



YURT DIŞINDAN DÖVİZ OLARAK ELDE EDİLEN ÜCRETLERİN VERGİ MEVZUATIMIZ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Menderes Çetin

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Vergi Hizmetleri Müdürü, BSN Consultancy, Türkiye,
e-mail: menderescetin@hotmail.com

Covid-19 Pandemisi döneminde uzaktan çalışma modellerinin artması ile birlikte işçi-işveren arasında mesafe tanımaksızın ilişkiler kurulduğu görülmüştü. Bu çalışma modelinin sürdürülebilir olduğu iş alanlarında bir süre sonra global çapta bağlantılar hayat bulmaya başlamıştı.

Bunun bir sonucu olarak Türkiye’de mukim gerçek kişiler yurt dışında mukim işverenlere hizmet vermeye, Onlardan ücret geliri elde etmeye başlamışlardır.

Yurt dışında bulunan işverenlerden elde edilen (döviz cinsinden) ücret gelirlerinin ülke ekonomisine katkısı yadsınamaz. İhracat yapan bir firma ile bu kapsamda hizmet veren bir gerçek kişi aynı etkiyi yapmaktadır. O sebeple de bu kişilere bazı vergisel kolaylıklar sağlanmıştır.

Yazımımızın konusunu yurt dışından elde edilen ücret gelirlerinin vergi mevzuatımız açısından değerlendirmesi oluşturmaktadır.

1. Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

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”*

- “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.)”,*

- “Mükellefler ve mevzu” başlıklı 6 ncı maddesinde; *“Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.”*

- “Müteferrik İstisnalar” başlıklı altıncı bölümünde bulunan “Ücretlerde istisnalar”ın yer aldığı 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,*

Citation/Atf: ÇETİN, M. (2024). YURT DIŞINDAN DÖVİZ OLARAK ELDE EDİLEN ÜCRETLERİN VERGİ MEVZUATIMIZ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 484-485.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Menderes Çetin
E-mail: menderescetin@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atif 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

- "Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname" başlıklı üçüncü bölümünde yer alan "Tevkifata Tabi Olmayan Ücretler" alt başlıklı 95 inci maddesinde; Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabına yapılan ödemelerde tevkifat usulünde vergilendirme yapılamayacağı,

hükümlerine yer verilmiştir.

2. Gelir Vergisi Genel Tebliği Açıklamaları

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 konuyla ilgili açıklamalar yapılmış ve bu ücretlerin gelir vergisinden istisna olduğu ifade edilmiştir.

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.

3. Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları

Ülkeler, mukimlerinin kazançları üzerinden iki kez vergi alınmasının önüne geçmek için ikili ya da çok taraflı anlaşmalar yapma yoluna yönelmişlerdir. Bu sebeple Çifte vergiyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) gibi uluslararası anlaşmalar yerel mevzuat hükümlerinin üzerinde bir değere ve dolayısıyla uygulamada önceliğe sahiptir.

Mevcut Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarının (genelde) dördüncü ve onbeşinci maddelerinde ücret gelirlerinin vergilendirme usulü belirlenmiştir.

Bu anlaşmalardaki düzenleme özetle aşağıdaki gibidir.

- Türkiye mukimi (yerleşik) kabul edilen bir kişinin bağımlı faaliyetlerden elde ettiği gelirleri vergileme hakkı, hizmet diğer ülkede ifa edilmeyecek şekilde yalnızca Türkiye'ye ait bulunmakta olup vergileme, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır.

- Hizmetlerin diğer ülkede ifa edilmesi durumunda hizmetler karşılığında elde ettiği ücret gelirini vergileme hakkı, düzenlemede yer alan üç koşulun bir arada gerçekleşmesi durumunda, yalnızca Türkiye'ye ait olacak; üç koşuldaki en az birinin gerçekleşmemesi halinde ise diğer ülkenin de bu ücret gelirini vergileme hakkı olacaktır.

Böyle bir durumda ortaya çıkacak çifte vergilendirme ise, anlaşmalarının "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" düzenlemesine göre Türkiye'de mahsup yöntemi ile önlenecektir.

4. Sonuç

Türkiye'de yaşayan kişilerin elde ettiği ücretler Gelir Vergisi Kanunu 7/3-a maddesine göre verginin konusuna girmektedir. Kanunun 23/14-a maddesine göre de yurtdışında mukim işverenlerin personeli olarak elde edilen ücret gelirleri vergiden istisna tutulmuştur. Konuyla ilgili detaylı açıklamalar 147 no.lu Gelir Vergisi Tebliği'nde yer almıştır.

Öte yandan istisna şartlarının sağlanamaması durumunda (örneğin dar mükellef işverenin Türkiye'de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunması halinde) elde edilen ücret gelirinin aynı kanunun 95 inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

İlaveten, işverenin yurt dışında iş görenin (hizmet erbabının) Türkiye'de olması sebebiyle bu tür iş sözleşmelerinde 4857 Sayılı İş Kanunu geçerli değildir.

Benzer şekilde işverenin yurt dışında olması sebebiyle bu tür iş sözleşmeleri kapsamında yapılan ödemeler (bir başka ifade ile Türkiye'de yaşayan kişilerin yurtdışındaki işverenlerden, işçi sıfatıyla elde ettikleri ücretler) SGK primlerine tabi değildir.