

Yönetici direktör olarak çalışan kişinin yurt dışından döviz olarak elde ettiği ücret gelirin vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120[23/14]-1413534
Tarih	11.10.2024

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Defterdarlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-62030549-120[23/14]-1413534

11.10.2024

Konu : Yönetici direktör olarak çalışan kişinin yurt dışından döviz olarak elde ettiği
ücret gelirin vergilendirilmesi

İlgi

:

...

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Türk vatandaşı olduğunuz ve Türkiye'de ikamet ettiğiniz, 01/01/2023 tarihinde imzaladığınız sözleşmeyle Federal Almanya Cumhuriyetinde mukim ve merkezi Almanya'nın Bad Berleburg şehrinde olan ... firmasında global inşaat sektörü satışlarından sorumlu yönetici direktör olarak İstanbul'daki evinizden çalıştığınız, ücretinizin Almanya'da bulunan banka hesabınıza her ay düzenli olarak yatırıldığı, ... firmasının 40'dan fazla ülkede faaliyet gösterdiği, grup şirketlerinden ... Invest GMBH adlı şirketin ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı ... Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin sahibi olduğu ve yönetim kurulu üyesi olduğunuz Türkiye'de mukim bu şirketten ücret ve huzur hakkı elde ettiğiniz belirtilerek Almanya'dan elde ettiğiniz ücret geliriniz dolayısıyla Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14) numaralı bendinde yer alan istisnadan yararlanıp yararlanmayacağınız hususunda görüş talep edilmektedir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:

1/1/2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması'nın "Bağımlı Kişisel Faaliyetler" başlıklı 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:

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." hükümlerine yer verilmiştir.

Özelge talep formunuzda verdiğiniz bilgilerden ve Merkezi Nüfus İdare Sistemi (MERNİS) kayıtlarınızın tetkikinden, 2007 yılından bu yana ikametgâh adresinizin Türkiye'de olduğu anlaşılmakta olup, bu nedenle Türkiye mukimi olduğunuz değerlendirilmektedir. Buna göre yönetici direktör olarak Almanya mukimi şirketten elde ettiğiniz ücret gelirinizi vergilendirme hakkı, hizmet Almanya'da ifa edilmedikçe, Anlaşmanın 15 inci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca yalnızca Türkiye'ye ait olacaktır.

Söz konusu hizmetin Almanya'da ifa edilmesi durumunda ise elde ettiğiniz ücret gelirlerini vergileme hakkı, Anlaşmanın 15 inci maddesinin 2 nci fıkrasında belirtilen (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan üç koşulun bir arada gerçekleşmesi halinde, yalnızca Türkiye'ye ait olacak; üç koşuldan en az birinin gerçekleşmemesi halinde ise Almanya'nın da bu ücret gelirini vergileme hakkı olacaktır. Böyle bir durumda ortaya çıkan çifte vergilendirme ise, Anlaşmanın 22 nci maddesi uyarınca Türkiye'de mahsup yoluyla önlenecektir.

Diğer taraftan, Türkiye'de mukim bir kişinin Türkiye'de mukim bir şirketten yönetim kurulu üyesi olması nedeniyle elde ettiği huzur hakkının Türkiye'de iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirileceği tabiidir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- "Mevzuu" başlıklı 1 inci 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,

- "Mükellefler" başlıklı 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,

- "Türkiye'de yerleşme" başlıklı 4 üncü maddesinde;

"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medeninin 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.)

...",

- "Ücretin tarifi" başlıklı 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,

- "Tevkifata tabi olmayan ücretler" başlıklı 95 inci maddesinde, ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının ücretleri üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacağı ve bu gelirlerin yıllık beyanname ile beyan edileceği,

hükümlerine 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.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14) numaralı bendinin (a) alt bendine göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

147 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen 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 arzedenden 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. Ödeme, yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için, Türkiye'deki faaliyetler nedeniyle bu ücretler Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

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

1- Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin bağılı 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 erbâbı 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 taşınması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Türkiye'den çalışmakta olduğunuz Almanya mukimi ... firmasının içinde bulunduğu şirketler topluluğunun Türkiye'de de ... Sanayi ve Ticaret A.Ş. vasıtasıyla faaliyette bulunduğu, yine grup şirketlerinden ... Invest GMBH adlı şirketin Türkiye mukimi ... Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin sahibi olduğu hususları birlikte değerlendirildiğinde, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14) numaralı bendinde yer alan istisnaya ilişkin "Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunulmaması şartının" sağlanamadığı görülmüş olup Almanya mukimi ... firmasında çalışmanız karşılığında elde ettiğiniz ücret geliri dolayısıyla bahse konu istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, yurt dışında mukim ... firmasından elde ettiğiniz tevkifata tabi olmayan ücret gelirinizin Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesi 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