

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 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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 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 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 Kanunu'nun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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 Anlaşmasınının 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 aşp 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 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.

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 yapıp 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 yapıp 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 iâşe 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 aylarla 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.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Tarih : 05/09/2011
Sayı : B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.04-1468
Konu : Yurt dışında mukim firmadan satın alınan işgücü temin hizmetinin KDV'ye tabi olup olmadığı

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Türkiye'de oturma ve çalışma izni bulunan ve Şirketinizde genel müdür sıfatıyla tam zamanlı çalışmakta olan ...'e ücretinin Almanya'da mukim ... Şirketi tarafından ödendiği, ödenen bu tutarında Şirketinize fatura edildiği ifade edilerek, bu fatura bedelinin Şirketinizce gider yazılıp yazılmayacağı ile Kurumlar Vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ve fatura bedeli üzerinden sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken KDV bulunup bulunmadığı konusunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup anılan Kanunun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancının tespitinde gider olarak indirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Sosyal Güvenlik Konusunda Yapılan Sözleşmenin 6 ncı maddesinde; "(1) İş Merkezi akit taraflardan birinin ülkesinde bulunan bir işverenin işçisi bu işverenin hesabına çalışmak üzere, geçici olarak diğer akit taraf ülkesine gönderildiği takdirde, bu işçi hakkında, ikinci akit taraf ülkesinde çalıştığı sürece, sanki ilk akit taraf ülkesinde çalışıyormuş gibi, iş merkezinin bulunduğu akit taraf mevzuatı uygulanır..." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu hükmün uygulanması İş merkezi Almanya'da bulunan işverenin işçisinin bu işverenin hesabına çalışmak üzere Türkiye'ye geçici olarak gönderilmesi şartına bağlanmış olup, oturma ve çalışma izni bulunan ...'in Türkiye'de geçici süreyle bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Bu çerçevede, Almanya'da mukim ... tarafından Almanya sosyal güvenlik kuruluşuna ödenerek ... San. ve Tic.Ltd. Şti.'ye fatura edilen sosyal güvenlik ödemesi ve brüt ücretin tamamının çalışana sağlanan menfaat (ücret) olarak kabul edilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 61,94, 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında vergiye tabi tutulması gerekmekte olup ücret olarak değerlendirilen söz konusu ödemelerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1/1 maddesinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabidir.

Buna göre, Almanya'da mukim ... tarafından Almanya sosyal güvenlik kuruluşuna ödenerek ... San. ve Tic.Ltd. Şti.'ye fatura edilen sosyal güvenlik ödemesi ve brüt ücretin tamamının Kurumlar vergisi Kanunu yönünden çalışana sağlanan menfaat (ücret) olarak mütalaa edildiğinden Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesi gereğince KDV'nin konusuna girmemektedir.

Öte yandan, ücret olarak değerlendirilmesi nedeniyle KDV'nin konusuna girmeyen bu ödemeye ilişkin olarak sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi ve ödenmesi gereken bir KDV de söz konusu değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Tarih : 25.04.2017
Sayı : 62030549-120[94-2016/55]-113418
Konu : Yurt içinde ve yurt dışında verilen eğitim hizmeti için yapılan ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı ve belge düzeni

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 15/09/2015 tarihi itibarıyla yabancı dil eğitmenlerinin eğitim ve sertifikasyon işi ile iştigal etmek üzere mükellefiyet tesis ettirdiğiniz, yabancı dil eğitmenlerini eğitim amacıyla yurt dışında bulunan bir takım ülkelere (İngiltere, ABD, İrlanda vb) götürdüğünüz, bir kısım ülkelerde önceden anlaştığınız vergi mükellefi olan anılan ülke mukimi firmalar kanalıyla eğitim programının hazırlandığı ve eğitim sonunda anılan firma tarafından fatura düzenlendiği,

Bir kısım ülkelerde ise eğitim programının bizzat tarafınızca yapıldığı, önceden anlaşılan akademisyenlere ödeme yapıldığı, bu ödeme için de banka dekontu dışında herhangi bir belge alınmadığı,

Yurt dışına gitme imkanı olmayan eğitmenler için ise; Türkiye'de yaptığınız bir program ile hizmet verdiğiniz, Türkiye'deki eğitimlerin Türkiye'deki yerleşik akademisyen vasıtasıyla verildiği gibi masrafları tarafınızca karşılanmak üzere yurt dışındaki üniversitelerden getirilen akademisyenler tarafından da verildiği, gerek Türkiye'deki gerek yurt dışındaki akademisyenlere ödemelerin banka kanalı ile yapıldığı ve banka dekontu dışında herhangi bir belge alınmadığı belirtilerek, yurt dışında verilen eğitimler için yurt dışı mukim firmalar ile yurt içinde verilen eğitimler için Türkiye'de yerleşik olan ve olmayan akademisyenlere yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi ve katma değer vergisi (KDV) tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ile belge düzeni hakkında bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

I-GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Mükellefler" başlıklı 3 üncü maddesinde;

"Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)" hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan Aynı Kanunun 4 üncü maddesinde; "Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medenin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)" hükmü yer almaktadır.

Kanunun "Mükellefler ve Mevzuu" başlıklı 6 ncı maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmış olup, "Kazanç veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi" başlıklı 7 nci maddesinde; dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilme şartları, serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesine 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...." hükmü yer almaktadır.

Mezkur Kanunun 65 inci maddesinde serbest meslek kazancının tarifinde yer verilmiş, 66 ncı maddesinde ise serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin, serbest meslek erbabı olduğu ve serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği hususları belirtilmiştir.

Kanunun 82 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde; serbest meslek faaliyetlerinin arızı olarak yapılmasından doğan kazançlar arızı kazançlar arasında sayılmıştır.

Buna göre, serbest meslek kazancının "arızı" sayılması için serbest meslek faaliyetine konu işin devamlılık arz edecek şekilde yapılmaması ve bu işin mutad meslek haline getirilmemesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olanlar sayılmış olup (1) numaralı bendinde de; hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinin (b) alt bendinde ise; 18 inci madde kapsamına girmeyen serbest meslek işlerinden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiş,

96 ncı maddesinde ise "Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafî tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, şahsınız ile eğitim hizmeti veren kişilerin hizmet sözleşmesine istinaden bağlılık arz edecek şekilde çalışmalarını halinde, bu kişilere yapılan ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi bu ücretlerin Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, akademisyenlerin eğitim hizmetini şahsınıza bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesaplarına gerçekleştirmeleri durumunda elde edilecek gelirin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Faaliyetin devamlılık arz edecek ve mutad meslek halinde yerine getirilmemesi halinde ise bu faaliyetin arızı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmakta olup her iki durumda da ödenen bedellerden Gelir

Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Ayrıca serbest meslek kazancının arizi kazanç olarak değerlendirilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 82 nci maddesine göre bir takvim yılında arizi kazanç dolayısıyla elde edilen gelirlerin toplamının (296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2017 yılı için) 24.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden müstesnadır. Elde edilecek kazancın vergiden müstesna tutarı aşması halinde ise yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmekte olup ayrıca arizi kazancın beyan edilen kısmına isabet eden tevkifat tutarı da beyannamede mahsup edilecektir.

Öte yandan, eğitim hizmeti alınan ülkeler ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının olması durumunda bu Anlaşma hükümlerinin dikkate alınacağı hususu da tabiidir.

II-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında; "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde tevsik edici belgeler; fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, muhabere evrakı olarak sayılmıştır.

Anılan Kanunun 234 üncü maddesinde; birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulasının vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır.

236 ncı maddesinde; serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu, 238 inci maddesinde ise; işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları hükmedilmiştir.

Diğer taraftan 253 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Belgelerle İlgili İşlemler" başlıklı B Bölümünde, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan, iş veya hizmetler karşılığında ödemedede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermelerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Bu durumda; şahsınız ile eğitim hizmeti veren kişilerin hizmet sözleşmesine istinaden bağlılık arz edecek şekilde çalışmalarını halinde bu kişilere yapılan ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi durumunda şahsınız tarafından bu kişilere ücret bordrosu düzenlenmesi,

Eğitim veren kişilerin bu hizmeti şahsınıza bağlı kalmadan şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapıyor olması durumunda elde edilecek gelir serbest meslek kazancı olarak değerlendirileceğinden bu hizmet karşılığında eğitim veren kişilerin serbest meslek makbuzu düzenlemesi,

Eğitim veren kişilerin bu işi arizi olarak yapıyor olmaları durumunda ise şahsınız tarafından bu kişiler adına gider pusulası düzenlenmesi,

gerekmektedir.

Diğer taraftan eğitim hizmetine ilişkin olarak yurt dışındaki ülkelerden alınacak belgelerin hizmetin alındığı ülkede uygulanan vergi mevzuatına göre muteber bir belge olması hususuna dikkat edilmesi gerektiği tabiidir.

III-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinin konusuna girdiği, aynı maddenin 2 numaralı fıkrasında ise; her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi bulunduğu,

-6/b maddesinde, hizmet ifalarında işlemin (hizmetin) Türkiye'de yapılmış sayılması için, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının gerektiği,

-8 inci maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işi yapanların verginin mükellefi olduğu,

-9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği

hüküm altına alınmıştır.

60 no.lu KDV Sirkülerinin "1.1.1. Yurtdışındaki İşlemler" başlıklı bölümünde;

"KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, yurtdışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir.

Buna göre, Türkiye'deki bir mükellefin;

-Yurtdışında düzenlenen bir fuara Türkiye'den katılan firmalara yurtdışında verdiği stant kurulumu, montajı, lojistik vb. hizmetler,

-Yurtdışında yaptığı inşaat, onarım, montaj işleri,

-Yurtdışındaki bir firmanın doğrudan yurtdışındaki başka bir firmaya (mallar Türkiye'ye gelmeksizin) yapacağı teslimlere ilişkin olarak verdiği aracılık hizmeti,

-Türkiye'deki başka bir firmanın personelini yurtdışına götürmek suretiyle aynı sektörde faaliyette bulunan yabancı firmalarla tanıştırma, bilgilendirme, eğitim şeklinde yurtdışında verdiği danışmanlık hizmeti,

-Yurtdışındaki bir firmanın mallarının, yine yurtdışındaki bir başka firmaya pazarlanmasına yönelik olarak yurtdışında verdiği satış komisyonculuğu hizmeti Türkiye'de ifa edilmediğinden veya bu hizmetlerden Türkiye'de faydalanılmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

Türkiye'de serbest meslek faaliyeti dolayısıyla KDV mükellefi olan bir doktor veya avukatın, Türkiye'de KDV mükellefi olan bir firmaya yurtdışında verdiği hizmetler de verginin konusuna girmeyecektir."

ifadelerine yer verilmiştir.

Buna göre;

-Yurtdışına gönderdiğiniz yabancı dil eğitmenleri için gerek yurtdışında yerleşik firmalar, gerekse yurtdışında yerleşik akademisyenler tarafından verilen hizmetler, yurtdışında ifa edilip yine bu hizmetlerden yurtdışında yararlanıldığından KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu çerçevede Türkiye'de yapılmayan ve Türkiye'de yararlanılmayan bu hizmet üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

-Yabancı dil eğitmenlerine yurtiçinde verilen eğitimler için şahsınız ile Türkiye'de yerleşik olmayan yabancı ve Türkiye'de yerleşik akademisyenler arasında imzalanan sözleşme kapsamında yapılan ve bu kapsamda verilen eğitmenlik hizmetlerinin ücret olarak değerlendirilmesi durumunda bu hizmetler KDV'nin konusuna girmeyecektir.

-Diğer taraftan Türkiye'de yerleşik akademisyenler ile Türkiye'de yerleşik olmayan yabancı akademisyenlerin Türkiye'de arazi olarak verdikleri eğitim hizmetleri KDV'nin konusuna girmemektedir.

-Ancak, Türkiye'de yerleşik akademisyenlerin eğitim hizmetini şahsınıza bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesaplarına gerçekleştirmeleri ve bu çerçevede elde edilecek gelirin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi durumunda ise bu hizmet KDV'nin konusuna girmekte ve hizmeti veren şahıslar adına KDV mükellefiyeti tesis edilmesi ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak KDV'nin serbest meslek erbabı tarafından beyan edilmesi gerekmektedir."

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
AFYONKARAHİSAR VALİLİĞİ
Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Tarih :30.12.2016

Sayı : 63611781-120[94-2016-2]-38

Konu : Üst Hakkı Bedelinin kira geliri olup olmadığı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu, sahibi bulunduğunuz arsa üzerine, üçüncü kişi lehine 25 yıllık süreyle üst hakkı tesis ettirdiğinizi belirtilerek, üst hakkı tesisi karşılığında tarafınıza ödenen bedellerin, kira geliri olup olmadığı ya da Gelir Vergisi Kanununa göre gelir unsuru sayılıp sayılmadığı hususunda görüş talebinde bulunduğunuz anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde, maddede yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunun 73 üncü maddesinde ise, *"Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur."* hükmüne yer verilmiştir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 726 ncı maddesinde üst hakkı, sahibine başkasına ait taşınmaz üzerindeki yapının maliki olma yetkisi veren bir irtifak hakkı olarak tanımlanmıştır. Kanunun 826 ncı maddesinde ise, bir taşınmaz malikinin, üçüncü kişi lehine arazinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı kurulabileceği, aksi kararlaştırılmış olmadıkça bu hakkın devredilebileceği ve mirasçılara geçebileceği, bağımsız ve sürekli nitelikte ise üst hakkı sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebileceği, en az 30 yıl için kurulan üst hakkının sürekli nitelikte olduğu hükmüne yer verilmiştir. Üst hakkının sona ermesi halinde ise, taşınmaz üzerindeki yapıların arazi maliki üzerinde kalacağı ve arazinin bütünleyici parçası olacağı, 828 inci madde ile hüküm altına alınmıştır. 829 uncu madde uyarınca ise taşınmaz malikinin, aksi kararlaştırılmadıkça kendisine kalan yapılar için üst hakkı sahibine bir bedel ödemesi gerekmemektedir. Görüldüğü üzere, bir kimsenin, üçüncü kişiye, taşınmazı üzerinde veya altında yapı yapmak veya mevcut yapıyı muhafaza etmek yetkisi vermek üzere üst hakkı kurması mümkün olup, buna dair sözleşmenin en az otuz yıl süreli ve bağımsız nitelikli olması durumunda üst hakkı tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebilecektir. Ancak üst hakkı tesisi için öncelikle Kanunun 827 nci maddesi uyarınca resmi senet düzenlenmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Buna göre, sahibi bulunduğunuz arsa üzerine, üçüncü kişi lehine üst hakkı tesis ettirilmesi işleminin kiralama olarak kabulü gerekmekte olup bahse konu üst hakkı tesisi karşılığında tarafınıza yapılan ödemelerin gayrimenkul sermaye iradı olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.