

YURTDIŞINDAKİ FİRMANIN KADROSUNDA (ÜCRET BORDROSUNDA) YER ALAN VE TÜRKİYE'YE GEÇİCİ GÖREVLİ GÖNDERİLMİŐ YABANCI PERSONELİN YURT DIŞINDAN ÖDENEN ÜCRETİNİN YA DA SİGORTA PRİM MALİYETİNİN TÜRKİYE'DEKİ ŞİRKETE YANSITILMASI HALİNDE VERGİLEMENİN NASIL YAPILACAĞI HAKKINDA MALİ İDARENİN GÖRÜŞLERİ

(Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin Haziran 2014 sayısında yayınlanmıŐtır.)

Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali MüŐavir
MAZARS/DENGE (Denge İstanbul YMM A.Ő.)
Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

GİRİŐ

Uygulamada pek çok yabancı sermayeli Őirkette yabancı personel çalıŐmaktadır. Bu yabancı personellerin ücretleri genellikle Türkiye'deki Şirketin bordrosuna dahil edilmeleri suretiyle Türkiye'de ödenmektedir. Bu uygulama aşıından gerek sosyal güvenlik gerekse vergi mevzuatı aşıından tartıŐmaya aşıık herhangi bir husus bulunmamaktadır.

Bazı Őirketlerde ise yabancı personel Türkiye'deki Şirketin yönetim kademesinde yer almakla birlikte bordrosuna dahil olmamakta, ücreti yurt dışından ödenmeye devam edilmekte, ödemeyi yapan yurt dışındaki Şirket ise ücret maliyetini Türkiye'deki Şirkete yansıtılmaktadır. Bir diğer karŐılaŐılan uygulama ise, yabancı personel Türkiye'deki Şirketin bordrosuna dahil olmakla birlikte, kendisinin ve ailesinin Türkiye'ye taŐınma ya da yurt dışında kalan ailesi için veya kendisi ile ilgili yurt dışında yapılan bazı masrafların (örneğin özel sağlık sigortası, emeklilik planı, çocuklarının eğitim gideri ödemeleri v.b.) Türkiye'deki Şirkete yansıtılmasıdır. Bu gibi durumlarda uygulamada yaygın olarak benimsenen görüş, söz konusu yabancı personelin Türkiye'de mukim olduğu kabul edilerek ve Türkiye'de ücret geliri elde ettiğinden hareketle tüm bu ödemelerin net ücret olarak kabul edilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu Madde 103'de yer alan gelir vergisi tarifesinde isabet ettiği gelir vergisi oranına göre brütleŐtirilen tutar üzerinden hesaplanan verginin muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmesi Şeklinde olmuŐtur. Doğal olarak, ücret mahiyetinde olan bu ödemeler için sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmamaktadır. (Ücret KDV Kanunu'nun konusuna girmemektedir.)

Diğer karŐılaŐılan bir husus ise, yabancı personel Türkiye'deki Şirketin bordrosunda yer almakla ve maaşı Türkiye'de ödenmekle birlikte, yurt dışında sigortası devam ettiği hallerde Türkiye'de 5510 sayılı kanun kapsamında sigortalı olmaması söz konusu olabildiğinden, bu yabancı personelin sigorta prim maliyeti Türkiye'deki Şirkete yansıtılmaktadır. Bu konuya dair iki adet özelgeyi de yazımızda paylaŐmaktayız.

Yukarıda aşııklağığımız mahiyetteki ödemelerin vergilendirilmesine dair Mali İdare tarafından yayınlanan özelgeler tereddüt yaratmakta ve tartıŐma konusu olmaktadır. Bu özelgelerden bazı örnekler yazımız ekinde yer almaktadır. Bu yazımızda öncelikle söz konusu özelgelerden yer verilen görüŐlere yer verdikten sonra, yasal mevzuata bağlı olarak görüŐlerimizi aşııklayacağız.

ÖZELGELERDEKİ YAKLAŐIM

Özelgelerde açıklanan görüşleri kısaca özetleyecek olursak, Mali İdare;

- Yabancı personel 183 günden fazla Türkiye’de kalmışsa Türkiye’de mukim kabul edilmekte (çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa yabancı personelin bir takvim yılı içinde Türkiye’de toplamda 183 günden fazla kalıp kalmadığına bakılacaktır, eğer çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yoksa 183 güne bakılmayacaktır; 183 gün şartının aranabilmesi için mukimlik belgesi ibraz edilmesi gerekmektedir) ve ödeme yurt dışı kaynaklı olsa dahi elde ettiği ücret geliri üzerinden GVK Madde 94/1 ve 103 kapsamında gelir vergisi hesaplanması gerektiği,

- Diğer taraftan, söz konusu yabancı personelin Türkiye’de çalışması karşılığında yurt dışındaki firmaya yapılan ödemeler nedeniyle yurt dışı firmanın Türkiye’de serbest meslek kazancı elde ettiği kabul edilerek (çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa yabancı personelin 12 aylık dönemde Türkiye’de 183 günden fazla kalıp kalmadığına bakılacaktır; 183 gün şartının aranabilmesi için mukimlik belgesi ibraz edilmesi gerekmektedir) bu ödeme üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılması gerektiği,

- Yukarıda açıklanan kapsamda (ödeme yapılan şirketin mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olduğu durumda) Türkiye’de ödenen vergilerin yurt dışında hesaplanacak vergilerden mahsup edilmesi gerektiği,

- Son olarak, yurt dışındaki firmadan alınan bir hizmet söz konusu olduğu ve bu nedenle %18 KDV oranı üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerektiği,

yönünde görüş açıklamaktadır. Bu özetimize dayanak olan özelge örnekleri yazımız ekinde yer almaktadır.

DEĞERLENDİRMELERİMİZ

Özelgelerde yer verilen görüşlerin yasal mevzuat açısından dayandırıldığı husus 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin (22.2.3) numaralı kısmında yer verilen aşağıdaki açıklamadır:

"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 olmayacağı 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, Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacaktır.”

Mali İdarenin yukarıda yer verdiğimiz görüşlerine katılmamız mümkün değildir. **Aynı ödemenin (yabancı gerçek kişi açısından) hem ücret geliri (ödeme yapılan yabancı şirket açısından) hem de serbest meslek kazancı sayılması gerek mantıken gerekse vergi tekniği açısından mümkün değildir.** Buradaki fiili durum bize göre, yabancı personelin Türkiye'deki çalışmaları karşılığında ücret geliri elde etmesidir. Ücreti yurt dışından ödenmiş olsa dahi netice olarak ücret maliyeti Türkiye'deki şirkete yansıtılmaktadır ve netice olarak yabancı personelin ücretini Türkiye'deki şirket ödemiştir. Dolayısıyla, GVK'nun 61. maddesinde sayılan ücretin unsurları gerçekleşmiş olmaktadır. Burada yurt dışındaki firmadan serbest meslek mahiyetinde bir hizmet alınması söz konusu değildir. Dolayısıyla, yurt dışına yapılan ödeme üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması da gerekmemektedir. Kaldı ki, **söz konusu ödeme için KDV kanunu kapsamında hizmet temin edilmiştir yaklaşımı kabul edilirse, aynı zamanda ücret mahiyetinde bir gelir elde edildiğini iddia etmek vergi tekniği açısından tutarsızlık olacaktır. Burada sırf ödemenin yabancı personelin kendisine değil de yurt dışına yapılması nedeniyle yurt dışı firmanın Türkiye'de serbest meslek kazancı elde ettiği yaklaşımı özün önceliğine ve işlemin gerçek mahiyetine bakılmadan yapılan bir yorum olarak bizi hatalı sonuca götürecektir kanaatindeyiz.**

Diğer taraftan, yurt dışındaki firmanın Türkiye'deki şirkete yansıttığı tutarın sadece ilgili personele ait ücret maliyeti olduğunun ispat edilebilmesi gerekmektedir. Yansıtılan tutar içinde ücret maliyeti dışında başka ilave unsurlar varsa bunlar açısından serbest meslek kazancı mahiyetinde vergi tevkifatı ve sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması söz konusu olacaktır. Kaldı ki böyle olsa (ücret maliyetinin ilave bir kazanç eklenerek yansıtılması halinde) dahi, ödemenin tamamı üzerinden hem ücret geliri yönünden hem de serbest meslek kazancı yönünden “mükerrer” vergileme yapılması mümkün olamaz kanaatindeyiz.

Bilindiği üzere hukuki olarak özelgeler genel düzenleyici idari işlemler değildir. Ancak, Maliye Bakanlığı'nın bazı işlemlere ilişkin görüşünü yansıtması bakımından son derece önemlidirler. Zira özelgelerin vergi incelemelerinde etkisi V.U.K.' nun 140. maddesinde 6009 sayılı kanun ile yapılan bir değişiklik ile önemli ölçüde artırılmıştır. Söz konusu kanun ile V.U.K.' nun 140. maddeye eklenen 6 numaralı bentte; “. . . rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereği, okuma komisyonları, benzeri konuda yayınlanmış bir özolgeye aykırı bir vergi inceleme raporunu işleme koymayabileceğinden, özelgelerin vergi incelemelerine etkisi çok büyük oranda artmıştır. Bu nedenle, yukarıda özetlediğimiz özelgeler nedeniyle, yabancı personellerin yurt dışından gönderilen ücret maliyetlerine dair faturalara ilişkin olarak vergi inceleme elemanlarının tarhiyat talep etme olasılığı da artmış bulunmaktadır.

Diğer taraftan, yurt dışındaki grup firmalarından Türkiye'ye geçici görevle dahi olsa gelen bir personelin Türkiye'deki şirketin bordrosuna alınması ve maaşının Türkiye'den ödenmesi yukarıda yer verdiğimiz tartışmaları ortadan kaldıracaktır. Ancak bu durumda dahi, yabancı'nın kendi ülkesinde sigortalı olması halinde Türkiye'de sigortalı olmaması söz konusu olduğundan, yurt dışı yabancı personelin sigorta prim giderlerini de yansıtılabilmektedir. Bu gibi durumlar için Maliye Bakanlığı tarafından verilmiş iki adet özgelgenin özeti aşağıdaki gibidir:

“Şirketinizde çalıştırılmakta olan Fransa mukimi personel için Fransa Sosyal Güvenlik Sistemine ödenen ve Şirketinize fatura edilen sosyal sigorta primlerinin, 20 Ocak 1972 tarihinde imzalanan “Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Sosyal Güvenlik Konusunda Genel Sözleşme” uyarınca, 506 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde prime esas azami ücret üzerinden hesaplanan prim tutarı ile sınırlı olmak üzere, Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenen sigorta primlerinde olduğu gibi gider kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır.” (16.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.07.21/1839 sayılı özelge.)

“Şirketinizde çalışan ve diğer ülke mukimi olduğu ifade edilen personelin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında yapılan İkili Sosyal Güvenlik Sözleşmesi hükümleri gereğince, personelin mukimi olduğu ülkenin sosyal güvenlik kuruluşuna ödenen ve Şirketinize fatura edilen sigorta primlerinin, 506 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde prime esas azami ücret üzerinden hesaplanan prim tutarı ile sınırlı olmak üzere, Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenen sigorta primlerinde olduğu gibi gider kaydedilmesi mümkündür.

Ayrıca, ödenmesi yasal zorunluluktan kaynaklanan ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 63’üncü maddesinin 2’nci bendi kapsamında bulunup, Türkiye ile yapılan İkili Sosyal Güvenlik Sözleşmesi hükümleri gereği bahse konu personelin mukimi olduğu ülkenin sosyal güvenlik kuruluşuna ödenen ve Şirketinize fatura edilen sigorta primlerinin, İkili Sosyal Güvenlik Sözleşmesi hükümleri çerçevesinde, 506 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak prime esas azami ücret üzerinden hesaplanan prim tutarı ile sınırlı olmak ve ödenmiş olması şartıyla, söz konusu personelin ücretine ilişkin olarak ilgili ayda düzenlenecek olan ücret bordrosunda ücretlinin gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün olup, ücretin gayri safi tutarından indirilecek kısmın sadece işçi payını kapsadığı, işveren payının ücretle ilişkilendirilmeksizin Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’üncü maddesinin 2’nci bendi uyarınca gider olarak dikkate alınması gerektiği tabiidir.” (İVDB’nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-40/2 sayılı özelgesi.)

SONUÇ

Türkiye’ye geçici görevle gönderilen ve maaşı yurt dışındaki şirket tarafından ödenen personelin, ücret maliyetlerinin Türkiye’deki firmaya yansıtılması durumunda yasal mevzuatımız ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları açısından oldukça karışık hususlar bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı, yurt dışındaki firmaya yapılan ödemeyi hem GVK Madde 94 kapsamında ücret olarak vergilemek hem de KVK Madde 30 kapsamında vergi tevkifatına tabi tutmak ve ayrıca sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması kapsamına almak istemektedir.

Burada ciddi bir mantık hatası ve yasal mevzuata göre hatalı bir değerlendirme yapıldığı kanaatindeyiz. Çünkü, bir ödemenin hem KDV’ye tabi serbest meslek hizmeti mahiyetinde değerlendirilmesi hem de ücret geliri olarak kabul edilmesi bizce mümkün değildir. Bir koyundan iki post çıkarılması gibi bir durum söz konusu olmaktadır. Söz konusu ödeme ya serbest meslek kazancı açısından ilgili mevzuat ve anlaşma hükümleri kapsamında değerlendirilmeli ve KDV’ye tabi olmalı ya da ücret kapsamında değerlendirilerek ilgili mevzuata ve anlaşmaya göre gerekli vergi beyanları yapılmalı ve KDV aranılmamalıdır kanaatindeyiz.

Özelgeler incelendiğinde görüleceği üzere, faturanın gönderildiği ülke Türkiye Cumhuriyeti arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa bu anlaşma hükümlerinin çok dikkatli bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü, bilhassa serbest meslek faaliyetleri

açısından yer verilen hükümler tüm anlaşmalarda aynı olmayabilmektedir. Yazımızın ekinde yer alan ve Rusya anlaşmasını inceleyen özelge buna güzel bir örnek teşkil etmektedir.

Uygulamada oluşacak tereddütleri gidermek ve görüş birliği sağlamak amacıyla Bakanlık tarafından konu hakkında genel tebliğ veya sirküler şeklinde bir düzenleme yapılmasının daha doğru olacağı; ve bilhassa uygulamada bugüne kadar yıllarca kabul görmüş ve uygulana gelmiş uygulamalarda bu derece radikal bir değişikliklere gidilmemesinin daha doğru olacağı kanaatindeyiz. Bilhassa bu son özelgeler dikkate alınarak şirketlerin geçmişe dönük olarak incelenmesi ve vergi tarhiyatları yapılmasının çok ciddi uyuşmazlıklara neden olacağı kanaatindeyiz. Maliye Bakanlığı'nın bu son görüşlerinde ısrarcı olması ve vergi incelemelerinde tarhiyatların başlaması halinde konunun yargıya taşınmasına bağlı olarak Yargı'nın vereceği karar uygulamada belirleyici olacaktır düşüncesindeyiz.

Yurt dışındaki grup firmalarından Türkiye'ye geçici görevle dahi olsa gelen bir personelin Türkiye'deki şirketin bordrosuna alınması ve maaşının Türkiye'den ödenmesi yukarıda yer verdiğimiz tartışmaları ortadan kaldıracaktır. Ancak bu durumda yurt dışındaki sigorta prim maliyetinin yansıtılması hususunda yukarıda yer verdiğimiz özelgelerin dikkate alınmasını tavsiye ederiz.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
KOCAELİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

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

02/11/2012

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

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 değerlendirileceği 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 ncı maddesinde ise safi kazancın tespit edilmesi sırasında indirilecek giderler sayılmış olup bu maddenin birinci fıkrasının (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 Kanununun 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 Kanununun 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; Kanununun 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 Kanununun "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, Kanununun 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 beyannameye 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 yapanadlı 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 aşip 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, şirketizde genel müdür yardımcısı olarak görev yapan kişinin elde ettiği gelirin ücret hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve ilgili aylar itibarıyla 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.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 11.11.2013 tarih ve 178 sayılı özelgesinde de yine aynı görüşe yer vermiş ve ayrıca yurt dışındaki firmaya yapılan ödeme KDV mevzuatı açısından

117 No.Lu KDV Genel Tebliği kapsamında personel temin hizmeti değerlendirilerek %18 oranında sorumlu sıfatıyla KDV beyanı gerektiği yönünde görüş açıklamıştır.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-125[30-2013]-72

20/05/2013

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 gelirin, 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 amacıyla 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 Kanununun 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 itibarıyla 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 bulundurmada 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 SERİ NO.LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİNİN "22.2.3-SERBEST MESLEK KAZANÇLARI" BAŞLIKLİ 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. **YABANCI KURUMLARIN TÜRKİYE'DE ÜCRET GELİRİ ELDE ETMESİ, İSTİHDAM ETTİĞİ BİR PERSONELİ TÜRKİYE'DE YAPILACAK BİR İŞ İÇİN TAHSİS ETMESİ, BU ŞAHSIN YABANCI KURUMA BAĞLI OLARAK TÜRKİYE'DE HİZMET VERMESİ VEYA ÖDEMENİN TÜRKİYE'DE YAPILMASI VEYA ÖDEME YABANCI MEMLEKETTE YAPILMIŞSA TÜRKİYE'DE ÖDEYENİN VEYA NAM VE HESABINA ÖDEME YAPILANIN HESAPLARINA İNTİKAL ETTİRİLMESİ VEYA KÂRINDAN AYRILMASI SURETİYLE OLMAKTADIR. BU ŞEKLİYLE DAR MÜKELLEF KURUMLARIN ELDE ETTİĞİ ÜCRET İLE SERBEST MESLEK KAZANCI ARASINDA GENELDE BİR FARK BULUNMAMAKTADIR.** Dar mükellef kurumun, Türkiye'de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olmayacağı 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 beyanname 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 olduğu 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 yapılaş 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.