

Almanya'da mukim firma tarafından Türkiye'de görevlendirilen personele ödenen ücretlerin vergilendirilmesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120[61-2013/544]-1458
Tarih	27.05.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-120[61-2013/544]-1458

27/05/2014

Konu : Almanya'da mukim firma tarafından Türkiye'de görevlendirilen personele ödenen ücretlerin vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekinin incelenmesinden, Almanya'da ...'da Avrupa ve Afrika Bölgesi için İş Geliştirme Yöneticisi olarak çalıştığınız, şirketiniz tarafından Türkiye şubesinde yerleşik olarak bu bölgeler için çalışmak üzere iki yıllığına görevlendirildiğiniz, Almanya'daki ... İnsan Kaynakları üzerinden maaşınızın gerçekleştirileceği belirtilerek, Türkiye'de gelir vergisi ödeyip ödemeyeceğiniz ile "Car Allowance" olarak ücretinize ek tanımlanan motorlu araç kullanmak için ödenen miktarın vergilendirilmesinin nasıl olacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmış olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmaktadır.

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:

e) 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

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

g) 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 ayrılımlar 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.

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.

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 ülkelere 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 şirket tarafından Türkiye şubesinde çalışmanız karşılığında tarafınıza yapılan ödemeler ile "car allowance" adı altında motorlu araç kullanmak için yapılan ek ödemenin ücret kapsamında değerlendirilerek Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulması ve ödemelerin doğrudan doğruya yurt dışından yapılması nedeniyle söz konusu ücretlerin 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