

Dar mükellef kurumdan elde edilen ücret gelirinin vergilemesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-228
Tarih	23.02.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

ÇOK İVEDİ

Sayı : B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-228

23/02/2012

Konu : Dar mükellef kurumdan elde edilen ücret gelirinin vergilemesi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; 01.02.2009 tarihinden itibaren merkezi Fransa'da bulunan ... ünvanlı tarım makinaları üreticisi bir firmada Türkiye'den sorumlu ülke müdürü olarak görev yaptığınız, söz konusu firmanın Türkiye'de herhangi bir merkezinin bulunmadığı, şahsınızın Türkiye'de tüm bölgelerde seyahat ederek çalıştığı, seyahat etmediğiniz dönemlerde evden çalışmalarınızı sürdürdüğünüz, maaşınızın ... firması tarafından ... Bankası'ndaki Euro hesabınıza Euro olarak yatırıldığı, masraflarınızın da anılan firma tarafından yine ... Bankası'ndaki başka bir Euro hesabınıza yatırıldığı belirtilerek, anılan firma tarafından ödenen ve Fransa'da vergilendirilmeyen söz konusu ücretlerinizin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendi uyarınca istisna olup olmadığı hususundaki Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde kurumlar vergisine tabi kurumlar sayılmış olup, aynı kanunun "Tam ve Dar Mükellefiyet" başlıklı 3 üncü maddesinde;

"

(2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.).

... .."

hükmü yer almıştır.

03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "Dar Mükellefiyette Kurum Kazancı" başlıklı 3.2.1'inci bölümünde, Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde belirtilen anılan kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı açıklanmıştır.

Türkiye'de elde edilmiş kazancın varlığı ise Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin üçüncü fıkrası ile Gelir Vergisi Kanununun 7 ve 8 inci maddelerinde yer alan hükümlere göre belirlenmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "İşyeri ve Daimi Temsilci" başlıklı 8 inci maddesinde ise;

"

Aynı maddede yazılı daimi temsilci bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kimseler başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

... ..

2- Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

... .."

hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun 23 üncü maddesinin 14 üncü bendinde, 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.

Konu ile ilgili olarak 09.02.1986 tarih ve 19014 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 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 arz eden 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, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere bu istisnanın uygulanabilmesi için;

-Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı bulunduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumunda Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek mahiyette faaliyette bulunmaması,

-Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,

-Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapacağı ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması,

-Ücretin döviz olarak ödenmesi,

-Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi,

şartlarını bir arada taşıması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca, 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 Kanununun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendine göre gelir vergisinden müstesna olacaktır.

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