

## Yurt dışından yansıtılan personel maliyetlerinin vergilendirilmesi

### V. Didem Erdem- Gülnihal Çağlı

#### 1. Giriş

Uluslararası personel görevlendirmeleri çalışanların deneyim kazanmaları, farklı iş yapış şekillerini tanımaları amacıyla özellikle çok uluslu şirketlerin sıklıkla kullandıkları uygulamalardır.

Türkiye'de çalışmak üzere yurt dışından atanan kişilerin de tüm dünyada elde etmiş oldukları gelirlerin veya Türkiye'deki faaliyetlerine ilişkin gelirlerinin Türkiye'de gelir vergisine tabi olması söz konusu olabilmektedir. Öte yandan Türkiye'ye atanan yabancı çalışanların ücret ödemelerinin kendi ana ülkelerinde devam etmesi ve geçici görevlendirme konsepti dahilinde ve belirli ihtiyaçları doğrultusunda ödenen bu ücretlerin Türkiye'ye yansıtılması söz konusu olabilmektedir.

Makalemizde, yansıtılan personel maliyetlerinin Türkiye'de vergilendirilmesine ilişkin İdarenin vermiş olduğu farklı muktezalar üzerinde durulacaktır.

#### 2. Yurt dışından yansıtılan personel maliyetleri

Çok uluslu şirketlerde ana işveren tarafından görevlendirilen çalışanların ana işveren tarafından ücretlerinin bir kısmının ödenmesi ve oluşan ücret maliyetinin Türkiye'deki firmaya yansıtılması söz konusu olabilmektedir.

Çalışanın ana ülkeden ücretini almasının amacı ilgili ülkedeki kişisel haklarının devamını sağlamak olup, birçok görevlendirmede çalışanın görevlendirme süresi boyunca ana ülke adına gerçekleştirmiş olduğu hizmet bulunmamaktadır. Kanaatimizce görevlendirme süresi boyunca Türkiye'deki firma için çalışan, Türkiye'deki firmanın direktifi altında çalışarak firmanın organizasyon hiyerarşisinde pozisyonu bulunan kişilerin ücret maliyetlerinin birebir yansıtılması durumunda ücret ödemesinin Türkiye'deki firma tarafından yapıldığı kabul edilerek söz konusu ücret ödemesine ilişkin vergisel yükümlülüklerin Türkiye'deki firma tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

Vergi İdaresinin konuya ilişkin olarak verdiği muktezalarda farklı görüşlerin hakim olduğu görülmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08.03.2011 tarihli muktezada, Almanya merkezli bir şirketin Türkiye'de çalışmak üzere görevlendirilen bir yabancı çalışanına ilişkin ücret ödemesine aracılık ettiği açıklanmış olup, Almanya'daki şirket merkezi tarafından ödenen ve Türkiye'de mukim şirkete fatura edilen ücret ödemesine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Bu muktezada, aşağıda yer verilen açıklamalar dayanak gösterilerek, yansıtılan tutarların ücret olarak nitelendirilemeyeceği belirtilmiştir.

" ..... Konu ile ilgili olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na istinaden çıkarılan 1 seri no.lu Genel Tebliğ'in "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 Kanunu'nun 12'nci maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılan "Türkiye'de elde edilen ücretler"e 5520 sayılı Kanun'da 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 şekilde 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 Kanun'un uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanun'un uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.'*

*Bu hüküm ve açıklamalara göre, Almanya'da bulunan şirket personeli tarafından Türkiye'de icra edilen yöneticilik faaliyetine istinaden Türkiye'de tam mükellef olan şirkete fatura edilen hizmetin Almanya'da bulunan şirket açısından dar mükellef serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. "*

*İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 05.09.2011 tarihli muktezada ise Almanya merkezli bir şirketin Türkiye'de genel müdür olarak çalışmak üzere görevlendirilen bir yabancı çalışanına ilişkin ücret ödemesine aracılık ettiği açıklanmış olup, Almanya'daki şirket merkezi tarafından ödenen ve Türkiye'de mukim şirkete fatura edilen ücret ödemesine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Söz konusu muktezada fatura edilen sosyal güvenlik ödemesi ve brüt ücretin tamamının çalışana sağlanan menfaat olarak kabul edilerek gelir vergisine tabi tutulması gerektiği belirtilmiş olup, kanaatimizce somut olayın nitelikleri göz önüne alındığında isabetli bir görüş olmuştur.*

*Öte yandan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.05.2013 tarihli muktezasında ise Rusya'dan Türkiye'ye geçici görevli olarak görevlendirilen yabancı çalışanın Rusya'daki işveren tarafından Türkiye'deki firmaya yansıtılan ücret bedelinin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu muktezada personelin elde ettiği gelirin ücret hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve ilgili aylar itibarıyla Rusya mukimi firmaya ödenecek tutarlar dikkate alınarak GVK 94'üncü madde kapsamında gelir vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Katma değer vergisi yönünden ise personel temin hizmeti olması nedeniyle Türkiye'de yararlanılan hizmet bedeli için yurt dışına yapılan ödeme üzerinden sorumlu sıfatı ile KDV hesaplanması gerekeceği belirtilmiştir.*

*Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde çalışan ile Türkiye'de mukim firma arasında kurulmuş olan işçi- işveren ilişkisi tamamen göz ardı edilerek Vergi İdaresi tarafından benzer bir çok durumda farklı görüş verildiği görülmektedir ve aynı konu ile ilgili olarak farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.*

### **3. Sonuç**

*Yurt dışındaki firmanın ücret ödemesine aracılık yaptığı ancak herhangi bir hizmet vermediği noktada, yurt dışından yapılan yansıtımların serbest meslek ödemesi olarak değerlendirilmesi geçici görevlendirmelerin prensipleri ile çelişki yaratmaktadır.*

*Geçici görevlendirmelerin prensipleri doğrultusunda, ücretinin bir kısmını yurt dışından almaya devam eden ancak tamamen Türkiye'de mukim firmaya bağlı olarak hizmet veren ve Türkiye'deki firmanın hiyerarşisinde yer alan kişilere doğrudan veya dolaylı olarak yapılan ödemelerin İş Kanunu ve Gelir Vergisi Mevzuatı çerçevesinde ücret olarak nitelendirilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.*

*Geçici görevlendirmelerin çalışma hayatına getirdiği çeşitliliğin ve bilgi alış verişinin firmaların ve nihai olarak ekonominin gelişimi üzerinde olumlu etkisi yadsınamaz. Öte yandan geçici görevlendirme prensipleri ile örtüşmeyen ve benzer olaylara verilen çeşitli muktezalarda farklı yorumlara gidilmesi ülkemize yabancı çalışan görevlendirmelerini ve dolayısıyla ekonomimizi olumsuz etkileyebilecek sonuçlar ortaya çıkarabilecektir. Vergi İdaresinin yurt dışından yansıtılan personel masraflarının vergilendirilmesinde çalışan ile Türkiye'de mukim firma arasında kurulmuş olan işçi- işveren ilişkisini göz önüne alarak geçici görevlendirmelere uygun düzenlemeler yapması yararlı olacaktır.*

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. 'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*