

Şirketin Gürcistan'a yaptığı ihracaatla ilgili olarak Gürcistan'daki satış ve pazarlama faaliyetlerini yürüten gürcü personele yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi ve bu ücret ödemelerinin gider olarak yazılıp yazılamayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	26468226-120[606-88-2012]-75
Tarih	16.08.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

TRABZON VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 26468226-120[606-88-2012]-75

16/08/2013

Konu : Şirketin Gürcistan'a yaptığı ihracaatla ilgili olarak Gürcistan'daki satış ve pazarlama faaliyetlerini yürüten gürcü personele yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi ve bu ücret ödemelerinin gider olarak yazılıp yazılamayacağı

Özelge talebinizin tetkikinden, faaliyet konunuz gereği yaptığınız ihracaatla ilgili olarak Gürcistandaki satış ve pazarlama faaliyetlerinizi yürüten Gürcü personele ücret ödemesi yaptığınızı belirterek söz konusu bu ücret ödemelerinin vergilendirilmesi ve gider olarak yazılıp yazılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmıştır.

I- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Yönünden:

193 sayılı 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 menfaatler şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur olanlar sayılmış olup, zikredilen fıkranın 1 inci bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup, ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer yandan anılan Kanunun 7 nci maddesinde ise;

"Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

...

3. Ücretlerde:

a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

b) Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi

...

Bu maddenin 3'üncü, 4'üncü, 5'inci ve 7'inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır."

hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde ise kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tepsinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, söz konusu personele yapılan ücret ödemesinin, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin (1) numaralı bendinde göre kurum kazancının tespitinde gider olarak

dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

II - Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden:

"Türkiye Cumhuriyeti ile Gürcistan Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 15.02.2010 tarihinde yürürlüğe girmiş olup hükümleri 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler" başlıklı 15 inci maddesinin birinci ve ikinci fıkraları aşağıdaki gibidir:

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

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

a) Gelir elde eden kişi, diğer devlette ilgili takvim yılı içinde başlayan veya biten herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmayacak şekilde kalırsa, ve

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

c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir iş yerinden veya sabit yerden yapılmazsa yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir."

Buna göre, 15 inci maddenin birinci fıkrası uyarınca Gürcistan mukimi (yerleşik) bir kişinin bağımlı faaliyetlerden elde ettiği gelirleri vergileme hakkı, hizmet Türkiye'de ifa edilmedikçe yalnızca Gürcistan'a ait bulunmakta olup, hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi durumunda ödenen ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için yukarıda ikinci 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 Gürcistan'da; şartlardan birinin ihlali halinde ise vergileme Türkiye'de iç mevzuat hükümleri kapsamında yapılacaktır.

Dolayısıyla temin edilen bilgiler ve yukarıda yer verilen Anlaşma maddeleri çerçevesinde Türkiye'ye gelmeksizin Gürcistan'dan hizmet veren Gürcistan mukimi personele ait ücretleri vergileme hakkı yalnızca Gürcistan'a ait bulunmaktadır.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için Gürcistan mukimi kişinin, Gürcistan'da tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini Gürcistan yetkili

makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlaması ve bu belgenin aslı ile birlikte Noter veya Gürcistan'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesi veya sorumlu sıfatıyla şirketinize ibraz etmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026