

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-120[94-2016/55]-113418

25.04.2017

Konu : Yurt içinde ve yurt dışında verilen eğitim hizmeti için yapılan ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı ve belge düzeni

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 15.09.2015 tarihi itibarıyla yabancı dil eğitmenlerinin eğitim ve sertifikasyon işi ile iştigal etmek üzere mükellefiyet tesis ettirdiğiniz, yabancı dil eğitmenlerini eğitim amacıyla yurt dışında bulunan bir takım ülkelere (İngiltere, ABD, İrlanda vb.) götürdüğünüz, bir kısım ülkelerde önceden anlaştığımız vergi mükellefi olan anılan ülke mukimi firmalar kanalıyla eğitim programının hazırlandığı ve eğitim sonunda anılan firma tarafından fatura düzenlendiği,

Bir kısım ülkelerde ise eğitim programının bizzat tarafınızca yapıldığı, önceden anlaşılan akademisyenlere ödeme yapıldığı, bu ödeme için de banka dekontu dışında herhangi bir belge alınmadığı,

Yurt dışına gitme imkanı olmayan eğitmenler için ise; Türkiye'de yaptığınız bir program ile hizmet verdiğiniz, Türkiye'deki eğitimlerin Türkiye'deki yerleşik akademisyen vasıtasıyla verildiği gibi masrafları tarafınızca karşılanmak üzere yurt dışındaki üniversitelerden getirilen akademisyenler tarafından da verildiği, gerek Türkiye'deki gerek yurt dışındaki akademisyenlere ödemelerin banka kanalı ile yapıldığı ve banka dekontu dışında herhangi bir belge alınmadığı belirtilerek, yurt dışında verilen eğitimler için yurt dışı mukim firmalar ile yurt içinde verilen eğitimler için Türkiye'de yerleşik olan ve olmayan akademisyenlere yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi ve katma değer vergisi (KDV) tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ile belge düzeni hakkında bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

I-GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Mükellefler" başlıklı 3 üncü maddesinde;

"Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)" hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan Aynı Kanunun 4 üncü maddesinde; "Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar (İkametgâh, Kanunu Medenin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)" hükmü yer almaktadır.

Kanunun "Mükellefler ve Mevzuu" başlıklı 6 ncı maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmış olup, "Kazanç veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi" başlıklı 7 nci maddesinde; dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilme şartları, serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesine bağlanmıştır.

Aynı Kanununun 61 inci maddesinde; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez..." hükmü yer almaktadır.

Mezkûr Kanununun 65 inci maddesinde serbest meslek kazancının tarifinde yer verilmiş, 66 ncı maddesinde ise serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenlerin, serbest meslek erbabı olduğu ve serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği hususları belirtilmiştir.

Kanununun 82 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde; serbest meslek faaliyetlerinin arızı olarak yapılmasından doğan kazançlar arızı kazançlar arasında sayılmıştır.

Buna göre, serbest meslek kazancının "arızı" sayılması için serbest meslek faaliyetine konu işin devamlılık arz edecek şekilde yapılmaması ve bu işin mutat meslek haline getirilmemesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olanlar sayılmış olup (1) numaralı bendinde de; hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinin (b) alt bendinde ise; 18 inci madde kapsamına girmeyen serbest meslek işlerinden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiş,

96 ncı maddesinde ise "Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, şahsınız ile eğitim hizmeti veren kişilerin hizmet sözleşmesine istinaden bağımlık arz edecek şekilde çalışmalarını halinde, bu kişilere yapılan ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi bu ücretlerin Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, akademisyenlerin eğitim hizmetini şahsınıza bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesaplarına gerçekleştirmeleri durumunda elde edilecek gelirin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Faaliyetin devamlılık arz edecek ve mutad meslek halinde yerine getirilmemesi halinde ise bu faaliyetin arızı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmakta olup her iki durumda da ödenen bedellerden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Ayrıca serbest meslek kazancının arızı kazanç olarak değerlendirilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 82 nci maddesine göre bir takvim yılında arızı kazanç dolayısıyla elde edilen gelirlerin toplamının (296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2017 yılı için) 24.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden müstesnadır. Elde edilecek kazancın vergiden müstesna tutarı aşması halinde ise yıllık gelir vergisi beyannameyi verilmesi gerekmekte olup ayrıca arızı kazancın beyan edilen kısmına isabet eden tevkifat tutarı da beyannamede mahsup edilecektir.

Öte yandan, eğitim hizmeti alınan ülkeler ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının olması durumunda bu Anlaşma hükümlerinin dikkate alınacağı hususu da tabiidir.

II-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında; "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde tevsik edici belgeler; fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, muhabere evrakı olarak sayılmıştır.

Anılan Kanunun 234 üncü maddesinde; birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulasının vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır.

236 ncı maddesinde; serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu, 238 inci maddesinde ise; işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları hükmedilmiştir.

Diğer taraftan 253 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yapıtılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Belgelerle İlgili İşlemler" başlıklı B Bölümünde, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yapıtılan, iş veya hizmetler karşılığında ödemedede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermelerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Bu durumda; şahsınız ile eğitim hizmeti veren kişilerin hizmet sözleşmesine istinaden bağlılık arz edecek şekilde çalışmalarını halinde bu kişilere yapılan ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi durumunda şahsınız tarafından bu kişilere ücret bordrosu düzenlenmesi,

Eğitim veren kişilerin bu hizmeti şahsınıza bağlı kalmadan şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapıyor olması durumunda elde edilecek gelir serbest meslek kazancı olarak değerlendirileceğinden bu hizmet karşılığında eğitim veren kişilerin serbest meslek makbuzu düzenlemesi,

Eğitim veren kişilerin bu işi arızı olarak yapıyor olmaları durumunda ise şahsınız tarafından bu kişiler adına gider pusulası düzenlenmesi,

gerekmektedir.

Diğer taraftan eğitim hizmetine ilişkin olarak yurt dışındaki ülkelerden alınacak belgelerin hizmetin alındığı ülkede uygulanan vergi mevzuatına göre muteber bir belge olması hususuna dikkat edilmesi gerektiği tabiidir.

III-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinin konusuna girdiği, aynı maddenin 2 numaralı fıkrasında ise; her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi bulunduğu,

-6/b maddesinde, hizmet ifalarında işlemin (hizmetin) Türkiye'de yapılmış sayılması için, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının gerektiği,

-8 inci maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işi yapanların verginin mükellefi olduğu,

-9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği

hüküm altına alınmıştır.

60 no.lu KDV Sirkülerinin "1.1.1. Yurtdışındaki İşlemler" başlıklı bölümünde;

"KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, yurtdışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir.

Buna göre, Türkiye'deki bir mükellefin;

-Yurtdışında düzenlenen bir fuara Türkiye'den katılan firmalara yurtdışında verdiği stant kurulumu, montajı, lojistik vb. hizmetler,

-Yurtdışında yaptığı inşaat, onarım, montaj işleri,

-Yurtdışındaki bir firmanın doğrudan yurtdışındaki başka bir firmaya (mallar Türkiye'ye gelmeksizin) yapacağı teslimlere ilişkin olarak verdiği aracılık hizmeti,

-Türkiye'deki başka bir firmanın personelini yurtdışına götürmek suretiyle aynı sektörde faaliyette bulunan yabancı firmalarla tanıştırma, bilgilendirme, eğitim şeklinde yurtdışında verdiği danışmanlık hizmeti,

-Yurtdışındaki bir firmanın mallarının, yine yurtdışındaki bir başka firmaya pazarlanmasına yönelik olarak yurtdışında verdiği satış komisyonculuğu hizmeti Türkiye'de ifa edilmediğinden veya bu hizmetlerden Türkiye'de faydalanılmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

Türkiye'de serbest meslek faaliyeti dolayısıyla KDV mükellefi olan bir doktor veya avukatın, Türkiye'de KDV mükellefi olan bir firmaya yurtdışında verdiği hizmetler de verginin konusuna girmeyecektir."

ifadelerine yer verilmiştir.

Buna göre;

-Yurtdışına gönderdiğiniz yabancı dil eğitmenleri için gerek yurtdışında yerleşik firmalar, gerekse yurtdışında yerleşik akademisyenler tarafından verilen hizmetler, yurtdışında ifa edilip yine bu hizmetlerden yurtdışında yararlanıldığından KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu çerçevede Türkiye'de yapılmayan ve Türkiye'de yararlanılmayan bu hizmet üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

-Yabancı dil eğitmenlerine yurtiçinde verilen eğitimler için şahsınız ile Türkiye'de yerleşik olmayan yabancı ve Türkiye'de yerleşik akademisyenler arasında imzalanan sözleşme kapsamında yapılan ve bu kapsamda verilen eğitmenlik hizmetlerinin ücret olarak değerlendirilmesi durumunda bu hizmetler KDV'nin konusuna girmeyecektir.

-Diğer taraftan Türkiye'de yerleşik akademisyenler ile Türkiye'de yerleşik olmayan yabancı akademisyenlerin Türkiye'de arızı olarak verdikleri eğitim hizmetleri KDV'nin konusuna girmemektedir.

-Ancak, Türkiye'de yerleşik akademisyenlerin eğitim hizmetini şahsınıza bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesaplarına gerçekleştirmeleri ve bu çerçevede elde edilecek gelirin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi durumunda ise bu hizmet KDV'nin konusuna girmekte ve hizmeti veren şahıslar adına KDV mükellefiyeti tesis edilmesi ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak KDV'nin serbest meslek erbabı tarafından beyan edilmesi 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.