

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

Sayı : 62030549-125[6-2014/82]-134330

07.09.2016

Konu : Yabancı personelin mukimi olduğu ülkede ödediği sosyal güvenlik primlerinin Türkiye'de indirim konusu yapıp yapılamayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda ve dilekçenizde, şirketinizin Türkiye'de gerçekleştireceği mühendislik projesinde İtalya, İspanya ve İngiltere mukimi personelin şirket bordrosuna alınarak ücret karşılığı 2 ila 4 yıl süre ile çalıştırılacağı, söz konusu personelin mukimi olduğu ülkede sosyal güvenlik sistemine kayıtlı olduğu, prim ödemelerinin yurt dışında faaliyet gösteren ... şirketi vasıtasıyla ilgili ülkedeki sosyal güvenlik kurumuna yapılmakta olduğu, ... şirketinin Türkiye'ye bu personellerle ilgili herhangi bir fatura düzenlemediği belirtilerek yabancı personelin mukimi olduğu ülkede ödenen primlerin yurt dışındaki şirketler tarafından şirketinize dekont edilmesi durumunda ilgili personelin bordrosunda gelir vergisinin matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacağı veya ücret bordrosu ile ilişkilendirmeksizin şirketinizce gider kaydedilip kaydedilemeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 6 ncı maddesinde de; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde sayılan giderler indirilebilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatının (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), safi kazancın tespitinde gider olarak indirileceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan aynı Kanunun 61 inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış olup 63 üncü maddesinde ise;

"Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla 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.

3. Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için **hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.)"**

hükmü yer almaktadır.

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. 01.03.2013 tarihli Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti arasında Sosyal Güvenlik Antlaşması" ile 01.06.1961 tarihinde yürürlüğe giren "Türkiye Cumhuriyeti ile İngiltere Arasında Sosyal Güvenlik Antlaşması" primlerin çalışanların kendi ülkelerindeki sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenerek yerine getirilmesine imkan tanımıştır. Bu nedenle, şirketinizde çalışmakta olan İtalya mukimi personel için İtalya sosyal güvenlik kuruluşlarına, İngiltere mukimi personel için İngiltere sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenen ve Şirketinize fatura edilen sigorta primlerinin, Türkiye ile İtalya ve İngiltere'nin imzalamış olduğu anlaşmalar 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, İspanya ile Ülkemiz arasında imzalanan Sosyal Güvenlik Sözleşmesi bulunmaması nedeniyle İspanya mukimi personel için İspanya sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenen sigorta primlerinin Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenen sigorta primlerinde olduğu gibi gider kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, İspanyol çalışanlar adına ödenen söz konusu sigorta primleri ücretin bir parçasını oluşturduğundan Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca gider olarak dikkate alınabilecektir.

Diğer taraftan, İngiltere ve İtalya ile imzalanmış olan Sosyal Güvenlik Sözleşmelerinde, ödenen sigorta primlerinin ücretlilerin gelir vergisi matrahının tespitinde gayrisafi tutardan indirilebileceğine dair herhangi bir hüküm bulunmamakta olup, 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, söz konusu personelin kendi ülkelerinde ödenen sosyal güvenlik primlerinin bu çalışanlara ait ücretlerin safi değerinin tespitinde gayrisafi ücret tutarından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, İspanya mukimi personel için İspanya sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenen sigorta primleri, İspanya ile Ülkemiz arasında imzalanan Sosyal Güvenlik Sözleşmesi bulunmaması nedeniyle, ücretin gerçek safi değerinin tespitinde indirilemeyecektir.

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.