

Yurt dışında mukim kurumdan elde edilen ücret gelirinin vergilemesi

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120[23-2013/717]-1173
Tarih	24.04.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-120[23-2013/717]-1173

24/04/2014

Konu : Yurt dışında mukim kurumdan elde edilen ücret gelirinin vergilemesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Almanya'da ikamet etmekte ve çalışmakta olduğunuzu 2011 yılı içerisinde Almanya'da çalıştığınız firmanın Türkiye'de bağlı ortaklığının bulunduğu şirkette Almanya mukimi firmanın temsilcisi olarak 183 günden fazla çalıştığınızı, adınıza yapılan ücret ödemesinin Almanya merkezli firma tarafından Almanya'daki banka hesabınıza döviz olarak yatırıldığı, Almanya mukimi söz konusu firmanın Türkiye'de herhangi bir ticari faaliyetinin bulunmadığı belirtilerek Türkiye'de bulunduğunuz süre içerisinde tarafınıza döviz olarak ödenen ücret gelirinin Türkiye'de vergiye tabi olup olmayacağı hususunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

Ülkemizle Almanya arasında akdedilerek 01.08.2012 tarihinde yürürlüğe giren Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu Anlaşma'nın "Mukimliği" düzenleyen 4 üncü maddesinin 1 ve 2 nci fıkralarında;

"1.Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, bu Devlet, eyalet ve herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi de dahil olmak üzere, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah, kanuni ana merkez, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle burada vergiye tabi olan herhangi bir kişi anlamına gelir. Ancak bu terim, yalnızca o Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir nedeniyle, o Devlette vergiye tabi tutulan herhangi bir kişiyi kapsamaz.

2.1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişinin durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

a) bu kişi, yalnızca daimi olarak kalabileceği bir evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi varsa, bu kişi, yalnızca kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu (hayati menfaatlerin merkezi olan) Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

b) eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet belirlenemez ise veya her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi yoksa bu kişi yalnızca kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

c) eğer kişinin her iki Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi yalnızca vatandaşı olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) eğer kişi her iki Devletin de vatandaşı ise veya her iki Devletin de vatandaşı değil ise, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşma yoluyla çözeceklerdir."

hükümleri öngörülmektedir.

Bu hükümler uyarınca, bir devletin iç mevzuatına göre ev, ikametgah, kanuni ana merkez, yönetim yeri veya benzer yapıdaki kriterler nedeniyle o devlette vergi mükellefiyeti altına giren kişiler o devletin mukimi addedilmektedir. Kişinin her iki devletin de mukimi olması durumunda ise, 2 nci maddedeki kriterler uygulanmak suretiyle mukimliğin tespiti yapılmaktadır.

Diğer taraftan, söz konusu Anlaşma'nın "Bağımlı Kişisel Faaliyetler"i düzenleyen 15 inci maddesinin 1 ve 2 nci fıkralarında;

"1.16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği maaş, ücret ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa

edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu 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 mali yıl içinde başlayan veya biten herhangi bir 12 aylık dönemde, bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmayan bir süre kalırsa, ve

b) ödeme, diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya bu işveren adına yapılırsa, ve

c) ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa

yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir."

hükümleri öngörülmektedir.

Bu hükümler uyarınca, Türkiye mukimi kabul edilmeniz halinde, tarafınıza yapılan ücret ödemeleri Almanya kaynaklı olsa dahi 15 inci maddenin 1 inci fıkrası uyarınca vergilemenin Türkiye'de, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Almanya mukimi kabul edilmeniz halinde ise, Türkiye'de ifa ettiğiniz hizmetler karşılığında Almanya tarafından ödenen ücretlerin yalnızca Almanya'da vergilendirilmesi için 15 inci maddenin 2 nci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan her üç koşulun bir arada sağlanması gerekmektedir. Bu koşullardan birinin ihlali halinde, diğer bir ifadeyle;

- Türkiye'de herhangi bir 12 aylık dönemde 183 günden fazla kalma veya
- ücretin Türkiye mukimi olan bir işveren tarafından ödenmesi veya
- ücretin, işverenin Türkiye'de sahip olduğu bir işyerinden ödenmesi

koşullarından birinin gerçekleşmesi durumunda Türkiye'nin de bu geliri vergileme yetkisi olacaktır.

Ancak, Türkiye'de hizmet ifa edecek kişiye yapılacak ücret ödemesinin, Anlaşmaya ek Protokol'ün 6 ncı maddesinde bahsedilen türden bir ödeme olması halinde, 15 inci maddenin 2 nci fıkrası hükümleri uygulama dışı kalacak ve vergileme yalnızca 1 inci fıkra hükümleri çerçevesinde yapılacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye'nin de bu ücret gelirini vergileme hakkının bulunduğu durumda ortaya çıkacak çifte vergilendirme sorunu, Anlaşma'nın 22 nci maddesinin 2 nci fıkrası kapsamında çözümlenecektir. Buna göre, vergilemenin Protokol'ün 6 ncı maddesi çerçevesinde yapılması durumunda,

Türkiye'de ödenen vergiler Almanya'da ödenecek vergilerden mahsup edilecek; diğer durumda ise (vergilemenin 15/2 çerçevesinde yapılması halinde) istisna edilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için, Almanya mukimlerinin Almanya'da tam mükellef olduklarını ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerini Almanya yetkili makamlarından alacakları mukimlik belgesi ile kanıtlamaları ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin noterce veya o ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğini Türkiye'deki vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

Vergileme hakkının Türkiye'de olduğu durumda;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1 nci maddesiyle gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi tutulmuş olup, gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu belirtilmiştir. Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden tam mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

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.)" hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, ikametgahı Türkiye'de bulunan veya bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturan gerçek kişiler Türkiye'de yerleşmiş sayılacaklarından, elde ettikleri gelirlerin tam mükellefiyet esasına göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Yine Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendinde, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin olarak 147 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler" başlıklı 1-c bölümünde gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Buna göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisna uygulanabilmesi için;

1-Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,

2-Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,

3-Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması,

4-Ücretin döviz olarak ödenmesi,

5-Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi,

şartlarının bir arada bulunması gerekmektedir.

Kanunun 61 inci maddesi ile ücretin, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 86 ncı maddesinde;

"Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1- Tam mükellefiyette;

...

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil)

..."

hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, birinci bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) Kanun'un 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiş olup, 95 inci maddenin birinci fıkrasının (1)

numaralı bendinde ise ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Yabancı ülkede bulunan işverenlerce Türkiye'de mukim şahıslara hizmetleri karşılığında yapılacak ödemelerin Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulması mümkün değildir. Bu nedenle, yabancı ülkelerde bulunan işverenden alınan ücretler (varsa Türkiye dahilindeki kazanç ve iratlarıyla birlikte) bir beyanname ile ikâmetgahının bulunduğu yerin vergi dairesine ertesi yılın mart ayında bildirilir ve vergilendirilir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre yurt dışında mukim şirketin Türkiye'deki bağlı ortağı firmadaki çalışmanız karşılığında tarafınıza doğrudan doğruya yurt dışından döviz olarak ödenen ücret işveren firmanın kazanç elde etmesine katkı sağlandığından ve bağlı ortaklık ile yurt dışında faaliyet gösteren şirketin aynı ticari amacı gözettiği de dikkate alındığında, bağlı ortaklık dolayısıyla Türkiye'de ticari bir kazancın olduğu sonucuna varılmaktadır. Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanununun 23/14 fıkrasında yer alan istisnaya ilişkin olarak 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan şartların ihlal edildiği anlaşıldığından söz konusu ücret gelirinizin Kanunun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendine göre gelir vergisinden müstesna olması mümkün değildir. Bu nedenle ücret gelirinizin Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesine göre yıllık beyanname ile beyan edilmesi 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