarıdır. Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde de ifade edildiği üzere, bu işlemleri yapanların Türk tabiiyetinde bulunup bulunmaması, ikametgah ve işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.

Bu yazımızda, yurtdışından sağlanan ve Katma Değer Vergisi Kanununun 6'ncı maddesine göre Türkiye'de yapılmış (yahut ithal edilmiş) sayılan hizmetlerde vergi sorumlusunun kim olduğu ve sorumlunun vergi mükellefiyetinin olmamasının vergilemeyi etkileyip etkilemediği üzerinde durulacaktır. Fiziken yurtdışında ifa olunduğu halde, bazı hizmetler Türkiye'de faydalanılmasına bağlı olarak Türkiye'de ifa edilmiş sayılmaktadır. Örneğin plan proje çizimi, teknik müşavirlik hizmetleri, montaj hizmetleri ve özel olarak bilgisayar yazılımı hazırlanması gibi. Başka bir anlatımla 6'ncı maddede hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş sayılma hali o derece geniş tutulmuş ki, hizmet ithali şeklinde ikinci bir hükme gerek kalmamıştır.

Konu, Katma Değer Vergisi Kanununun vergi sorumluluğunu düzenleyen 9'uncu maddesi ile dar mükellef kurumların bazı kazanç ve iratlarını tevkifat esasına göre vergileyen Kurumlar Vergisi Kanununun 24.maddesi çerçevesinde ele alınacaktır.

## **II- YASAL DÜZENLEME :**

Hizmetin tanımına Katma Değer Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinde yer verilmiştir. Yasal düzenlemeye göre; "hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana çıkarmak, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleştirilir." denilerek kabaca tanımlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 6'ıncı maddesine göre, hizmet ifası şeklindeki işlemlerde, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması, işlemlerin Türkiye'de yapıldığını ifade eder. 15 nolu KDV Genel Tebliğinin konu ile ilgili C bölümü şöyledir:

### **"Yurtdışından Sağlanan Hizmetler:**

Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurtdışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurtdışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde ve gerekli görünen diğer hallerde vergi, sözü edilen kanunun 9'uncu maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip, ödenecektir."

Başka bir anlatımla, yabancı kişi, kuruluş ve firmalarca yapılan hizmetler, 6'ıncı madde ile ilgili bölümde açıkladığımız esaslar çerçevesinde Türkiye'de yapılmış (ithal edilmiş) sayılmakta ise vergilemenin 9'uncu madde uyarınca, yani KDV sorumlusu eliyle yapılması gerekmektedir.

Ancak, yabancı kişi veya kuruluş Türkiye'de şube veya işyeri açtığında, bu şubede yapacağı işlemler itibarıyla KDV mükellefi olur. Yabancıya bu işyeri ile

ilgili olarak mükellefiyet tesis edilir. Yani bu durumda işleme taraf olanın, KDV sorumluluğu söz konusu olamaz.

31 nolu KVK Genel Tebliğinde konu ile ilgili olarak aynen şu ifade yer almaktadır:

"Türkiye'de bir işyeri açmak suretiyle ticari faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi kurumların, bu işyerlerinde elde ettikleri ve kurum kazancına dahil kazanç ve iratları üzerinden de Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesine göre bir tevkifat yapılmayacaktır. Ancak söz konusu dar mükellef kurumların, bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmayan diğer kazanç ve iratları üzerinden tevkifat yapılacağı tabidir."

Bu iki tebliğ hükmünün mefhumu muhalifinden hareketle varılan sonuç, yabancı firmanın Türkiye'de işyeri bulunması, hizmetin bu işyeri bünyesinde yapılması halinde, sorumlu sıfatıyla KDV ödenmeyeceği, KDV'nin fatura mukabilinde yabancı kuruma (Türkiye şubesine) ödeneceğidir.

Görüldüğü gibi Bakanlık Türkiye'de işyeri açan ve sürekli faaliyet gösteren yabancı kurumlara ödemede bulunanlara KDV sorumluluğu yüklemeyiği gibi stopaj sorumluluğu da tahmil etmemiş, KDV ve KVK açısından yeksenak bir uygulama öngörmüştür.

### **III-VERGİ SORUMLUSU :**

#### **A-Katma Değer Vergisi Sorumlusu:**

KDV Kanununun vergi sorumluluğunu düzenleyen 9'uncu maddesine göre, işlemi yapanın Türkiye'de bulunmaması halinde vergisel ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu tutulabilecek başka birinin tayini vergi tekniği ve vergi emniyeti açısından gerekli görülmüştür. İşlem mal teslimi şeklinde ise vergileme, malın ithali aşamasında ve ithalatı yapanın mükellef olarak tayini suretiyle yapılmaktadır. İşlemin hizmet ifası şeklinde olması halinde, mükellef hizmeti yapmış olan yurt dışındaki firma olmakla beraber, bu işlemle ilgili KDV beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi, sorumlu tayin edilen kişiler tarafından yerine getirilir.

Yurtdışından sağlanan ve 6'ncı maddeye göre Türkiye'de yapılmış sayılan hizmetlerde sorumlu, hizmetten faydalanan yurt içindeki kişi, kuruluş veya firmadır. Yurtdışından hizmet sağlayan kişi, kuruluş veya firmanın Katma Değer

Vergisinden sorumlu tutulabilmesi için, o kimse veya kuruluşun vergi mükellefi olması gerekmez. Örneğin, vergi mükellefiyeti bulunmayan bir kimse, yaptıracığı villanın projesini İtalya'da ikamet eden bir mimara çizdirdiğinde, çizim bedeli üzerinden normal orana göre KDV hesaplayıp 2 nolu KDV beyannamesi ile Vergi Dairesine ödemesi gerekmektedir. Buna göre KDV mükellefleri de yurt dışından hizmet sağladıklarında sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayıp 2 nolu beyanname ile ödemek ve indirim hakkı var ise indirmek zorundadır.

Katma Değer Vergisi sorumlularınca kullanılan 2 nolu KDV beyannamesinin hangi vergi dairesine verileceğine dair açık bir hüküm bulunmamaktadır. Uygulamada bu beyannameler, KDV mükellefleri bakımından KDV mükellefiyetinin bulunduğu yer vergi dairesine; KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişiler için ikametgahının, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kuruluşlar için ise işyerinin bulunduğu yer vergi dairesine beyan edilip ödenecektir. Beyan edilecek bir işlem bulunmadığı dönemlerde beyannamenin verilmesi gerekmediği tabidir.

#### **B-Kurumlar Vergisi Tevkifatında Vergi Sorumlusu:**

Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesine göre, dar mükellefiyete tabi kurumların ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kazanç ve iratları ile telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı ve temlik mukabilinde alınan bedeller % 25 nispetinde kurumlar vergisi tevkifatına tabidir.

Yurt dışından sağlanan ve 6'ncı maddeye göre Türkiye'de yapılmış sayılan hizmetlerde vergi kesintisi sorumlusu, kesintiye tabi kazanç ve iratları dar mükellefiyete tabi yabancı kurumlara sağlayanlardır. Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinde; "dar mükellef durumunda olan kurumlara yukarıda yazılı kazanç ve iratları sağlayanlar bu kazanç ve iratlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmaya mecburdur." hükmü yer almaktadır. Dikkat edilirse dar mükellef kurumlara stopaja tabi hasılatı sağlayanlar kurumlar vergisi stopajı sorumlusu sayılmıştır.

Bu kazanç ve iratları sağlayanların, gerçek kişi veya tüzel kişi oluşu, gelir veya kurumlar vergisi karşısındaki durumları ve diğer özellikleri vergi kesintisi yapma mükellefiyeti yönünden önem taşımaz. Başka bir anlatımla, stopaj so-

rumlusu olmak için ödemeyi yapanın vergi mükellefiyeti bulunması dahi gerekli değildir. Katma Değer Vergisinden sorumlu tutulabilmek için hizmetten faydalanan kimse veya kuruluşun vergi mükellefiyeti aranmadığı gibi Kurumlar Vergisi tevkifatı için de kazanç ve iratları sağlayan gerçek veya tüzel kişinin vergi mükellefiyeti aranmaz.

Örneğin, vergi mükellefiyeti bulunmayan bir kimse, yaptıracığı villanın projesini İtalya'da ikamet eden bir mimarlık firmasına çizdirdiğinde, çizim bedeli üzerinden normal orana göre KDV hesaplanıp 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edecek ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesi uyarınca, dar mükellefe sağlanan gayri safi kazanç ve irat üzerinden tevkifat yapacaktır.

Halbuki Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde, stopaj sorumlusu olanlar tek tek sayılmış olup, bu sayılanlar arasında yer almayanlar Gelir Vergisi stopajı açısından sorumlu tutulmazlar. Örneğimizdeki villa projesini, İtalyan yabancı kurum değil, İtalyan gerçek kişi yapsaydı, gerçek kişiye yapılacak ödeme 94'üncü madde uyarınca stopaja tabi olmakla beraber, ödemeyi yapan stopaj sorumlusu sayılmadığı için, stopaj yapılmayacaktır. Ancak Katma Değer Vergisi sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

### **C-Stopaj Matrahı :**

En basit tabiriyle stopajın matrahı, yabancı kuruma yapılan ve stopaja tabi olan istihkakın gayri safi tutarıdır. Ayrıca, bedelin stopaja tabi olması halinde, stopajın müşteri tarafından üstlenilmesi durumunda stopaj bedeli KDV matrahına dahil edilecektir. Çünkü, müşteriye stopaj miktarı kadar bir menfaat sağlanmıştır. KDV sorumlusu ile stopaj sorumlusu arasında bu yönde de benzerlik bulunmaktadır.

Hizmeti ifa edecek olanın yol, yeme, yatma ve benzeri ihtiyaçlarının hizmete talip olan tarafından karşılanması şeklinde menfaatlerde, hem KDV sorumluluğu hem de stopaj sorumluluğu gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesi kapsamındaki tüm işlemler KDV sorumluluğu gerektirmektedir. Oysa KDV sorumluluğu sadece KV stopajına tabi işlemlerden ibaret değildir, stopaj gerektirmeyen bazı işlemler de KDV sorumluluğu gerektirmektedir. Örneğin, yurtiçinde amatör spor ku-

l pllerine verilen reklam işlemelerinde reklam verenlerin KDV sorumluluğu olmakla beraber KV sorumluluğu yoktur.

#### **D-Tevkifat Oranları:**

Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinde yazılı kazanç ve iratlardan yapılacak tevkifat oranları, 93/5147 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenmiştir. Oranlarda muhtelif tarihlerde değişiklikler yapılmıştır. Son olarak 2002/4370 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.07.2002 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 93/5147 sayılı kararda değişiklik yapılmıştır.

Tevkifat oranlarının uygulanmasında, kazanç ve iratların türü ile uluslararası vergi anlaşmalarınca belirlenen oranların da dikkate alınması gerekmektedir.

#### **IV-SONUÇ :**

Katma Değer Vergisinde vergi sorumluluğu, vergi alacağının emniyetle tahsil edilebilmesi amacıyla getirilmiş bir düzenlemedir. KV stopajında da stopaj sorumluluğunun temel nedeni, verginin bir an önce tahsili ve vergi güvenliğinin sağlanmasıdır. Zira yabancı kurumların Türkiye'de sağladıkları arız  hizmet hasılatının kavranması genellikle mümkün olmamakta, stopaj yoluyla  n vergileme tek  are olarak görülmektedir.

Yurtdışından sağlanan ve Katma Değer Vergisinin 6'ncı maddesine göre Türkiye'de yapılmış (yahut ithal edilmiş) sayılan hizmetlerde vergi sorumlusu hizmetten faydalanan kişi, kuruluş veya firmadır. Sorumlunun vergi mükellefiyetinin olmamasının ne KDV sorumluluğu açısından, ne de KV sorumluluğu açısından vergilemeye etkisi yoktur. Bir başka deyişle yurtdışından hizmet sağlayan kişi, kuruluş veya firmanın Katma Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisi Tevkifatından sorumlu tutulabilmesi için, kazanç veya iradı sağlayanların gerçek veya tüzel kişi olması, gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olup olmaması vergi kesintisi yapma mükellefiyetleri yönünden önem taşımamaktadır.

#### **Yararlanılan Kaynaklar:**

- 1-Ma  Mehmet : KDV Uygulaması, Denet Yayıncılık, 1998
- 2-Ma  Mehmet : Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, 1999
- 3-Hesap Uzmanları Derneği : Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2003
- 4-Kızılot şükrü : Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, 2000