

DUE DILIGENCE RAPORLARI HİZMET İHRACI KAPSAMINDA MIDIR?

**www.muhasibetr.com sitesinde
17.08.2012 günü yayınlanmıştır.**

1. GİRİŞ

Satın alınacak şirketin içinde bulunduğu gerçek durumun ortaya konması amacıyla başta mali tabloları finansal ve vergisel açıdan olmak üzere detaylı bir şekilde incelenirken bir yandan da şirketin evrakları, imzaladığı sözleşmeler, devam eden davaları ve diğer hukuksal sonuç yaratacak işlem, karar ve defterleri ile ana sözleşmesi hukuki açıdan detaylı bir analize tabi tutulması sürecine uygulamada due diligence denilmektedir. Türkçe karşılığı durum tespiti olarak da adlandırılmakla birlikte uygulamada genellikle İngilizce karşılığı kullanılmaktadır. Talebe göre ilaveten şirketin makine ve teçhizatları, üretim yöntemleri, müşteri portföyü, alacak ve borçları, çok sayıda değişik uzmanlıklara sahip kişilerin oluşturduğu ekiplerce incelenmekte, alıcı da bu incelemeler neticesinde kendisine verilen rapordan hareketle pazarlık ve sözleşme şartlarını sürdürmektedir.

Due diligence çalışmaları genel olarak yurt dışındaki şirketler için Türkiye’de ortak olmayı veya satın almayı planladıkları şirketler hakkında yapılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında ortada bir hizmet ihracı olduğu bize göre kesindir; ancak uygulamada due diligence faturalarının genellikle KDV’li olarak kesildiğini görmekteyiz. Ya da bazı nadir uygulamalarda, hizmet faturasının biraz bekletildiği ve adına due diligence çalışması yapılan alıcının şirketi satın almaya veya şirkete ortak olmaya karar vermesi halinde KDV’li olarak fatura düzenlendiği görülmektedir.

Bize göre, Türkiye’de herhangi bir faaliyeti bulunmayan, herhangi bir yeri ya da temsilcisi bulunmayan, yurt dışındaki bir firma için verilen due diligence hizmeti, KDV kanunu kapsamında hizmet ihracı olarak değerlendirilmelidir. Bize göre verilen hizmetten yurt dışında yararlanılacaktır. Ancak vergi idaresi verdiği özgelelerde kimi zaman yurtdışındaki firmanın ileride Türkiye’de faaliyette bulunabileceği varsayımı üzerine dahi görüş vererek verilen hizmetleri hizmet ihracı kapsamında değerlendirmeyebilmektedir.

2. KDV MEVZUATIMIZDA HİZMET İHRACI ESASLARI

Katma değer vergisi uygulamasında asıl amaç, nihai tüketiciyi vergilemek olmakla birlikte, katma değer vergisi uygulayan tüm modern toplumlarda olduğu gibi Türkiye’de de geçerli olan uluslar arası işlemlerde mal veya hizmetin tüketildiği/faydalanıldığı ülkede vergilendirilmesini öngören “destination” (varış ülkesinde vergilendirme) prensibi gereğince ihracat ve ihracat sayılan işlemler vergiden istisna edilmiştir.¹

KDV Kanununun 11/1-a maddesi ile ihracat teslimlerinden ayrı olarak yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler de KDV den istisna edilmiştir. Kanunun 12/2 nci maddesi ile 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (K) bölümü uyarınca, bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için;

1- Hizmetin Türkiye’de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,

¹ Hakkı Koçak, “Hizmet İhracının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası, Aralık 2006

- 2- Fatura veya benzeri nitelikteki belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi,
- 3- Hizmet bedelinin, döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi ve
- 4- Hizmetten yurt dışında faydalanılması**

şartlarının yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde, "Yurt dışındaki firmaların Türkiye'den ithal edecekleri mal ve hizmetlerle ilgili olarak, bu firmalara aracılık hizmeti verenlerin söz konusu hizmetleri karşılığında aldıkları komisyonlar, ihraç edilen mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden hizmet ihracı istisnası kapsamında mütalaa edilecektir" denilmektedir. Söz konusu tebliğ hükmü ile benimsenen anlayış, hizmetin bir ihraç malına yönelik olarak verilmesi durumunda, söz konusu malın tüketildiği yere göre faydalanma kriterinin belirlenmesidir. Buna göre, hizmete tabi mallar yurtdışında tüketilecek ise faydalanma yurtdışında olarak değerlendirilerek ve bu durumda KDV istisnasından faydalanılabilecektir.²

Diğer taraftan, 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümünde ise yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edileceği, ancak, bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin KDV Kanununun 32'nci maddesi kapsamında iadesinin hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyeceği belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 12'nci maddesinin 2/b bendine göre, bir hizmetin, ihracat istisnasına konu olabilmesi için aranan şartlardan biri de, hizmetten yurt dışında faydalanılmasıdır. KDV'nin kanun metninde hizmetten yurtdışında faydalanılması kavramının açıklığa kavuşturulmaması yorum farklılıklarına ve tartışmalara neden olmuştur. Uygulamacılar açısından genel kabul gören görüş bir kaynakta şu şekilde açıklanmıştır: "*Bu koşullardan birisi ve en önemlisi de "hizmetten yurtdışında yararlanılması", bir başka anlatımla yurtdışındaki müşteri için verilen hizmetin bu müşterilerin Türkiye'deki faaliyetleri ile herhangi bir ilişkisinin bulunmamasıdır. Müşterinin Türkiye'de faaliyetleri ile ilişkisinin bulunmaması ifadesi ise uygulamada ayrı bir tartışma konusudur. Ancak yine uygulamada yurtdışındaki firmaya verilen hizmetin, bu firmanın Türkiye'de KDV mükellefiyetini gerektiren bir faaliyetiyle ilgili olmaması şeklindedir."*³

Konu hakkında yorum farklılıklarını gidermek ve uygulama birliğini sağlamak amacıyla ilk olarak 17 Seri No.lu Tebliğde açıklamalar yer almıştır. Söz konusu tebliğde fatura ve benzeri belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmişse ve hizmet bedeli Türk Parasının Kıymetini Koruma (TPKK) mevzuatı uyarınca bu müşteriler tarafından gönderilmişse, hizmetten yurtdışında faydalanıldığının varsayılması gerektiği şeklinde çözüme bağlanmıştır. 17 Seri No.lu Tebliğle yapılan uygulama sadece iki yıl kadar bu şekilde devam etmiş ve daha sonra 26 ve 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Tebliğleri ile değişikliğe uğramıştır. Söz konusu tebliğlerde yapılan değişikliklerle yurt dışında yararlanma kavramı örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

² Derya Arslan, "Hizmet İhracında Yurtdışında Faydalanma Kavramı"

http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=5&publicationYear=2012&publicationId=637177 Erişim: 11.08.2012

³ Veysi Seviğ, "Katma Değer Vergisi'nde Hizmet İhracı", Referans Gazetesi, 04.08.2009

- İlk olarak hizmetin, yurtdışındaki müşterinin bizzat Türkiye'ye gelerek, fiilen burada faydalandığı bir hizmet olması durumunda faydalanmanın Türkiye'de olduğu ve bu nedenle istisna uygulanmayacağı, (Türkiye'de konaklama, Türkiye içinde ulaşım ve benzerleri);
- İkinci olarak hizmetin, yurtdışındaki müşterinin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili olması durumunda hizmetten Türkiye'de faydalanıldığının kabul edileceği, (İstisnanın uygulanmayacağı);
- Son olarak ihracat komisyonlarının hizmet ihracı kapsamında mütalaa edilmekte olduğu, fakat ithalat komisyonlarının istisna dışında tutulması gerektiği açıklanmıştır.

Hizmetten yurtdışında faydalanılması kavramında ileri sürülen bu görüş değişiklikleri tartışmaların sona ermesini sağlamadığı gibi, yorum farklılıklarına sebep olduğu için uygulama birliği de sağlanamamıştır. ⁴ Söz konusu düzenlemelerde Maliye somut belirlemeler yapmak üzere daha çok çeşitli örnekler vererek konuyu açıklama çalıştığından; buradan hareketle, hizmetten yurt dışında mı yurt içinde mi yararlanıldığının, olaya göre yorumlanabileceği sonucu çıkmaktadır.⁵

Maliye İdaresi, 17 no.lu KDV Genel Tebliği'nde, yurt dışında mukim müşterilere Türkiye'de bulunan firmalarca verilen mümessillik, müşavirlik, mühendislik, gözetmenlik gibi hizmetleri hizmet ihracı olarak kabul etmişti. Bu görüş doğru idi. Zira hizmet bedelinin, yurt dışındaki bir kişiye faturalanmış olması şeklindeki doğru kritere dayanmaktaydı. Bu hizmetler Türkiye'de otelde kalma, Türkiye'ye gelip yemek yeme, Türkiye'de otobüse binme gibi fiziken ve bilfiil Türkiye'de faydalanılan bir hizmet olmadığından, hizmetin muhatabı da yurt dışında bulunduğundan, bu hizmetten yurt dışında faydalanıldığı şeklinde doğru ve AB Direktiflerine uyan bir yaklaşım söz konusu idi. Maliye İdaresi 26 no.lu Tebliğin (K) bölümünde, 17 no.lu Tebliğ'deki isabetli yaklaşımdan sapmış, yanlış bir anlayışı benimsemiştir.⁶

08.08.2011 tarihli 60 Seri No.lu KDV Sirküleri'nde de hizmet ihracına değinilmiş, söz konusu sirkülerde 26 ve 113 seri numaralı Tebliğlerde geçen ifadeler yer verilmiştir. 60 No.lu KDV Sirkülerinde aşağıdaki örnekler verilmiştir:

“Buna göre, Türkiye'deki bir mükellef tarafından,

- *Yurt dışında faaliyet gösteren bir firmaya yurt dışındaki inşaatlara ilişkin olarak Türkiye'den verilen mühendislik, proje-taahhüt ve danışmanlık hizmeti,*
- *Yurt dışındaki bir firmanın Türkiye'den ithal edeceği mallara ilişkin olarak Türkiye'de verilen kalite kontrol, barkodlama, elleçleme, aracılık, imalatçı seçimi, sipariş takibi vb. hizmetler*

*KDV Kanununun 11 ve 12'nci maddeleri ile konuyla ilgili genel tebliğlerdeki açıklamalar kapsamında **KDV'den istisna olacaktır.**”*

Yukarıdaki açıklama 30 No.lu KDV Genel Tebliği ile benimsenen, ihraç edilecek mal yurt dışında tüketileceği için bu mala ilişkin verilen hizmette yurt dışında tüketilecektir mantığı ve

⁴ Serdar AYTEKİN, “Hizmet İhracatında Katma Değer Vergisi İstisnası”,E-Yaklaşım, Ocak 2009

⁵ Kemal Oktar, “KDV İstisnalar ve İadeler”, Savaş Yayınevi, 9. Baskı, 2009, sayfa:82

⁶ Mehmet MAÇ, “İthalat Komisyonlarının KDV'ye Tabi Tutulmaya Devam Edilmesi Mevzuatımıza Aykırıdır ve Mali Sistemimize Zarar Vermektedir”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart 2010

yaklaşımı ile uyumludur. Ancak, bize göre hizmet ile mal bağımsız şeylerdir. İki işlemi (mal ihracı ve kontrol hizmeti) yapan mükellef farklıdır. Hizmetin kendi için de bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi gerekir düşüncesindeyiz.

Hizmet ihracatına ilişkin sirküler ve genel tebliğlerde çoğu zaman benzer olmakla birlikte zaman zaman farklı anlayışlar da benimsenmiş; ancak kendi içinde tutarlı, sistemli bir açıklama yapılamamış ve işlem bazlı örneklerle yer verilmiştir. Hizmet ihracında yurtdışında yararlanmanın belirlenmesi açısından KDV sistemimizde işlem bazlı örneklerden ziyade daha genel, tutarlı ve mantıklı açıklamalara ihtiyaç duyulmaktadır.

4. AVRUPA BİRLİĞİ (AB) MEVZUATINDA KONUYA YAKLAŞIM

Vergi idaresi tarafından verilen bir özalgede “Türkiye’deki danışmanlık firması, Almanya’daki bir firmanın mallarının Türkiye’de pazarlanmasına yönelik piyasa araştırması yapmaktadır. Bu hizmetler karşılığında yurt dışına fatura kesilmiş ve bedeli döviz olarak getirilmiş olsa dahi, yabancı firma hizmetten Türkiye’de yararlandığından istisna uygulanmayacak ve KDV’ye tabi tutulacaktır.” görüşüne yer verilmiştir.⁷ Ancak Danıştay’ın aksi görüşü bulunmaktadır.⁸ Görüldüğü gibi **İdare, yabancı firmaların Türkiye’de yaptıkları, hatta yapmayı düşündükleri işlemlerle ilgili verilen hizmetleri, hizmetten Türkiye’de faydalandığı gerekçesiyle istisna kapsamı dışında görmektedir.**⁹ Bununla birlikte vergi idaremiz, yurt dışından gelen turiste doğrudan hizmet verilirse bunu hizmet ihracı olarak kabul etmemekte (ki, bize de doğru bir tespit), bununla birlikte yurt dışındaki bir turizm acentesi Türkiye’ye turist gönderirse bu turistlere verilen ağırlama, konaklama, gezi yeme içme ve benzeri hizmetlerde yararlanmayı yurt içinde kabul etmekte ve KDV aramakta; ancak yurt dışındaki acenteye kesilecek hizmet bedeli faturasında ise bu hizmetten yabancı acentenin yurt dışından faydalandığı yorumunu yapmaktadır! (26 No.lu KDV Genel Tebliği, (K) bölümü, Örnek-3) Mükemmel bir yaklaşım, ancak idaremiz her olaya bu kadar ticari gerçeklikler kapsamında yaklaşmamaktadır. Ancak Danıştay’ın aynı konuda verilmiş aksi bir kararı da bulunmaktadır.¹⁰

Variş ülkesinde vergileme prensibinin bir sonucu olarak, ihracat işlemleri katma değer vergisinden istisna, ithalat ise KDV’ne tabidir. AB Konsey Direktiflerine göre hizmetin ifa edildiği yer esas olarak; hizmeti arz edenin işyerinin, kanuni veya iş merkezinin veya ikametgâhının bulunduğu yerdir. Böylece ülke dahilinde üretilip yine ülke dahilindeki müşterilere satılan hizmetin vergilendirilmesi sağlanmaktadır.¹¹

Ancak;

⁷ Kemal Oktar, a.g.e. Sayfa: 83

⁸ Kemal Oktar, a.g.e. Sayfa: 84

⁹ Ali Çımat, “Katma Değer Vergisi’nde Hizmet İhracatı İstisnası”

[https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:3DhAYLkaZjQJ:archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/07-](https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:3DhAYLkaZjQJ:archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/07-ALICIMAT45.doc+ali+%C3%A7%C4%B1mat+hizmet+ihrac%C4%B1+mali+%C3%A7%C3%B6z%C3%BCm&hl=tr&gl=tr&pid=bl&srcid=ADGEEShaeWRbhVeu_LT8f2n_xP_YjgHFKqCQqd0JOW0-v_uhj82Cw2PI20NMZFFTq_H_C1HTSsF3x0eW20rtHBWEen2Tfp4qkxh_L-eVCK-a4Eb85w5bmzFwRjKSRjaiL-fW78S2CCBJ&sig=AHIEtbSQotAyX3H-wgx1nC_OSDUjPm95IA)

[ALICIMAT45.doc+ali+%C3%A7%C4%B1mat+hizmet+ihrac%C4%B1+mali+%C3%A7%C3%B6z%C3%BCm&hl=tr&gl=tr&pid=bl&srcid=ADGEEShaeWRbhVeu_LT8f2n_xP_YjgHFKqCQqd0JOW0-](https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:3DhAYLkaZjQJ:archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/07-ALICIMAT45.doc+ali+%C3%A7%C4%B1mat+hizmet+ihrac%C4%B1+mali+%C3%A7%C3%B6z%C3%BCm&hl=tr&gl=tr&pid=bl&srcid=ADGEEShaeWRbhVeu_LT8f2n_xP_YjgHFKqCQqd0JOW0-v_uhj82Cw2PI20NMZFFTq_H_C1HTSsF3x0eW20rtHBWEen2Tfp4qkxh_L-eVCK-a4Eb85w5bmzFwRjKSRjaiL-fW78S2CCBJ&sig=AHIEtbSQotAyX3H-wgx1nC_OSDUjPm95IA)

[v_uhj82Cw2PI20NMZFFTq_H_C1HTSsF3x0eW20rtHBWEen2Tfp4qkxh_L-eVCK-](https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:3DhAYLkaZjQJ:archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/07-ALICIMAT45.doc+ali+%C3%A7%C4%B1mat+hizmet+ihrac%C4%B1+mali+%C3%A7%C3%B6z%C3%BCm&hl=tr&gl=tr&pid=bl&srcid=ADGEEShaeWRbhVeu_LT8f2n_xP_YjgHFKqCQqd0JOW0-v_uhj82Cw2PI20NMZFFTq_H_C1HTSsF3x0eW20rtHBWEen2Tfp4qkxh_L-eVCK-a4Eb85w5bmzFwRjKSRjaiL-fW78S2CCBJ&sig=AHIEtbSQotAyX3H-wgx1nC_OSDUjPm95IA)

[a4Eb85w5bmzFwRjKSRjaiL-fW78S2CCBJ&sig=AHIEtbSQotAyX3H-wgx1nC_OSDUjPm95IA](https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:3DhAYLkaZjQJ:archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/07-ALICIMAT45.doc+ali+%C3%A7%C4%B1mat+hizmet+ihrac%C4%B1+mali+%C3%A7%C3%B6z%C3%BCm&hl=tr&gl=tr&pid=bl&srcid=ADGEEShaeWRbhVeu_LT8f2n_xP_YjgHFKqCQqd0JOW0-v_uhj82Cw2PI20NMZFFTq_H_C1HTSsF3x0eW20rtHBWEen2Tfp4qkxh_L-eVCK-a4Eb85w5bmzFwRjKSRjaiL-fW78S2CCBJ&sig=AHIEtbSQotAyX3H-wgx1nC_OSDUjPm95IA)

(Erişim: 11.08.2012)

¹⁰ Kemal Oktar, a.g.e. Sayfa: 85

¹¹ Şükrü Kızılot, “Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, Sayfa: 657

AB Konseyi'nin 6 No'lu Direktifine göre; "aşağıdaki hizmetlerin topluluk dışındaki ülkelerde olan veya hizmeti verenle aynı ülkede olmayan müşterilere sunulması halinde hizmetin ifa edildiği yer; müşterinin işyerinin, kanuni veya iş merkezinin yoksa ikametgahının olduğu yerdir."¹²

- Telif hakkı, ihtiva beratı, marka ve benzeri hakların devri,
- Reklam hizmetleri,
- **Danışmanların, mühendislerin, danışmanlık bürolarının, avukatların, muhasebecilerin sundukları hizmetler ile bilgi işlem ve danışma hizmetleri,**
- Her türlü sigortacılık ve bankacılık (kasa kiralama hariç) hizmetleri,
- Personel temini hizmetleri,
- Başkası adına iş yapan acenta, ticari mümessiller gibi temsilcilerin yukarıda sayılan hizmetleri,
- Menkul malların kiraya verilmesi (taşıtlar hariç: Taşıtlar için hizmetin ifa edildiği yer, hizmeti verenin işyerinin bulunduğu yerdir)." (Bu bölüm 10. Direktifle eklenmiştir)

Buna göre; hizmeti veren ile müşterinin ayrı ülkelerde olmaları halinde, yukarıda belirtilen hizmet türlerinde hizmetin ifa yeri; müşterinin işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi ya da ikametgâhının bulunduğu yer kabul edilmektedir. Doğal olarak hizmetten faydalananın yerinde de hizmetin ifa edildiği yer olması gerekir.

Bununla birlikte AB Komisyonu KDV mevzuatında değişikliğe hazırlanmaktadır. AB komisyonunun bu değişiklik kararı GİB tarafından yayımlanan 2012/1 sayılı Taxtaion Bülteninde şu şekilde açıklanmıştır. "*Sonuçta, Komisyon uzun zamandan beri sorgulanan orijine dayanan KDV sisteminin daha fazla uygun olmadığına karar vermiştir. Bundan dolayı, KDV, varış yeri ilkesine göre toplanmaya devam edilecektir (yani tüketicinin bulunduğu yerde) ve Komisyon, bu prensibe dayanan modern bir KDV Sistemi yaratmaya çalışacaktır.*"¹³ Böylece, mevcut direktiflerin temelini oluşturan menşe ülkesi ilkesinden tamamıyla vazgeçilmiş olunacaktır.¹⁴

Türk Katma Değer Vergisi AB Direktifleri doğrultusunda hazırlanmış olup, **vergilemede varış yeri (destination) ilkesi benimsenmiştir. Ancak, Kanunda hizmet ithalat ve ihracatı konusunda yeterli açıklığa yer verilmemiş, sorunun çözümü bir anlamda zamana bırakılmıştır. Kanunda hizmetin ifa yeri hizmet türleri itibariyle belirtilmemiş, uygulamada gösterilen tereddütler ve çelişkiler konunun daha da karmaşık hale gelmesine neden olmuştur.** Oysa AB'nin 6. Direktifinde hizmetin ifa yeri sorunu büyük ölçüde çözümlenmiştir. Hizmet Türkiye'de verilmekle birlikte müşteri yurt dışında ise, hizmetin yurt dışında ifa edildiği kabul edilerek vergiye tabi tutulmayacak; tersine bir durumda ise hizmetin ifa yeri Türkiye kabul edilerek (hizmet ithalatı nedeniyle) hizmet vergiye tabi tutulacaktır. Hizmetin yurt dışında ifa edildiği kabul edilirse hizmetten de yurt dışında faydalandığının kabulü gerekecektir. Bununla birlikte hizmetin ifa yerinin kesin olarak tespit edilemediği hallerde, söz konusu işlemin vergiden istisna edilmesi en doğru yol

¹² Sakıp Şeker, "Hizmet İthalatı ve İhracatında KDV Uygulaması", <http://www.kanitymm.com.tr/makale/1993-06%20YAKLASIM%20-%20HIZMET%20ITHALATI%20VE%20IHRACATINDA%20KDV%20UYGULAMASI.pdf>

Erişim: 11.08.2012

¹³ <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation1.pdf> GİB Vergilendirme/Taxation Bülten 2012/1, Sayfa:8 (Erişim:11.08.212)

¹⁴ Derya Arslan, a.g.m.

olarak görülmektedir.¹⁵ Katma Değer Vergisi uygulayan diğer ülkelerde hizmetten faydalanma yerinin tespiti konusunda benimsenen bu ilkelerin ülkemizde uygulanması halinde bu konuda yaşanan tartışmalar sona erecek ve uygulama birliği sağlanmış olacaktır.¹⁶

5. DUE DILIGENCE HİZMETLERİNE HİZMET İHRACI KAPSAMINDA YAKLAŞIM

Müşavirlik hizmetlerinde, hizmet ihracatı istisnasının uygulanıp uygulanmayacağını tespitinde ölçü, bu hizmetlerin yurt dışındaki müşterinin Türkiye'deki işleri ile ilgili olup olmadığıdır. Müşavirlik hizmetleri yabancı şirketin Türkiye'deki işleri ile ilgili ise KDV'ne tabi olacak, değilse, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olacaktır.¹⁷

Müşavirlik hizmetlerinde hizmet ihracına dair diğer şartlar sağlanmakta ise, faydalanmanın, müşterinin bulunduğu ülkede gerçekleştiği kabul edilmeli ve hizmetin istisnaya konu olup olmayacağı bu esasa göre kararlaştırılmalıdır. Konu ile ilgili diğer hususlar şöyle sıralanabilir;¹⁸

i. istisnanın uygulanıp uygulanmayacağını tespitinde, müşavirlik hizmetinin, müşterinin Türkiye'deki işleri ile ilgili olup olmadığı ölçüsü esas alındığında, tatbiki planda güçlük çıkar.

ii. **Meselenin sorunsuz ve AB ülkelerindeki anlayışa paralel şekilde çözümü için, hizmetten faydalanılan yerin müşterinin bulunduğu ülke olarak peşinen kabulü zorunludur.**

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 22.10.1986 tarih ve E. 1986/342 ve K.1986/2391 sayılı kararında şu cümlelere yer verilmiştir:

*"Yükümlünün yurtdışındaki müşterisine vermiş olduğu **müşavirlik hizmetinin, mahiyeti itibarıyla Türk vergi mevzuatı ile ilgili düşünce bildirmek, idare ve yargı organlarında, yurtdışındaki müşterisinin haklarını savunmak konusunda yardımcı olmak, bütün bu işlerle ilgili dilekçeleri düzenlemek, vermek, izlemek şeklinde yerine getirildiği ve sonunda yurtdışındaki müşterisinin Türk vergi mevzuatına göre vergilendirilmesine olanak bulunmadığı ile ödenmiş olduğu vergilerin iadesinin sağlandığı dosyanın incelenmesinden anlaşılmaktadır.***

*3065 sayılı kanununun 12/2-b maddesinde, "**Hizmetten yurtdışında faydalanılması**" öngörülmüştür. Yükümlünün vermiş olduğu müşavirlik hizmeti, mahiyeti yukarıda açıklandığı üzere fiilen yurtiçinde verilmekle birlikte, bu **hizmetin ayrılmaz bir parçası olan sonuçtan, yurtdışında bulunan müşteri, yine yurtdışında fayda sağlamaktadır.***

Kaldı ki, yurtdışında faaliyette bulunan bir yabancı mali müşavirin, aynı hizmeti, yurtiçinde verdiği ve tahakkuk eden müşavirlik ücretini yurtdışında tahsil ettiği düşünüldüğünde, herhangi bir şekilde Katma Değer Vergisi tevkifatı sözkonusu olmadığına göre, 3065 sayılı kanununun 1 l. maddesi ile istisna kapsamına alınan "Yurtdışındaki müşterilere yapılan hizmetlerin" yurtiçinde bu ve benzeri şekillerde faaliyet gösteren yükümlülerin rekabet

¹⁵ Sakıp Şeker, a.g.m.

¹⁶ Serdar AYTEKİN, a.g.m.

¹⁷ Şükrü Kızılot, a.g.e., Sayfa: 669

¹⁸ Ali ÇİMAT, a.g.m.

gücünün artırılması, himaye edilmesi ve bu suretle yurda döviz kazandırılması gibi hususların gözetilmesi amacıyla yönelik olarak vergiden müstesna tutulduğunu ortaya koymaktadır."

Bize göre çok isabetli bir Danıştay kararıdır. Ancak sonraki yıllarda ve güncel tarihli son yıllara ait Danıştay kararlarında benzer isabetli yorumlar görülmemektedir.

60 No.lu KDV Sirkülerinde aşağıdaki örneğin KDV Kanunu Madde 11 ve 12 kapsamında vergiden istisna olacağı belirtilmiştir.

- Yurt dışındaki bir firmanın Türkiye'den ithal edeceği mallara ilişkin olarak Türkiye'de verilen kalite kontrol, barkodlama, elleçleme, aracılık, imalatçı seçimi, sipariş takibi vb. hizmetler

Yurt dışındaki bir firmanın Türkiye'den ithal edeceği mallara ilişkin olarak Türkiye'de verilen "kalite kontrol" hizmeti hizmet ihracı olarak değerlendiriliyorsa; aynı yurt dışındaki firmanın Türkiye'deki firmayı satın almak istemesi halinde Türkiye'deki firmanın mali, finansal, hukuki, teknik ve vergisel açıdan incelenerek, firmanın durumu hakkında yurtdışındaki firmaya rapor verilmesi (due diligence) hizmeti de hizmet ihracı içinde değerlendirilmek zorundadır. Aksi bir görüşün hiçbir gerekçesi ve mantığı olamayacağı kanaatindeyiz. Yurtdışındaki firma için mallarını satın aldığı Türkiye'deki firmanın mallarının kalite kontrolünün (bir diğer ifadeyle denetiminin) yapılması hizmet ihracı sayılırken (hizmetin yurt dışında tüketileceği, hizmetten yurt dışında faydalanılacağı kabulü yapılırken), Türkiye'deki firmanın kendisinin (mali ve hukuksal kalitesinin) denetlenmesinin hizmet ihracı sayılmaması (hizmetten yurt dışında değil yurt içinde yararlandığının kabulü) bizce mümkün değildir.

30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde aşağıdaki örnek verilmiştir:

"Irak'da yerleşik bir firma sulama projesini üstlenen (A) Türk firması hakkında, (B) Türk danışmanlık firmasından, bu firma ile ilgili olarak yeterlilik araştırmasının yapılmasını istemiştir. (B) danışmanlık firması bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve karşılığında döviz olarak Türkiye'ye getirmektedir. (A) firmasının hizmetinden yurt dışında faydalanılacağından, (B) danışmanlık firmasının yaptığı bu hizmet karşılığında aldığı komisyon hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilecektir."

Buradaki değerlendirmeyi çok yanlış buluyoruz. Danışman (B) firmasının Irak'lı firmaya vereceği hizmetin niteliği, hizmet ihracına girip girmeyeceği belirlenirken Irak'lı firma ile (A) firması arasındaki ilişkinin dikkate alınmasının ne mevzuat ne de vergi tekniği yönünden bir mantığı olamaz. Bu örneği şöyle geliştirebiliriz: (B) firmasının incelemeleri sonucunda (A) firmasının yeterli olmadığı ortaya çıkarsa ve Iraklı'lı firma hizmet almaktan vazgeçerse, verilen hizmet, hizmet ihracı olarak görülmeyecek midir? Burada danışman (B) firmasının hizmetinden Irak'ta yararlanılacağı bize göre aşikârdır. Türkiye'de hiçbir yeri, faaliyeti olmayan Irak'lı firma bu hizmetten başka nerede yararlanabilir ki? Burada verilen hizmet tipik due diligence çalışmasının bir benzeridir.

6322 sayılı Kanun ile GVK ve KVK'ya eklenen hükümlere göre, Türkiye'de yerleşmiş olmayanlara Türkiye'den verilen ve **yurt dışında yararlanan** mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, **muhasebe kaydı tutma**, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti ile eğitim ve sağlık hizmeti veren işletmelerin, bu hizmetlerden elde ettikleri kazancın % 50'sinin, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kazançtan indirimine izin

verilmiştir. Ancak bu düzenleme de dahi (kanun gerekçesi de dahil olmak üzere) “**yurt dışında yararlanma**” kriteri net olarak açıklanmamıştır. Bununla birlikte bu kanuni düzenleme bizzat Maliye Bakanı tarafından “**hizmet ihracına teşvik**” olarak basında aşağıdaki şekilde duyurulmuştur.

“Hizmet ihracına ilk kez teşvik verilecek

Cari açıkla mücadele kapsamında, Yeni Teşvik Sistemi ile ilk kez hizmet ihracını teşvik edecek mekanizmalar getirdiklerini belirten Şimşek, burada iki unsurun söz konusu olduğunu ifade etti.

Bakan Şimşek, söz konusu mekanizmaları şöyle açıkladı:

“Yerleşim yeri, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunan müşterilere, Türkiye’den verilen ve münhasıran yurtdışında yararlanan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, tıbbi raporlama gibi hizmetlerden elde edilen kazançların yarısı vergi matrahından düşürülebilecek ve bu hizmetlerden KDV alınmayacak.”

*Yine hizmet ihracını teşvik kapsamında, Türkiye’de yerleşik olmayan kişilere Türkiye’de eğitim ve sağlık alanında verilen hizmetlerin de teşvik edileceğini aktaran Şimşek, “Bunlar, ilgili bakanlıkların izni ve denetimine tabi bir faaliyet olacak. Böylece eğitim ve sağlık işletmelerinin elde ettikleri kazancın yüzde 50’si vergiden istisna edilmiş olacak” dedi.*¹⁹

Bu durumda, vergi otoritesinin en tepesindeki kişinin açıklamalarını referans alacak olursak, yurtdışındaki kişiler için Türkiye’de muhasebe kaydı tutulması hizmeti hizmet ihracı sayılıyorsa, bize göre yurtdışındaki kişiler için Türkiye’de bir başka firmanın mali, finansal, vergisel, teknik ve hukuksal açıdan incelenmesi, denetlenmesi ve sonucunda rapor yazılması hizmeti (due diligence) haydi haydi hizmet ihracıdır. (6322 sayılı Kanunda lafzen geçen yurt dışındaki müşteri için yapılan bu hizmetlerin hizmet ihracatı kapsamında olduğu bizce aşikârdır. Ancak yine de internette yaptığımız kısa süreli bir araştırmada aynı yorumu yapan kaynaklara da bolca ulaşabiliyoruz.)²⁰

5.1. Due Diligence çalışması başlamadan evvel, taraflar ortaklığa dair protokol imzalamış ve ortaklığı prensipte kesinleştirmişler ve hatta ön ödeme dahi yapılmışsa; due diligence çalışması sadece şirketin değerinin ve hisselerine ödenecek bakiyenin tespiti açısından yaptırılıyorsa durum nasıl yorumlanmalıdır?

İşte bu durumda yukarıdaki tüm yorumlarımız değişecektir. Her ne kadar hukuki olarak henüz hisseler tam olarak iktisap edilmemiş olsa da, bir diğer hukuki açıdan bakarsak bu hisselerin iktisap edileceği kesinleşmiştir. (Hatta bu ön protokolde hisselerin değeri için hemen hemen kesin miktarlarda oldukça yüksek tutarlara yer verildiği için ciddi damga vergisi yükü

¹⁹ http://ticaretgazetesi.com.tr/index.php?l=1&sayfa_id=666&id=93408 Erişim: 11.08.2012

²⁰ Hüseyin Yalçın, “Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde Hizmet İhracatı İçin İndirim İmkanı Getirildi” <http://www.muhasibevergi.com/yazdir.aspx?mid=366> Erişim: 11.08.2012)) (Hüseyin Aslan, “Yurt Dışı Hizmet İhracatına %50 Kazanç İstisnası Getirildi”, <http://www.aslanhuseyin.com/2012/06/22/yurt-disi-hizmet-ihracatina-kazanc-istisnasi-getirildi/> Erişim: 11.08.2012)

(Hizmet İhracatı Teşviki Sirküleri,

[http://www.focusdenetim.com/sirkuler/Hizmet%20C4%B0hirc%20C4%B1%20C4%B0stisnas%20C4%B1%20Te%20C5%9Fviki%20\(Sirk%20C3%BCler%20XLIX\).pdf](http://www.focusdenetim.com/sirkuler/Hizmet%20C4%B0hirc%20C4%B1%20C4%B0stisnas%20C4%B1%20Te%20C5%9Fviki%20(Sirk%20C3%BCler%20XLIX).pdf)

Erişim: 11.08.2012)

Gökhan Menemencioglu, “Hizmet İhracı Kazancında Yeni İndirim Avantajı”,

<http://mizanturk.com/df52xs8mvj92/MakaleGoster.aspx?Mid=36&Kid=7> Erişim: 11.08.2012)

oluşturduğundan, sözleşmenin yurt dışında imzalandığı görüntüsü verilmeye çalışılabilmekte; bununla birlikte damga vergisi kanunu gereği sözleşme hükümlerinden Türkiye’de yararlanılacağından bizce damga vergisi her halükarda doğmaktadır. Tabii bu ön protokol ortaya çıkartılırsa!.) Bu durumda yurt dışındaki şirket artık Türkiye’ye gelmiştir. Artık Türkiye’de bir faaliyeti bulunmaktadır. Yapılacak due diligence çalışması Türkiye’de prensipte hisse sahibi olmuş, işin kesinleşmesi formalitelere kalmış bir şirket için yapılacaktır. Dolayısıyla verilecek due diligence hizmetinden artık Türkiye’de faydalanılacaktır. Bu durumda müşavirlik, denetim, hukuk ve diğer uzman kuruluşlarının kesecekleri faturalarda KDV olmak zorundadır.

6. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

KDV mevzuatımızda hizmet ihracı açısından hizmetten nerede yararlanıldığına tespitine dair somut belirlemeler yapılmamıştır. Vergi idaresi tarafından tebliğ, özelge ve sirkülerlerde konu daha çok örneklenmek suretiyle açıklanmıştır. Buradan ise konunun her işleme, her olaya göre farklı ele alınması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Yukarıda örneklerini verdiğimiz çeşitli özelge ve yargı kararlarında da görüldüğü üzere aynı işlemde hakkında zaman zaman farklı görüş veya hükümler verilebilmektedir. Dolayısıyla konu subjektif değerlendirmelere çok açıktır. Oysa bizim benimsediğimiz hukuk sistemine göre, bir Kanunda subjektif değerlendirmelere yol açacak hükümlere yer verilmemesi gerekmektedir. AB KDV mevzuatında bu konu hakkında çok daha somut belirlemeler yapılmış ve konu nispeten çözüme kavuşturulmuştur. Bizim KDV mevzuatımızda da benzer prensiplerin benimsenmesi birçok ihtilafı çözümlenecektir.

Due diligence hizmetlerinde, hizmet verilen yabancı kuruluş henüz Türkiye’de faaliyete geçmediyse, alıcı ve satıcı arasında herhangi bir ön protokol ile şirketin satın alınması veya hisselerin alınması yönünde kesinlik arz edecek hukuki bir işlem yapılmamışsa, yabancı şirketin Türkiye’de herhangi bir yeri, şubesi, irtibat bürosu veya temsilcisi yoksa, bize göre bu yabancı şirkete verilen due diligence hizmeti hizmet ihracı kapsamında KDV’den istisna olmalıdır.

GÜRAY ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür