

# Yurt dışından döviz olarak elde edilen ücretin vergilendirilmesi

Sayı:  
46464534-045-6981  
Tarih:  
18/04/2023

**T.C.**  
**YOZGAT VALİLİĞİ**  
**Defterdarlık GELİR MÜDÜRLÜĞÜ**

ACELE

Sayı : E-46464534-045-6981  
Konu : Yurt dışından döviz olarak elde edilen  
ücretin vergilendirilmesi

18.04.2023

İlgi : ...

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Türkiye'de kanuni ve iş merkezi bulunmayan Finlandiya mukimi ... unvanlı firmada yeşil bina danışmanları, mimarlar, üreticiler ve tasarımcılar tarafından yeşil bina sertifikası oluşturulması, bina için çevresel ürün beyanları oluşturulması, bina yaşam döngüsü değerlendirmesi ve daha yeşil binalar tasarlanması hususlarında uzaktan çalışma şeklinde işçi-işveren sözleşmesine bağlı kalarak ücretli olarak çalıştığımız, ücretinizin tamamını Türkiye'de iş yapmayan Finlandiya mukimi söz konusu işvereninizden döviz olarak aldığınız belirtilerek elde ettiğiniz ücret gelirinin Türkiye'de gelir vergisinden istisna olup olmayacağı hakkında Defterdarlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmış olup bu Kanunun;

- "Türkiye'de yerleşme" başlıklı 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 ayrılımlar*

*Türkiye'de oturma süresini kesmez.)",*

- "Mükellefler ve mevzu" başlıklı 6 ncı maddesinde, *"Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler."*

hükümlerine yer verilmiştir.

Öte yandan, Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) 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 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, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi kurumların

bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisna uygulanabilmesi için;

1- Türkiye'de hizmet arzeden gerçek kişinin bağlı 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.

Öte yandan, aynı 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."*

hükmüne yer verilmiş olup yine bu Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, birinci bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) Kanununun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiş olup 95 inci maddesinde ise ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 24/03/2012 tarih ve 28243 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01/01/2013 tarihi itibarıyla uygulanan "Türkiye Cumhuriyeti ile Finlandiya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması"nın "Mukim" başlıklı 4 üncü maddesinin birinci fıkrasında;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, bu Devlet, statüye sahip herhangi bir kuruluşu veya mahalli idaresi de dahil olmak üzere, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah, kuruluş yeri, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelir. Ancak bu terim, yalnızca o Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir nedeniyle o Devlette vergiye tabi tutulan herhangi bir kişiyi kapsamaz."

hükmü yer almaktadır.

Anlaşmanın "Ücret Gelirleri" başlıklı 15 inci maddesinde,

"1. 16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi 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 takvim yılı içinde başlayan veya sona eren herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa, ve

b) ödeme, diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa, ve

c) ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir iş yerinden veya sabit yerden yapılmazsa yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.

..."

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, Anlaşmanın 4 üncü maddesi çerçevesinde Türkiye mukimi (yerleşik) kabul edilen bir kişinin bağımlı faaliyetlerden elde ettiği gelirleri vergileme hakkı, hizmet Finlandiya'da ifa edilmedikçe yalnızca Türkiye'ye ait bulunmakta olup vergileme, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır.

Bununla birlikte, hizmetlerin Finlandiya'da ifa edilmesi durumunda hizmetler karşılığında elde ettiği ücret gelirini vergileme hakkı, 15 inci maddenin ikinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan üç koşulun bir arada gerçekleşmesi durumunda, yalnızca Türkiye'ye ait olacak; üç koşuldaki en az birinin gerçekleşmemesi halinde ise Finlandiya'nın da bu ücret gelirini vergileme hakkı olacaktır.

Böyle bir durumda ortaya çıkacak çifte vergilendirme ise, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca Türkiye'de mahsup yöntemi ile önlenecektir.

Türkiye mukimi olarak Türkiye'den verdiğiniz hizmet dolayısıyla tarafınıza aylık olarak ödenmesi kararlaştırılan ödemelerin, tam zamanlı olarak haftada 40 saat çalışma programının belirlenmesi, yöneticinizin talimatları ve işverenin yazılım çözümlerini ve yönergelerini kullanarak hizmet veriyor olmanız, işverene ve yöneticinize karşı sözleşmeden kaynaklı sorumluluklarınızın bulunması, sözleşme süresi boyunca benzer yazılım ve hizmeti pazarlama ve satma yasağı getiren rekabet ve çalışma yasağı gibi unsurların varlığı birlikte değerlendirildiğinde, ücret olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ücretleri vergileme yetkisinin Türkiye'ye ait olduğu değerlendirildiğinde, dar mükellef kuruma bağlı olarak çalışma karşılığında anılan kurumun doğrudan doğruya yurt dışından elde ettiği kazanç üzerinden tarafınıza döviz olarak ödediği ücretler, yukarıdaki şartların da sağlanması halinde Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) bendine göre gelir vergisinden müstesna olacaktır.

Ancak, bağlı bulunduğunuz dar mükellef işverenin Türkiye'de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunması halinde elde etmiş olduğunuz ücret geliri için söz konusu istisnadan yararlanmanız mümkün olmayacaktır. Bu durumda, söz konusu ücret gelirinin Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekeceği tabiidir.

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 özelveğe uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.