

Yurtdışı merkezli şirketten elde edilen ve yurtiçindeki şirkete fatura edilen ücret geliri hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 95-156
Tarih	08.03.2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 95-156

08/03/2011

Konu : Yurtdışı merkezli şirketten elde edilen ve yurtiçindeki şirkete fatura edilen ücret geliri.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, ...Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, şirket merkezinizin Almanya'da olduğu, Türkiye'de çalışma izni bulunan Alman vatandaşı şirket müdürünüzün aylık maaşının Almanya'daki şirket merkezi tarafından ödendiği, bu ödemenin şirketinize fatura edildiği ve Almanya'daki şirket merkezi tarafından söz konusu ücret ödemesine ilişkin herhangi bir tevkifat yapılmadığı, Türkiye'deki şirketin söz konusu ücret ödemesinin brüte tamamlanması suretiyle üzerinden stopaj yaptığı, şirket müdürünüzün göreviyle ilgili maaşı dışında başka bir gelir vergisine tabi geliri olmadığı belirtilerek, şirket müdürünüz tarafından söz konusu ücret geliriyle ilgili beyanname vermesinin gerekip gerekmediği konusunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mükellefler" başlıklı 3'üncü maddesinde, "Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;..."

denilmiş olup, aynı Kanun'un 4'üncü maddesinde,

"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

...

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)"

hükmü yer almış, 5'inci maddede de yerleşme sayılmayan haller,

"Aşağıda yazılı yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar:

1. Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler;..."

hükmü ile düzenlenmiştir. Ayrıca söz konusu Kanun'un 6'ncı maddesinde,

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

denilmiştir.

Adı geçen Kanun'un 61'inci maddesinde ücretin, işverene tabi ve belirli bir işverene bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu belirtilmiş olup, aynı Kanun'un "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 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)

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar."

hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 95'inci maddesinde,

"Aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri hakkında vergi tevkif usulü cari olmaz:

1. Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı;
2. 16'ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri;
3. Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

Bunlar gelirlerini, bu kısmın 2'nci bölümündeki hükümlere göre, yıllık beyanname ile bildirirler."

hükmüyle stopaja tabi olmayan ücretlere beyan zorunluluğu getirilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 14'üncü maddesinde,

"1) Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu faaliyetler diğer Akit Devlette icra edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer faaliyetler diğer Devlette icra edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir."

Söz konusu anlaşmanın 15'inci maddesinde,

"1) 16, 18, 19 ve 20'nci madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir."

16'ncı maddesinde,

"2) Bir Akit Devletin bir veya birden çok mukiminin diğer Akit Devlet mukimi olan bir şirketin, ticari mevzuat gereğince üst yönetimden sorumlu görevlileri olma sıfatıyla elde ettikleri ücretler, maaşlar ve diğer benzeri menfaatler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir."

şeklinde anlaşma hükümleri yer almaktadır. Konu ile ilgili olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na istinaden çıkarılan 1 seri no.lu Genel Tebliği'nin "22.2.3.Serbest Meslek Kazançları" başlıklı bölümünde,

"Serbest meslek faaliyeti, esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri ise istihdam ettikleri personelleri aracılığı ile olmaktadır.

Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Öte yandan, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılan "Türkiye'de elde edilen ücretler"e 5520 sayılı Kanun'da yer verilmemiştir. Yabancı kurumların Türkiye'de ücret geliri elde etmesi, istihdam ettiği bir personeli Türkiye'de yapılacak bir iş için tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kuruma bağlı olarak Türkiye'de hizmet vermesi veya ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması suretiyle olmaktadır. Bu şekliyle dar mükellef kurumların elde ettiği ücret ile serbest meslek kazancı arasında genelde bir fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye'de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olamayacağı dikkate alınarak kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla 5422 sayılı Kanun'un uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanun'un uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları, Kanun'un 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Almanya'da bulunan şirket personeli tarafından Türkiye'de icra edilen yöneticilik faaliyetine istinaden Türkiye'de tam mükellef olan şirkete fatura edilen hizmetin Almanya'da bulunan şirket açısından dar mükellef serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre (2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre) Almanya'da bulunan şirkete yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, şirket müdürünüzün Türkiye'de yerleşik olması veya sayılması durumunda dilekçenizde belirttiğiniz şekilde elde ettiği ücret gelirinin Türkiye'de stopaja tabi tutulmamış olması nedeniyle tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesiyle ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Başkanı a.

Grup Müdürü

(*) 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