

Yurt dışından elde edilen ve tevkifata tutulmayan ücret gelirinin vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120[86-2013/587]-647
Tarih	28.03.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-120[86-2013/587]-647

28/03/2014

Konu : Yurt dışından elde edilen ve tevkifata tutulmayan ücret gelirinin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Başkanlığımız ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz ve 17.12.2009 tarihinden itibaren Türkiye'de gerekli çalışma ve oturma izinlerini alarak ... Sanayi ve Tic. A.Ş. de Ticari Genel Müdür (CFO) pozisyonunda çalıştığınız, ücretinizin bir bölümünü Türkiye'deki işvereninizden bir bölümünü de Almanya'daki işvereninizden aldığınız belirtilmiş ve yurtdışındaki ücretinizi gelir vergisi beyannamesi ile beyan ederken Türkiye'deki işveren aracılığıyla elde ettiğiniz ve tamamı stopaj yoluyla vergilendirilen ücretinizin beyannamenize dahil edilip edilmeyeceği hususunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmaktadır.

Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1990 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamış, revize edilen Anlaşma ise 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 01.08.2012 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, her iki Anlaşmanın mukimliğe ilişkin 4 üncü maddesi benzer düzenlemeler öngörmektedir.

2011 yılı sonrasında yürürlükte olan Anlaşma'nın "Mukim" başlıklı 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 mukim 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.

Yukarıdaki hükümlerden de görüleceği üzere, mukimliğin belirlenmesinde öncelikle her ülkenin kendi iç mevzuat hükümleri dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla, yukarıdaki kriterlerden herhangi biri dolayısıyla Türkiye'de vergi mükellefiyeti altına girmeniz durumunda Türkiye'de mukim olduğunuz kabul edileceğinden, tam mükellef statüsünde Türkiye'de vergilendirilmeniz gerekmektedir.

Diğer taraftan yine her iki Anlaşmanın da benzer şekilde düzenlediği "Bağımlı Kişisel Faaliyetler" başlıklı 15 nci Maddesinin 1 nci fıkrasında;

"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."

hükmü yer almaktadır."

Bu hükümler uyarınca, Türkiye mukimi olarak kabul edilen bir kişinin, Türkiye'de ifa ettiği hizmetler karşılığında elde ettiği ücretlerin vergilendirme hakkı Türkiye'ye ait olacaktır.

Revize edilen Anlaşma'nın 22 inci maddesi hükümleri uyarınca, Türkiye mukimlerinin, Almanya'da Anlaşma kapsamında vergiye tabi tutulması halinde, ödenen vergilerin Türkiye'de gelir üzerinden alınacak vergilerden mahsup edilmesi imkanı da bulunmaktadır.

Vergileme hakkının Türkiye'de olduğu durumda;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." denilmiş, aynı Kanunun 3 üncü maddesinin 1 numaralı bendinde "Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği" hükmü bulunmaktadır.

Öte yandan, anılan 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 ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)" denilmiş; aynı Kanunun 5 inci maddesinin 1 numaralı bendinde ise 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 maksadiyla gelenler memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar, hükmü yer almıştır.

Buna göre, 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 kimseler, Türkiye'de 6 aydan fazla kalmış olsalar dahi kanun hükmüne göre Türkiye'de yerleşmiş sayılamayacaklardır.

Adı geçen Kanunun 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, Kanunun 85 inci maddesinde, mükelleflerin Kanunun 2 nci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verecekleri, bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Aynı Kanunun "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)

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

..." hükümleri yer almıştır.

Aynı Kanunun "Tevkifata Tabi Olmayan Ücretler" başlıklı 95 inci maddesinin birinci fıkrasıyla ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının; ücretleri hakkında vergi tevkif usulü cari olmayacağı ile ikinci fıkrasıyla bunlar gelirlerini, Kanun'un dördüncü kısmın 2 nci bölümündeki hükümlere göre, yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Türkiye'de bir takvim yılında devamlı olarak altı aydan fazla oturmanız şartıyla, tam mükellef sayılmanız ve gelirlerinizin tam mükellefiyet esasına göre gelir vergisine tabi tutulması, yurt dışından elde ettiğiniz ve tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirinizin Gelir Vergisi Kanununun 85 inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekte olup, Türkiye'deki işvereninizden aldığınız tevkifata tabi ücret gelirinizin ise 86/1-b maddesi kapsamında vereceğiniz yıllık beyannameye belirlenen haddi aşmaması halinde ithali söz konusu olmayacaktır. Belirlenen haddi aşması halinde ise söz konusu ücret gelirinizin beyannameye dahil edileceği tabiidir. Ancak, 86/1-c maddesine göre, yurt dışından elde ettiğiniz ve tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirinizin 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, tüm ücret gelirlerinizin yıllık beyannameye dahil edileceği tabiidir.

Diğer taraftan, yurt dışında elde ettiğiniz ücret gelirinizden dolayı ödeyeceğiniz benzeri vergilerin Kanunun 123 üncü maddesi kapsamında mahsubu mümkün bulunmaktadır.

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