

Rusya'da mukim grup firması tarafından Türkiye'de görevlendirilen personele ödenen ücretlerin vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	64597866-125[30-2013]-72
Tarih	20.05.2013

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 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 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 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 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.

(*) 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