

Yurt dışı mukimi Türk vatandaşı şirket müdürü ile yapılan hizmet sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelerin vergilendirilmesi ve belgelendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	39044742-130[Özelge]-704593
Tarih	24.09.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları KDV-ÖTV Grup Müdürlüğü

Sayı : 39044742-130[Özelge]-E.704593

24.09.2020

Konu : Şirketin Almanya mukimi olan müdüründen alınan danışmanlık hizmeti karşılığında yapılan ödemelerin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizde imza yetkilisi olan Türk vatandaşı müdürün, Almanya'da ikamet ettiği ve Almanya'da vergi mukimi olduğu, personel olarak şirketten ücret almadığı, şirketiniz ile müdür arasında imzalanan hizmet sözleşmesine istinaden sözleşmedeki hizmetleri aylık olarak şirketinize fatura edeceği belirtilerek, ...'nın müdürü olduğu şirketinize yurt dışındaki vergi mükellefiyetiyle fatura düzenleyip düzenleyemeyeceği ile bu faturanın şirketiniz tarafından gider olarak dikkate alınıp

alınmayacağı ve ...'ya yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

I- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- 61 inci maddesinde, *"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez..."

- 62 nci maddesinde, *"İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir."*

hükümlerine yer verilmiştir.

Gelir vergisi uygulamasında, bir ödemenin ücret olup olmadığının tespitinde; işverene tabi olma, belli bir işyerine bağlı olma ve mali ve ekonomik riskin bulunmaması unsurlarının bir arada bulunması gereklidir. İşverene tabi olma; hizmet erbabının işverene tabi olarak çalışmasıdır. Hizmet erbabının, işverenin çerçeve ve özelliklerini bizzat tayin edeceği bir organizasyonun icaplarına uygun olarak çalışması gerekmekte olup, karar ve inisiyatif kendisine ait değildir. Belli bir işyerine bağlı olma; hizmet erbabının, işyerine bağlı olarak, emeğinin başkasına ait bir organizasyon içinde değerlendirilmesi karşılığında, bu organizasyonun personel kadrosu içinde bir yer, bir hak sahibi olmasını ifade eder. Mali ve ekonomik riskin bulunmaması ise; hizmet erbabının, işletme zarar da etse hizmetinin karşılığının önceden belirlenmiş esasa göre değerlendirilmesidir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında da tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden Kanunun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar uyarınca, şirketinizde imza yetkisi olan Türk vatandaşı müdürün şirketinizle yaptığı hizmet sözleşmesine istinaden elde ettiği gelirin ücret hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 61, 94 ve 103 üncü maddeleri kapsamında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmak suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Anlaşma hükümlerine göre ...'nun elde ettiği ücret gelirleri üzerinde Türkiye'nin vergileme hakkının olmaması durumunda ise adı geçen şahsa yapılan ücret ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı

yapılması söz konusu olmayacaktır.

II- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tesbit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde bentler halinde sayılan giderler dikkate alınabilecektir. Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, ...'nın şirketinizle yaptığı hizmet sözleşmesine istinaden elde ettiği ücretin emsallere uygun olmak kaydıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, aynı zamanda şirket müdürü olan ...'ya şirketiniz tarafından yapılan söz konusu ücret ödemelerinin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması hakkındaki hükümleri uygulanacak olup emsaline göre fazla ödenen tutarın kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün olmayacaktır.

III- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:

Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması (Anlaşma) 1/1/2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olup söz konusu Anlaşmanın "Mukimlik" başlıklı 4 üncü maddesinde;

"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 mukimi olduğunda, bu kişinin durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

a) bu kişi, yalnızca daimî 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.

3. Gerçek kişi dışındaki bir kişi, 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, Akit Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşma yoluyla sorunu çözmeye ve Anlaşmanın söz konusu kişiye uygulanma biçimini belirlemeye gayret edeceklerdir. Böyle bir mutabakata varılamaması durumunda, söz konusu kişi, Anlaşma hükümleri uyarınca sağlanan menfaatlerden yararlanma açısından her iki Akit Devletin de mukimi kabul edilmeyecektir."

hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümler uyarınca, bir devletin iç mevzuatına göre ev, ikametgah, kanuni ana merkez, yönetim yeri veya benzer yapıdaki kriterler nedeniyle o devlette vergi mükellefiyeti altına giren kişiler o devletin mukimi addedilmektedir. Kişinin her iki devletin de mukimi olması durumunda ise, ikinci fıkradaki kriterler uygulanmak suretiyle mukimliğin tespiti yapılmaktadır.

Anlaşmanın "Bağımlı Kişisel Faaliyetler"i düzenleyen 15 inci maddesinde;

"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.

3...."

hükümleri yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirket müdürü ve imza yetkilisi ...'nun Anlaşmanın 4 üncü maddesi kapsamında Almanya mukimi olarak kabul edilmesi halinde, Türkiye'ye gelmeksizin Almanya'da icra edeceği yönetim danışmanlığı hizmeti karşılığında bu kişiye ödenen ücret gelirlerinin Anlaşmanın 15 inci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca yalnızca Almanya'da vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, Almanya mukimi olarak kabul edilen bir kişiye, Almanya'da ifa ettiği hizmetler karşılığında yapılan ücret ödemeleri Türkiye kaynaklı olsa dahi Almanya iç mevzuat hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

Diğer taraftan, anılan kişiye Türkiye'de hizmet ifa etmesi karşılığında şirketiniz tarafından ücret ödemesi yapılması durumunda söz konusu ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için yukarıda ikinci fıkrada belirtilen ve gerçekleşmesi halinde yalnızca mukim olunan Devlete (Almanya'ya) vergileme hakkı veren koşullardan (hizmeti ifa etmek için Türkiye'de 183 günden az kalırsa, ücreti Türkiye mukimi olmayan bir işverenden alırsa, ücreti böyle bir işverenin Türkiye'deki bir iş yerinden veya sabit yerinden almama) en az birinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Bu üç şartın topluca gerçekleştiği durumda vergileme yalnızca Almanya'da yapılacak olup; şartlardan birinin ihlali halinde ise Türkiye'nin de iç mevzuat hükümleri kapsamında vergileme hakkı olacaktır.

Anlaşma hükümlerine göre ücret gelirleri yönünden Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda ödenen bu vergiler; Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 nci maddesinin 2 nci fıkrası çerçevesinde Almanya'da ödenecek vergiden istisna edilecektir.

IV- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "İspat edici kağıtlar" başlıklı 227 nci maddesinde; "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmüne yer verilmiş olup, söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 ve

müteakip maddelerinde yer alan belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, aynı Kanunun 238 inci maddesinde, "*İşverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecburdurlar.*" hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, şirketinizde imza yetkisi olan Türk vatandaşı adı geçen müdürün şirketinizle yaptığı hizmet sözleşmesine istinaden elde ettiği gelir Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında ücret olarak değerlendirildiğinden, söz konusu ödemeler için şirketiniz tarafından ücret bordrosu düzenlenmesi gerekmektedir.

V- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, "*Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:*

1. *Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,*

2. *Her türlü mal ve hizmet ithalatı,*

3. *Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:*

a) *Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,*

b) *Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,*

c) *Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,*

d) *Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,*

e) *Boru hattı ile hampetrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,*

f) *Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,*

g) *Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,*

h) *Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.*

..." hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, yurt dışında mukim ...'ya yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında ücret kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle, yapılan bu ödemeler üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

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