**YABANCI ŞİRKETLER ADINA TÜRKİYE’DEKİ ŞİRKETLERDE ÇALIŞAN VE ÜCRETİ YURT DIŞINDAN ÖDENEN KİŞİLERİN ELDE ETTİĞİ GELİRİN HUKUKİ MAHİYETİ VE VERGİLENDİRİLMESİ**

1. **KONU**

Yabancı şirketlerin Türkiye’deki faaliyet ve yatırımları arttıkça, Türkiye’de çalışan yabancı sayısı da önemli ölçüde artmıştır.

Bu yabancıların bir kısmı, doğrudan Türkiye’de kurulu şirketin bordrosuna dahil olarak ve ücretini Türkiye’deki şirketten almak suretiyle çalışırken, bir kısmı da fiilen Türkiye’de çalışmasına rağmen, Türkiye’deki şirketin bordrosuna dahil edilmemekte ve bu kişilerin ücretleri doğrudan yurt dışındaki bir şirket tarafından ödenmektedir.

Yurt dışından Türkiye’ye gönderilen kişi, bazen belli bir süreyle ve belli bir iş için gelirken, bazen de herhangi bir süre belirlenmeden ya da çok uzun bir süre için Türkiye’ye gelip çalışabilmektedir. Bu şekilde Türkiye’ye gönderilen kişiler ise Türkiye’deki şirketlerde genellikle üst düzey yönetici olarak istihdam edilmektedir.

Bu kişiler, yurt dışındaki şirketin Türkiye’de kurduğu şirketlerde çalışabildiği gibi, yabancı şirketlerin Türkiye’de satın aldığı ya da ortak olduğu şirketlerde de çalışabilmektedir.

Yurt dışındaki şirketler, Türkiye’ye gönderdikleri ve Türkiye’de çalışan kişi için ödedikleri ücretleri ise daha sonra Türkiye’deki şirkete fatura etmektedirler.

**Tartışılmasını istediğimiz konu;** bu şekilde Türkiye’deki şirketlerde yönetici olarak veya başka bir şekilde çalışan ve ücreti doğrudan yurt dışındaki şirket tarafından ödenen kişilerin, Türkiye’de çalışmaları karşılığında kendilerine yurt dışındaki şirket tarafından döviz ya da Türk Lirası olarak ödenen ücretlerin;

* Hukuki mahiyeti nedir? Yani ücret midir, personel temin hizmeti midir?
* Kişinin elde ettiği gelir Türkiye’de vergilendirilebilir mi?
* Yurt dışındaki şirketin, Türkiye’deki çalışan için ödediği ve sonra Türkiye’deki şirkete fatura ettiği ödemeler için Türkiye’de elde ettiği bir gelir var mıdır? Varsa bu gelir; ticari kazanç mıdır, ücret midir yoksa serbest meslek kazancı mıdır veya başka bir kazanç mıdır?
* Yurt dışındaki şirketin Türkiye’de elde ettiği bir gelir varsa, bu nasıl vergilendirilecektir?
* Söz konusu ödeme için KDV uygulaması olacak mıdır?
* Yurt dışındaki şirketin Türkiye’deki çalışan için yurt dışındaki Sosyal Güvenlik Kurumuna ödeyerek Türkiye’deki şirkete fatura ettiği sigorta primleri, ücretlinin gelir vergisi matrahı ile şirketin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir mi?

1. **KONU İLE İLGİLİ MEVZUAT**

Konuyla ilgili olabilecek bazı mevzuat aşağıda belirtilmiştir:

1. **GVK Md 23/14-a (Ücretlerde istisna)**

14. a) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

1. **GVK Md. 40/1 ve 2 (Ticari kazançta indirilecek giderler)**

Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; **….**

2.Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartiyle), 27'nci maddede yazılı giyim giderleri;

1. **GVK Md. 61 (Ücretin tarifi)**

Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

1. **GVK Md. 62 (İş verenin tarifi)**

İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.

1. **GVK Md.63/2 (Safi ücretin tespitinde indirilecek giderler)**

2.  Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler

1. **Md. 94/1 (Ücretlerde vergi tevkifatı)**

Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre

1. **KVK Md. 3/3 (Dar mükellefiyette kurum kazancının unsurları)**

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar.

b) Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.

c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.

ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.

d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.

e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

(4) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

(5) Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

(6) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

1. **KVK md. 22** (**Dar mükellefiyette kurum kazancının tespiti)**

(1) Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.

(2) Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.

1. **KVK Md.30/2 (Dar mükellefiyette vergi kesintisi)**

(1) Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

…….

b) Serbest meslek kazançları.

1. **1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (22.2.3.) numaralı bölüm**

**22.2.3. Serbest meslek kazançları**

Serbest meslek faaliyeti, esas itibarıyla 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 veya 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 kârından ayrılmasıdır.

Öte yandan, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılan “Türkiye’de elde edilen ücretler”e 5520 sayılı Kanunda yer verilmemiştir. Yabancı kurumların Türkiye’de ücret geliri elde etmesi, istihdam ettiği bir personeli Türkiye’de yapılacak bir iş için tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kuruma bağlı olarak Türkiye’de hizmet vermesi veya ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması suretiyle olmaktadır. Bu şekliyle dar mükellef kurumların elde ettiği ücret ile serbest meslek kazancı arasında genelde bir fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye’de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olamayacağı dikkate alınarak kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla 5422 sayılı Kanunun uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanunun uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançları, Kanunun 30 uncu maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Serbest meslek kazancının Türkiye’de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançları bulunması halinde, dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye’de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti Türkiye’de değerlendirilen kurumların, yıllık beyanname vermeleri halinde, kesilen bu vergiler beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

1. **Mülga 5422 sayılı KVK Md.12 (Dar mükellefiyette mevzu)**

Onbirinci maddede yazılı dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancı aşağıda gösterilen kazanç ve iratlardan terekküp eder.

1. Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerde elde edilen ticari kazançlar.

2. Türkiye'de elde edilen ücretler.

3. Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.

4. Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.

5. Gayrimenkullerin, hakların ve menkul malların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.

6.  Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.

7. Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar

1. **Özelgeler**

Konuyla ilgili olarak Mali İdarenin uygulamasını yansıtması açısından, her üçü de halen GİB’nın özelge havuzunda yer alan, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20/05/2013 tarihli, Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02/11/2012 tarihli ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04/03/2015 tarihli özelgeler ektedir.

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü**

Tarih : 20/05/2013

Sayı : 64597866-125[30-2013]-72

Konu : Rusya'da mukim grup firması tarafından Türkiye'de görevlendirilen personele ödenen ücretlerin vergilendirilmesi

            İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin merkezi Rusya'da bulunan bir şirketler grubu üyesi olduğu, bu gruba dahil personel tedarikçisi şirketler tarafından bordrolanmakta olan personelin şirketiniz kadrosunda görev yapmak üzere gönderildiği, oturma ve çalışma izni alınmak suretiyle geçici süre ile şirketinize hizmet verdiği, bu kişilerin hizmet bedelinin merkezi Rusya'da bulunan işveren şirket tarafından şirketinize fatura edildiği belirtilerek;

            1- Yukarıda bahsi geçen personelin Rusya'da bordrolanmak suretiyle elde ettiği ücret gelirinin, Türkiye'de vergiye tabi olup olmadığı; tabi ise bu vergilendirme, ilgili personel tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmek suretiyle mi, yoksa şirketiniz tarafından ücret olarak vergilendirilmek suretiyle mi gerçekleştirileceği;

            2- Rusya'dan gelen söz konusu iş gücü temin faturasının, sorumlu sıfatıyla (2 no.lu KDV beyannamesi verilerek) KDV tahakkukunu gerektirip gerektirmediği;

            konularında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

**1- GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN**

            193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

            3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, Türkiye'de yerleşmiş olanların Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği,

            4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.) Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı,

            5 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenlerin, memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye'de yerleşmiş sayılmayacağı,

            6 ncı maddesinde de, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri

            hükme bağlanmıştır.

            Aynı Kanunun 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."

            62 nci maddesinde ise "İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir."

            hükümleri yer almaktadır.

            Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında da tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden Kanunun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

            Öte yandan, 31/12/1999 tarihinden itibaren yürürlükte bulunan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması"nın hükümleri 01/01/2000 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

            Anlaşmada mukimlik 4 üncü madde kapsamında düzenlenmiş olup, Türkiye'de görevlendirilen personelin hangi ülkede mukim olduğu hususunun söz konusu maddede yer alan kriterlere göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Yapılacak bu değerlendirmede kişinin Türkiye'de mukim olduğunun kabul edilmesi halinde, elde edilen ücretin 15 inci maddenin birinci fıkrası; Rusya'da mukim olduğunun kabul edilmesi halinde ise 15 inci maddenin ikinci fıkrası hükmü çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

            Söz konusu Anlaşmanın "Hizmetlerden Elde Edilen Gelir"i düzenleyen 15 inci maddesinin birinci ve ikinci fıkraları;

            " 1. 16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Âkit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Âkit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

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

            a) Gelir elde eden kişi, diğer Âkit Devlette ilgili takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa, ve

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

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

            yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir."

            hükümlerini öngörmektedir.

            Buna göre, söz konusu personelin Anlaşmanın 4 üncü maddesi çerçevesinde Rusya'da mukim kabul edilmesi durumunda; Türkiye'de çalışan söz konusu personele ödenen ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmemesi için ikinci fıkrada belirtilen her üç şartın bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu üç şartın bir arada gerçekleştiği durumda vergileme hakkı yalnızca Rusya'ya ait bulunmaktadır. Şartlardan birinin dahi ihlali halinde ise Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi hükümleri çerçevesinde Türkiye'nin de vergi alma hakkı bulunmaktadır.

            Bu hüküm ve açıklamalar uyarınca, Türkiye'nin de vergi alma hakkı bulunması halinde, şirketinizde görev yapan personelin elde ettiği gelirin ücret hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve ilgili aylar itibariyle Rusya mukimi firmaya ödenecek tutarlar dikkate alınarak Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gelir vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

            Türkiye'nin de bu ücret gelirleri üzerinden vergi alması durumunda ise yol açılacak çifte vergilendirme, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 nci maddenin 1 inci fıkrası çerçevesinde, ücret geliri için Türkiye'de ödenen verginin Rusya'da ödenecek bu gelire ilişkin vergiden mahsup edilmesi suretiyle önlenebilecektir.

**2- KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN**

            5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükmü yer almakta olup, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır.

            Aynı maddenin dördüncü fıkrasında da, bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

            Buna göre, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan mükellefler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir. Eğer Türkiye'de şube ya da temsilcileri var ise verginin ödenmesinden bunlar sorumlu olmaktadır. Yurt dışındaki firmaların Türkiye'de temsilci bulundurmadan mal veya hizmeti kendisinin satması halinde de bu kurumun dar mükellef olma özelliği değişmeyecek, verginin ödenmesinden mal veya hizmeti alan kurum sorumlu olacaktır.

            Aynı Kanunun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinde; "(1) Dar mükellefiyete tabi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

            ...

            2- Serbest meslek kazançlarından;

            a) Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5 (12.01.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı B.K.K.)

            b) Diğerlerinden %20 (12.01.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı B.K.K.)" oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

            Konuya ilişkin olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "22.2.3-Serbest Meslek Kazançları" başlıklı bölümünde:

            "Serbest meslek faaliyeti, esas itibarıyla 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 veya 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 kârından ayrılmasıdır.

            Öte yandan, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılan "Türkiye'de elde edilen ücretler"e 5520 sayılı Kanunda yer verilmemiştir. Yabancı kurumların Türkiye'de ücret geliri elde etmesi, istihdam ettiği bir personeli Türkiye'de yapılacak bir iş için tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kuruma bağlı olarak Türkiye'de hizmet vermesi veya ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması suretiyle olmaktadır. Bu şekliyle dar mükellef kurumların elde ettiği ücret ile serbest meslek kazancı arasında genelde bir fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye'de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olamayacağı dikkate alınarak kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla 5422 sayılı Kanunun uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanunun uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

            Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları, Kanunun 30 uncu maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

            Serbest meslek kazancının Türkiye'de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları bulunması halinde, dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

            Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye'de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti Türkiye'de değerlendirilen kurumların, yıllık beyanname vermeleri halinde, kesilen bu vergiler beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir."

            açıklamalarına yer verilmiştir.

            Diğer taraftan, Rusya ile imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının "Serbest Meslek Kazançları"nı düzenleyen 14 üncü maddesinde gerçek kişilerin serbest meslek faaliyetleri düzenlenmiş olup, kurumların serbest meslek faaliyetlerine ilişkin hükümler ise bu maddede düzenlenmemiştir. Bu durumda, tüzel kişilerin (kurumların) Türkiye kaynaklı elde edecekleri serbest meslek faaliyeti kazançlarının vergilendirilmesinde Anlaşmanın "İşyeri"ne ilişkin 5 inci maddesi ile "Ticari Kazançlar"a ilişkin 7 nci maddesi hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

            Buna göre, kazancın elde edildiği Türkiye'de serbest meslek faaliyeti kazançları üzerinden vergileme yapılabilmesi için, kazancın Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi gerekmektedir. Türkiye'de işyerinin oluştuğu durumda elde edilecek Türkiye kaynaklı kazanç, Anlaşmanın 7 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde Türkiye'de iç mevzuatımız çerçevesinde vergilendirilecektir. İşyerinin bulunmadığı durumda ise Türkiye'de vergileme söz konusu olmayacaktır.

**3-** **KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN**

            3065 sayılı KDV Kanununun;

            1 inci maddesinin birinci fıkrası ile Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, ikinci fıkrası ile de her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi olduğu,

            6/b maddesinde, hizmet işlemlerinde Türkiye'de yapılış olmaktan kasdın, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

            9 uncu maddesinde ise mükelleflerin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkez ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verildiği,

            hüküm altına alınmıştır.

            Konuya ilişkin olarak 117 seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (2.1) bölümünde ve 60 no.lu KDV Sirkülerinin(1.1.2) bölümünde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

            Buna göre, Rusya'da mukim grup şirketinden alınan personel temin hizmetinden, Türkiye'de yararlanıldığından verginin konusuna giren bu işlem nedeniyle yurtdışındaki firmaya yapılacak ödeme tutarları üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplaması ve hesaplanan KDV nin tamamının sorumlu sıfatıyla (2 No.lu KDV Beyannamesi) ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Bu şekilde ödenen KDV nin 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

            Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**KOCAELİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)**

Tarih : 02/11/2012

Sayı : B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2012/2-226

Konu : Yurt dışı grup firması çalışanının şirkete yönetici olarak görev yapması nedeniyle yurtdışından kişiye ödenen ücretin şirkete yansıtılarak verilmesinin nasıl değerleneceği.

            İlgide kayıtlı özelge talebiniz ve dilekçeniz ile, Fransa'da mukim grup firması bordrosunda kayıtlı personelin Şirketinizde yönetici olarak görev yaptığını ve Fransa mukimi grup firmasının söz konusu kişiye ödediği ücreti Şirketinize yansıttığını belirterek 2010 yılına ilişkin ücret maliyetinin kurumunuzda nasıl değerleneceği hususunda bilgi istenildiği anlaşılmaktadır.

            Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci bendinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci bendinde de safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

             193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinde ise safi kazancın tespit edilmesi sırasında indirilecek giderler sayılmış olup bu maddenin birinci fıkranın (1) numaralı bendi ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

            Gelir Vergisi 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."

             62 nci maddesinde ise "İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir."

             hükümleri yer almaktadır.

             Diğer taraftan aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden Kanunun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

            Öte yandan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında;  Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükmü yer almakta olup, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır.

            Aynı maddenin dördüncü fıkrasında da, bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

             Buna göre, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan  mükellefler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir. Eğer Türkiye'de şube ya da temsilcileri var ise verginin ödenmesinden bunlar sorumlu olmaktadır. Yurt dışındaki firmaların Türkiye'de temsilci bulundurmadan mal veya hizmeti kendisinin satması halinde de bu kurumun dar mükellef olma özelliği değişmeyecek, verginin ödenmesinden mal veya hizmeti alan kurum sorumlu olacaktır.

             Aynı Kanunun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinde; "(1) Dar mükellefiyete tabi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

            ...

            2- Serbest meslek kazançlarından;

            a) Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5 (12.01.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı B.K.K.)

            b) Diğerlerinden %20 (12.01.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı B.K.K.)" oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

             Konuya ilişkin olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin **"22.2.3-Serbest Meslek Kazançları"** başlıklı bölümünde:

            "Serbest meslek faaliyeti, esas itibarıyla 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 veya 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 kârından ayrılmasıdır.

            Öte yandan, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılan "Türkiye'de elde edilen ücretler"e 5520 sayılı Kanunda yer verilmemiştir. Yabancı kurumların Türkiye'de ücret geliri elde etmesi, istihdam ettiği bir personeli Türkiye'de yapılacak bir iş için tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kuruma bağlı olarak Türkiye'de hizmet vermesi veya ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması suretiyle olmaktadır. Bu şekliyle dar mükellef kurumların elde ettiği ücret ile serbest meslek kazancı arasında genelde bir fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye'de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olamayacağı dikkate alınarak kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla 5422 sayılı Kanunun uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanunun uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

            Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları, Kanunun 30 uncu maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

            Serbest meslek kazancının Türkiye'de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları bulunması halinde, dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

            Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye'de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti Türkiye'de değerlendirilen kurumların, yıllık beyanname vermeleri halinde, kesilen bu vergiler beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir."

            açıklamalarına yer verilmiştir.

             Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01/01/1990 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

            Türkiye'de 2010/Ocak - 2011/Eylül döneminde genel müdür yardımcısı olarak görev yapan Sebastien Gouriou adlı kişiye Fransa'da mukim ... Grup Şirketi tarafından ödenen ücret gelirlerinin; anılan kişinin Türkiye'de mukim olduğunun kabul edilmesi halinde, Türkiye-Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 15 inci maddesinin 1 inci fıkrası; Fransa'da mukim olduğunun kabul edilmesi halinde ise 15 inci maddesinin 2 nci fıkrası hükmü çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

            Söz konusu Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler"i düzenleyen 15 inci maddesinin 1 ve 2 nci fıkraları;

             "1. 16, 18, 19, 20 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 vergilendirilebilecektir.Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

            2. 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 takvim yılı içinde bir veya bir kaç 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."

             hükümlerini öngörmektedir.

            Buna göre; söz konusu kişinin Türkiye'de mukim olması durumunda vergileme, 15 inci maddenin 1 inci fıkrası kapsamında, ödeme Fransa kaynaklı olsa dahi, Türkiye'de iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır. Anılan kişinin Fransa'da mukim olması durumunda ise, söz konusu kişiye Türkiye'de ifa edilen hizmetler karşılığında ödenen ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için yukarıda 2 nci fıkrada belirtilen ve gerçekleşmesi halinde yalnızca mukim olunan Devlete vergileme hakkı veren koşullardan en az birinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Bu üç şartın topluca gerçekleştiği durumda vergileme Fransa'da; şartlardan birinin ihlali halinde ise vergileme Türkiye'de ve yine iç mevzuat hükümleri kapsamında yapılacaktır.

            Diğer taraftan, bahse konu kişinin Türkiye'de genel müdür yardımcısı olarak çalışması karşılığında Türkiye'deki firmadan Fransa'daki firmaya yapılan ödemelerin Anlaşma'nın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu maddenin 2 nci fıkrasında;

            "2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu 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

            söz konusu gelir, aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

            Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen faaliyetlere atfedilebilen gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da bu teşebbüs, söz konusu gelir dolayısıyla bu diğer Devlette bu Anlaşmanın 7 nci maddesi hükümlerine göre vergilendirilmeyi, bir diğer deyişle söz konusu gelir bu diğer Devlette bulunan bir işyerine atfedilebilirmiş gibi vergilendirilmeyi tercih edebilir. Bu tercih, bu diğer Devletin söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alma hakkını etkilemeyecektir."

            düzenlemesi yer almaktadır.

            Buna göre, Fransa'da mukim teşebbüslerin Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyetlerinden elde edeceği kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi için bu faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesinin yanında yukarıdaki (a) ve (b) bentlerinde belirtilen koşullardan en az birisinin gerçekleşmesi gerekmektedir.

            Ancak, Fransa mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Bu nedenle, 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.

            Fransa 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.

            Fransa'da mukim olan gerçek veya tüzel kişilerin Anlaşma hükümlerine göre serbest meslek kazançları veya ücret gelirleri yönünden Türkiye'de vergi ödemeleri durumunda ödenen bu vergiler; Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrası çerçevesinde, Fransa'da mahsup edilecektir.

            Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için söz konusu Fransız teşebbüsünün (ve eğer Fransa mukimi ise genel müdür yardımcısı kişinin) Fransa'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerinin Fransa yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya Fransa'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen birer örneğinin vergi sorumlularına ve ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

            Bu hüküm ve açıklamalar uyarınca, şirketinizde genel müdür yardımcısı olarak görev yapan kişinin elde ettiği gelirin ücret hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve ilgili aylar itibariyle Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gelir vergisi kesintisine tabi tutulması, Fransa mukimi olan şirkete yapılan ödemelerin de serbest meslek kazancı olarak değerlendirilerek yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

            Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

Tarih : 04/03/2015

Sayı : 62030549-125[8-2013/262]-358

Konu : Avrupa Sosyal Güvenlik Sözleşmesi gereğince ...... Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenen sigorta primlerinin ücretlinin gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılıp yapılamayacağı.

            İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, dünya üzerinde çeşitli yerlerde grup firmaları bulunan ............................. merkezli uluslararası bir şirket olduğunuz, enerji üretim ve oluşumu için sistem ve bileşenleri sektöründe ve diğer ilgili sektörlerde faaliyette bulunduğunuz, enerji santrallerinin kurulması amacıyla .............................'daki firmadan şirketinize tayin edilen personelin kendi ülkesinde zorunlu olarak ödenen sosyal güvenlik primlerinin Şirketinize fatura ile yansıtması durumunda, Türkiye ve .............................'nın taraf olduğu Avrupa Sosyal Güvenlik Sözleşmesi göz önünde bulundurularak söz konusu sigorta primlerinin ücretlilerin gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılıp yapılamayacağı ile kurum kazancınızın tespitinde şirketinizce gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

            5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm uyarınca safi kurum kazancının tespit edilmesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi yanında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler de indirim konusu yapılabilecektir.

            Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca, hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatlarının (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmış olup aynı Kanunun 63 üncü maddesinde ise;

             "Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

            ...

            2. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler;

             ..."

            hükümlerine yer verilmiştir.

             Bu hüküm ve açıklamalar uyarınca, sigorta primlerinin ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için primlerin Türkiye'de kain bir sigorta şirketine ödenmiş olması gerekmektedir. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan sigorta primleri ve emekli aidatları esas olarak kanuni zorunluluk nedeni ile yapılan ve gider olarak kabul edilen ödemelerdir. 01/03/2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Türkiye Cumhuriyeti ile ............................. Cumhuriyeti arasında Sosyal Güvenlik Antlaşması, primlerin çalışanların kendi ülkelerindeki sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenerek yerine getirilmesine imkan tanımıştır. Bu nedenle, şirketinizde çalışmakta olan ............................. mukimi personel için ............................. sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenen ve Şirketinize fatura edilen sigorta primlerinin, Türkiye ile .............................'nın imzalamış olduğu anlaşma çerçevesinde, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu hükümlerinde belirlenen prime esas kazancın üst sınırı üzerinden hesaplanan prim tutarı ile sınırlı olmak üzere, Türkiye'de kain sigorta şirketlerine ödenen sigorta primlerinde olduğu gibi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkündür.

             Öte yandan, çalışanlar adına ödenen sigorta primlerinin ücretlilerin gelir vergisi matrahının tespitinde gayrisafi tutardan indirilebilmesi için bu primlerin kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenmesi gerektiğinden, .............................'daki firmadan şirketinize tayin edilen personelin kendi ülkesinde zorunlu olarak ödenen sosyal güvenlik primlerinin bu çalışanlara ait ücretlerin gerçek safi değerinin tespitinde gayrisafi ücret tutarından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

            Bilgi edinilmesini rica ederim.