

Almanya'da üstlenilen inşaat işi için Türkiye'den gönderilen işçilere Türkiye'den yapılan ücret ödemelerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[94-2012/1097]-1508
Tarih	17.09.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-120[94-2012/1097]-1508

17/09/2013

Konu : Almanya'da üstlenilen inşaat işi için Türkiye'den gönderilen işçilere Türkiye'den yapılan ücret ödemelerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Almanya'da inşaat işi üstleneceğinizi, inşaat işinin süresinin iki yıldan az olmayacağı, istihdam edilecek işçilerin Türkiye'den İŞKUR aracılığı ile temin edileceği, sosyal güvenlik primi ödemelerinin Türkiye'de Şirketiniz tarafından gerçekleştirileceği, işçi ücretleri için Almanya'da bordo düzenleneceği, ücretlerden vergi kesintisi yapılarak Almanya'da vergi dairesine ödeneceği belirtilerek, söz konusu işçiler için Almanya'da tahakkuk ettirilerek ödenen ücretlerden Türkiye'de vergi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ile ödenen ücretler, sosyal güvenlik primleri ve Almanya'da yapılan harcamaların safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilmeyeceği

ve Almanya'da ödenen vergilerin Türkiye'de ödenen vergilerden mahsup edilip edilmeyeceği hususlarında bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde; "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." denilmiş, aynı Kanunun 3'üncü maddesinde ise "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, bulundukları 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.

Öte yandan, aynı Kanunun 4'üncü maddesinde de; ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Almanya'da üstlenilecek inşaat işi için İŞKUR aracılığı ile temin edilen işçilerin ücretlerinin Türkiye'den ödenecek olması ve işçi-işveren ilişkisinin devam etmesi dolayısıyla söz konusu çalışanların Gelir Vergisi Kanununun 3'üncü maddesinin (2) numaralı bendi uyarınca tam mükellef sayılması, Türkiye içinde ve dışında elde ettiği tüm kazanç ve iratları üzerinden Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Yine Gelir Vergisi Kanununun 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 menfaatler olarak tanımlanmış, aynı Kanunun 94'üncü maddesinin (1) numaralı bendiyle hizmet erbabına ödenecek ücretlerin 103 ve 104'üncü maddeleri kapsamında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, "Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması 01/01/2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 01/08/2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Anlaşma'nın " Kapsanan Kişiler " başlıklı 1'nci maddesinde, Anlaşma'nın Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kişiler

tarafından diğerk Akit Devletten elde edilen kazançların hangi ÷lkede vergilendirileceğinin tespit edilebilmesi için öncelikle bu kişilerin hangi ÷lkede mukim olduklarının bilinmesi gerekmektedir.

Anlaşma'nın "Mukim" başlıklı 4'üncü maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları;

"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 diğerk 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 kalabileceğik bir evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceğik bir evi varsa, bu kişi, yalnızca kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğik (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 kalabileceğik bir evi yoksa bu kişi yalnızca kalmayı adet edindiğik evin bulunduğu Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

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

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

Buna göre, bir Devletin iç mevzuatında düzenlenen ev, ikametgah veya benzer yapıda herhangi bir kriter nedeniyle o Devlette vergi mükellefiyeti altına giren bir gerçek kişi, o Devletin mukimi kabul edilmektedir. Akit devletlerin iç mevzuatları gereğince kişinin aynı anda her iki Devletin de mukimi olması durumunda ortaya çıkan çifte mukimlik sorunu ise ikinci fıkrada yer alan kriterler sırasıyla uygulanmak suretiyle çözümlenecektir.

Şirketiniz ile Almanya'da üstlenilecek inşaat işi için İŞKUR aracılığı ile temin edilen işçiler arasındaki iş akdinin süreceğik ve personelin görevi süresince ücreti ve sosyal güvenlik primleri de Türkiye'den ödeneceğinden, söz konusu işçiler, iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde ve Türkiye-Almanya ÇVÖ Anlaşması'nın 4 üncü maddesi gereğince Türkiye mukimi olarak kabul edilebilecek ve tüm dünya gelirleri üzerinden Türkiye'de vergiye tabi olacaktır.

Söz konusu kişilerin Türkiye'nin yanı sıra, Almanya iç mevzuatınca bu ülkenin de mukimi olarak da kabul edilmesi durumunda kişinin mukimi olduğu Devlet, Anlaşmanın 4'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan kriterlerden önce yer alana öncelik verilmek suretiyle belirlenecektir.

Anlaşma'nın "Bağımlı Kişisel Faaliyetler"i düzenleyen 15'inci maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları;

"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 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 birkaç 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."

hükmünü öngörmektedir.

Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ni düzenleyen 22'nci maddesinin 1/a numaralı fıkrasında; "Türkiye dışındaki bir ülkede ödenen verginin Türk vergisinden mahsubuna ilişkin Türk mevzuatı hükümleri saklı kalmak üzere (bu hükümler buradaki genel prensipleri değiştirmeksizin zaman zaman tadil edilebilir), bir Türkiye mukiminin, Almanya'daki kaynaklardan elde ettiği gelir (kazançlar ve vergiye tabi gelirler dahil) üzerinden, Almanya mevzuatı gereğince ve bu Anlaşmaya uygun olarak ödenecek Alman vergisinin, söz konusu gelir üzerinden alınacak Türk vergisinden mahsubuna izin verilecektir. Bununla birlikte bu mahsup, söz konusu gelire atfedilebilen, mahsuptan önce hesaplanan Türk vergisi miktarını aşmayacaktır."

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, anılan personellerin Anlaşma'nın 4'üncü maddesi çerçevesinde Türkiye mukimi olduğu tayin edilmişse, bu kişinin Almanya'da ifa ettiği hizmetler bakımından 15/2'nin (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan üç koşulun bir arada gerçekleşmesi durumunda vergileme hakkı yalnızca Türkiye'ye ait olacak; birinin ihlal edilmesi halinde ise Almanya'nın da bu ücret gelirlerinden vergi alma hakkı olacaktır. Böyle bir durumda yol açılacak çifte vergilendirme ise, Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne

ilişkin 22'nci maddesi hükümlerince önlenecek olup, anılan maddenin 1 numaralı fıkrası çerçevesinde ücret gelirleri için Almanya'da ödenen vergi tutarı Türkiye'de bu türden gelirlere ilişkin ödenecek vergiden mahsup edilebilecek, bununla beraber bu mahsup, söz konusu gelir için mahsuptan önce hesaplanan Türkiye'deki vergiyi aşmayacaktır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında; Kanunun 1'nci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî 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'nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinde sayılan giderler indirilebilecektir.

Aynı Kanunun 5'inci maddesinin (h) bendinde; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasına göre de, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;"(5.9.) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" başlıklı bölümünde;

"Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

.....

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.

Öte yandan, yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.

Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye'de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır....."

açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Almanya'daki işyeriniz tarafından yürütülecek inşaat işinden elde edilecek ve faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen ve Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Bu durumda, işçilerinize ödenen ücretler ve bunlar için ödenen sigorta primleri ile diğer giderlerinizin istisnaya konu yurt dışı kazancın tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmekte olup, bu giderlerin diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarınızdan indirimi mümkün değildir.

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