

Almanya'da görevli banka personeline ödenen ücretin vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	38418978-120[61-12/24]-770
Tarih	19.07.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 38418978-120[61-12/24]-770

19/07/2013

Konu : Almanya'da görevli banka personeline ödenen ücretin vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda "Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması"nın imzalanarak 01.08.2012 tarihinde yürürlüğe girdiği belirtilerek anılan tarihten itibaren geçerli olan anlaşma çerçevesinde Bankanızın Frankfurt Temsilciliğinde çalışan ve çifte vatandaşlığa haiz mahalli sekretere ödenen ücret gelirin Türkiye'de mi, Almanya'da mı ya da her iki ülkede de mi vergilendirileceği hususunda görüş talep edilmektedir.

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:

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;

a) 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;

b) 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;

c) 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 "Kamu Hizmeti"ni düzenleyen 19 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında;

1. a) Bir Akit Devlete, eyaletine, politik alt bölümüne veya mahalli idaresine bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında bu Devlet, eyalet, politik alt bölüm veya mahalli idare tarafından yapılan ve emekli maaşı dışında kalan maaş, ücret ve diğer benzeri ödemeler, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

b) Bununla beraber, hizmet diğer Devlette ifa edilirse ve gerçek kişi bu diğer Devletin bir mukimi ise, söz konusu maaş, ücret ve diğer benzeri ödemeler yalnızca bu diğer Akit Devlette vergilendirilecektir. Ancak, bu kişinin;

i)bu Devletin bir vatandaşı olması; veya

ii)yalnızca bu hizmeti ifa etmek amacıyla bu Devletin bir mukimi durumuna geçmemiş olması gerekmektedir."

hükmü öngörülmüştür. Anlaşmalarda "kamu hizmeti" teriminin bir tanımı yer almamakla birlikte, söz konusu terimin, devletin, siyasi veya mahalli idarelerin kamu hizmeti ifa eden personellerini kapsadığının anlaşılması gerekmektedir.

Bu kapsamda, anonim şirket statüsünde bulunan Bankanızın özel hukuk hükümlerine tabi olduğu, istihdam edilen personelin ücretlerinin doğrudan Devlet bütçesinden ödenmediği ve döviz tevdiatı da kabul ederek kısmen ticari bir banka gibi görev yaptığı dikkate alındığında, Bankanızın Frankfurt temsilciliğinde görevli personelin vermiş olduğu hizmet kamu hizmeti olarak değerlendirilemeyeceğinden, vergilemenin 19 uncu madde kapsamında yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Bu durumda, söz konusu mahalli sekretere yapılacak ücret ödemelerinin, Anlaşma'nın "Bağımlı Kişisel Faaliyetler"i düzenleyen 15 inci maddesi çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu maddenin 1 ve 2 nci fıkraları aşağıdaki gibidir:

"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."

Yukarıdaki hükümler uyarınca, Bankanızın Frankfurt Temsilciliğinde çalışan mahalli sekreterin Almanya mukimi sayılması halinde, Türkiye'de gerçekleştirilen herhangi bir hizmet söz konusu olmayacağından, bu kişiye ödenen ücretlerin 15 inci maddenin 1 inci fıkrası uyarınca yalnızca Almanya'da vergilendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu kişinin Türkiye mukimi olarak değerlendirilmesi durumunda ise, bu kişinin Almanya'da ifa ettiği hizmetler bakımından 15 inci maddenin 2 nci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan her üç koşulun bir arada sağlanması durumunda vergileme hakkı yalnızca Türkiye'ye ait olacak; bunlardan birinin ihlali halinde, diğer bir ifadeyle;

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

koşullarından birinin gerçekleşmesi durumunda Almanya'nın da bu geliri vergileme yetkisi olacaktır.

Almanya'nın da bu ücret gelirini vergileme hakkının bulunduğu durumda ortaya çıkacak çifte vergilendirme sorunu ise, Anlaşma'nın 22 nci maddesinin 1/a bendi uyarınca Almanya'da ödenen vergilerin Türkiye'de ödenecek vergilerden mahsup edilmesi suretiyle önlenecektir.

Vergileme hakkının Türkiye'de olması durumunda aşağıdaki mevzuat hükümleri geçerli olacaktır;

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."

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, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)"

"Ücretin tarifi" başlıklı 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.

... "

94 üncü maddesinde ise; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar..."

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre, Bankanızın Frankfurt Temsilciliğinde çalışan mahalli sekreter tam mükellefiyet kapsamında değerlendirilerek, Türkiye'den yapılan ücret ödemelerinin Türkiye'de Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 123 üncü maddesi uyarınca tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından anılan maddede açıklanan usul ve şekle uyulmak kaydıyla indirilebilecektir.

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