

Dar mükellefiyet ve ücret istisnası hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-271
Tarih	29.02.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-271 29/02/2012

Konu : Dar mükellefiyet ve ücret istisnası

İlgi (a)'da kayıtlı özelge talep formunuzda; İngiliz vatandaşı olduğunuz, İngiltere'de mukim şirketin görevlendirmesiyle, Türkiye'de mukim herhangi bir kuruluşa bağlı olmaksızın yurt dışında çalışacağınız, ancak eşinizin Türk vatandaşı olması ve Türkiye'de ikamet etmesi nedeniyle onunla birlikte yılda 183 günü geçmemek üzere Türkiye'de birlikte ikamet edeceğinizi belirterek, İngiltere'deki işvereninizden elde edeceğiniz ücret gelirinden dolayı tam mükellef olarak mı yoksa dar mükellef olarak mı vergilendirileceğiniz, ayrıca Türkiye'de gelir vergisine tabi olmanız halinde, elde edeceğiniz ücretin Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/14 'üncü maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun 4' üncü maddesinde;

"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır.

1. İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (ikametgah, 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.)",

6' ncı maddesinde de;

"Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler."

hükümlerine yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununda "Türkiye'de yerleşme" ikametgah ve oturma süresi olarak iki ayrı esasa göre belirlenmiştir.

İkametgah esasında yerleşmenin tespitinde; ikametgahı Türkiye'de bulunanlar yerleşmiş sayıldığından bunların tam mükellefiyete tabi olmaları yönünden başkaca hiçbir şart aranmayacaktır. Anılan maddenin parantez içi hükmünde ise, ikametgahın Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre tespit edileceği belirtilmiştir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 19'uncu maddesinde; "Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz.

... ..." hükmü yer almıştır.

Oturma süresi esasında yerleşmenin tespitinde ise; Türkiye'de bir takvim yılı içinde 6 aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılır. Anılan Kanunun "Yerleşme sayılmayan haller" başlıklı 5'inci maddesinde yazılı yabancılar hariç olmak üzere bir kimsenin ikametgahının, Türkiye dışında olduğu kesinlikle belli olsa bile, bir takvim yılı içinde Türkiye'de altı aydan fazla oturması, tam mükellefiyet esasında vergilendirilmesi için yeterlidir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 'üncü maddesinde;

"Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir.

... ..

14.Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği

Ücretler;" hükmüne yer verilmiştir.

147 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak denen ücretler" başlıklı 1-c bölümünde;

"İstisna hükmünün uygulanmasında, aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir.

-İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de herhangi bir kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması gerekir. Türkiye'de kanuni ve iş merkezi olmayan kurumların ise tam mükellef oldukları devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.

-Türkiye'de hizmet arzeden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum, söz konusu kişiye döviz olarak ödediği ücretleri, doğrudan doğruya yurt dışında elde ettiği gelirinden ayırıp vermeli, hiç bir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemelidir. Bu çerçevede hizmet erbabının Türkiye'de tam mükellef veya dar mükellef statüsünü taşıması hiçbir önem taşımayacaktır. deme, yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için, Türkiye'deki faaliyetler nedeniyle bu cretler Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır..." açıklamaları yer almıştır.

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

1- Türkiye'de hizmet arzeden 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.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, dar mükellef kuruma bağlı olarak çalışmanız karşılığında anılan kurumun doğrudan doğruya yurt dışından elde ettiği kazanç üzerinden tarafınıza döviz olarak ödediği ücret, yukarıdaki şartların da sağlanması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 23' üncü maddesinin 14 numaralı bendine göre gelir vergisinden müstesna olacaktır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, milliyet farkı gözetilmeksizin bir Akit Devletin mukimi olan ve diğer Akit Devlette gelir elde eden kişilere uygulanmaktadır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının mukimliğe ilişkin maddesinde; bir Akit Devlet mukiminin, o Devletin mevzuatı gereğince ikametgâh, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzeri mahiyette diğer herhangi bir kıstas dolayısıyla vergiye tabi olan bütün kişileri ifade ettiği belirtilmektedir.

Öte yandan, tarafınızca doldurulan soru formunun incelenmesinden; ikametgâh adresinizin Türkiye'de olduğu, 2003 yılının Ekim ayından itibaren Türkiye'de ikamet ettiğiniz, başka bir ülkede daimi ikametgâhınızın olmadığı, İngiltere'de mukim şirketin görevlendirmesi ile Türkiye'de mukim herhangi bir kuruluşa bağlı olmaksızın çeşitli ülkelerde çeşitli sürelerle çalıştığınız, dolayısıyla Türkiye'de yıl içinde altı aydan az süre ile bulunduğunuz anlaşılmaktadır.

Buna göre; ikametgâhınız Türkiye'de olduğu için Türkiye mukimi sayılmanız ve tam mükellef olarak tüm dünya kazançlarınız dolayısıyla Türkiye'de vergilendirilmeniz gerekmektedir.

Ancak, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hükümlerinden yararlanabilmeniz için ücret geliri elde edeceğiniz ülkelerle Türkiye'nin akdettiği ilgili Anlaşma hükümlerine göre yapılacak değerlendirmeyi müteakip ücret gelirinizin hangi ülkede vergilendirileceği hususunun tespit edileceği tabiidir.

Bu durumda, söz konusu ücret gelirinizin istisnaya ilişkin şartları taşımaması halinde Gelir Vergisi Kanununun 95/1'inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 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. — 10.09.2026