



Mete AKÇAKIN(*)



İsa ŞİMŞEK(**)



Abdulvahap ÇİFTÇİER(***)

TÜRKİYE'DE TAM ve DAR MÜKELLEF İŞLETMELERİN YURT DIŞINDA ÇALIŞTIRDIKLARI İŞÇİLERİN ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

SPECIAL ISSUES REGARDING TAXATION OF WAGES OF PERSONNEL EMPLOYED ABROAD BY UNLIMITED AND LIMITED LIABILITY TAXPAYERS IN TURKEY

ÖZ

Gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratlardan biri olan ücretler, gelir vergisinin konusunu oluşturan unsurlar arasındadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda ücretlerin bir kısmı belirli şartlar altında gelir vergisi istisnası kapsamına alınmıştır. Ücretlerdeki istisnalardan biri de işletmelerin yurt dışında çalıştırdıkları işçilere ödedikleri ücretler olup bunun için ücreti ödeyen işverenin Türkiye'de dar mükellef olması, işverenin ödediği ücreti yurt dışında elde ettiği kazançları üzerinden ödemesi ve ücretin işçiye döviz olarak ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda işçilerin yurt dışında elde ettikleri ve bu şartları taşımayan ücretlerin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ücret, yurt dışı işçi ücretleri, ücretlerde istisna

ABSTRACT

Income and gains derived by real persons in a calendar year is one of income elements subject to income tax. According to Income Tax Law, no. 193, a part of a wage is exempted from income tax

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 07.07.2015 / M.K.T.: 26.08.2015

under certain conditions. One of the wage exemptions is that personnel employed abroad by limited taxpayers and who receive their salary in foreign exchange and who are paid through income derived abroad by businesses are exempted from income tax. Payments which do not have these conditions are subject to income tax.

Keywords: Wage, wages of workers employed abroad, exemption on wages

1- GİRİŞ

Bilindiği üzere gelir vergisinin konusunu, gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratlar oluşturmaktadır. Gelire giren kazanç ve iratlar ise ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardır. Görüldüğü üzere bu kazanç ve iratlardan biri de, ücretlerdir. Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler toplamıdır. Ücret para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde verilebileceği gibi aynı (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) olarak da verilebilir.

İşletmelerin yurt dışında çalıştırdıkları işçilerin elde ettikleri ücretlerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu karşısındaki durumuna, istisna hükümleriyle, tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet ayrımları dikkate alınarak makalenin ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

2- ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1- Tam Mükellefiyet - Dar Mükellefiyet Ayrımı

İşçilerin yurt dışında elde ettikleri ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde geliri elde eden kişinin tam mükellefiyete tabi gerçek kişi olması halinde, gerek Türkiye’de gerek yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği durumunun dikkate alınması gerekmektedir. Dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler ise sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Dolayısıyla ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin nasıl olacağıyla ilgili olarak öncelikle yurt dışında çalışan işçilerin mükellefiyet durumunun tespiti gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. maddesi uyarınca; Türkiye’de yerleşmiş olanlar ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (bunlardan, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler) tam mükellef olarak değerlendirilir ve Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Gelir Vergisi Kanunu’nun 4. maddesine göre de ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılır. Bu durumda Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. maddesine göre tam mükellefiyet kapsamında değerlendirilen gerçek kişilerin, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmeleri gerekir. Ancak, yurt dışındaki vatandaşlarımızın elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesinde Türkiye ile ilgili ülke arasında vergi anlaşması söz konusu ise bu anlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerektiği hususu göz ardı edilmemelidir.

2.2- Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Ücretler vergilendirme yöntemi bakımından Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde gerçek ücretler, 64. maddesinde de diğer ücretler şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

Gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesi, elde edilen ücretin yıllık beyanname ile beyan edilmesi veya ücretten işveren tarafından vergi kesintisi yöntemiyle yapılmaktadır. Diğer ücretler için ise yıllık beyanname verilmesine, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunların beyannameye ithal edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Ücretlerin kesinti yoluyla vergilendirilmesinde; ödenmesi sırasında işverenlerce sorumlu sıfatıyla verginin tevkif edilerek sorumlular tarafından verginin kesilerek vergi dairelerine ödenmesi şeklinde olmaktadır. Bu, gerçek usulde elde edilen ücretlerin vergilendirilmesinde temel yöntem olarak kullanılmakta olup kesinti yoluyla vergilendirilmeyen gerçek ücretlerin ise yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

2.3- Yurt Dışında Elde Edilen Ücretlerin Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesi hükmüne göre; ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının ücretleri hakkında vergi tevkifatı yöntemi uygulanmamaktadır. Yurt dışındaki işverenden alınmış ücretin, işverenin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapma zorunluluğunun olmaması nedeniyle, söz konusu ücret gelirinin yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar neticesinde, Türkiye'de yerleşmiş olanlar ve merkezi Türkiye'de bulunan bir işverenin çalışanı olarak yurt dışında oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılarak yurt dışında elde ettikleri ücret gelirlerinin de Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 2 numaralı bendinin parantez içi hükmüne göre, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler. Diğer bir anlatımla, merkezi Türkiye'de bulunan bir işverenin çalışanı olarak yurt dışında oturan Türk vatandaşlarının bulundukları ülkelerde elde ettikleri ücret gelirleri bu ülkelerde vergilendiriliyorsa, vergi oranı ne olursa olsun, ayrıca Türkiye'de vergilendirilmeyecektir.

Buna göre yurt dışında ayrı bir şirket kurulmadığı, yurt dışındaki işyerinin kendi gelirinin olmadığı, bu işyerine ait gelir ve giderlerin ise Türkiye'deki işletme merkezinin ilgili döneminin kayıtlarına alındığı durumlarda; yurt dışında elde edilen ücret gelirlerinin Türkiye'de vergilendirilmemesi için, aşağıdaki koşulların bir arada yerine getirilmesi gerekmektedir:

- Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, bunların işleri nedeniyle yabancı memleketlerde oturuyor olmak
- Türk vatandaşı olmak (Türkiye'de ikamet eden yabancı uyrukluların merkezi Türkiye'de bulunan bir teşekkülün işi dolayısıyla gittikleri yabancı ülkede elde edecekleri ücret gelirleri bu hüküm kapsamında değildir)
- Oturulan yabancı memleket içinde ücret geliri elde etmek (Kanunda yer alan istisna hükmü sadece oturulan yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlar için geçerlidir. Bulunulan ülke dışında elde edilen kazanç ve iratlar, elde edildiği ülkede vergilendirilmiş olsa dahi bu hükümden yararlanamaz)

- Oturulan yabancı memlekette elde edilen bu ücret geliri nedeniyle söz konusu ülke mevzuatı gereğince gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş olmak. Burada söz konusu verginin doğrudan çalışanın beyanı üzerine alınması ya da işverenden sorumlu sıfatıyla ve tevkifat yoluyla alınması bir önem arz etmemektedir. Yabancı ülkelerde yapılan ücret ödemelerinin bulunulan yabancı ülke mevzuatına göre gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş olduğunun bulunulan ülkedeki vergi dairelerinden veya vergi ile ilgili makamlardan alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin Türk elçilik ve konsolosluklarınca tasdik edilmesi gerekmektedir.¹

Belirtilen şartların bir arada sağlandığı durumlarda, işverenler bu konumdaki işçilerin ücret gelirleri üzerinden Türkiye’de gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklardır. Ücret gelirini elde eden gerçek kişiler de bu gelirleri için Türkiye’de gelir vergisi beyannamesi vermeyecek veya verilen gelir vergisi beyannamesine bu ücret gelirini dâhil etmeyecektir.

2.4- Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerin Yanında Çalışanların Durumu

Gelir Vergisi Kanunu’nun 23. maddesinin 14 numaralı 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.

147 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin “Kanuni ve İş Merkezi Türkiye’de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler” başlıklı 1-c bölümünde istisna hükmünün uygulanmasında, aşağıdaki hususlara dikkat edileceği belirtilmiş olup buna göre;

- 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 Kanunu’nun 40. maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır.²

Gelir İdaresi Başkanlığı Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının verdiği bir özeldede de merkezi Amerika Birleşik Devletlerinde bulunan ve kar amacı gütmeyen bir kurumun Gaziantep Temsilciliğinin faaliyetlerini yürütebilmek için temsilcilik bünyesinde personel istihdam edildiği, istihdam edilen personellere Gaziantep’te bir bankada maaş hesabı açtırıldığı, şirket merkezinden temsilcilik banka hesabına USD olarak gelen paraların TL’ye çevrilerek personele ait maaş hesaplarına transfer edildiği ve personel ücretlerinin bu şekilde ödendiği, ücret ödemesinin gelir vergisinden istisna olup olmadığı

¹ Onur Elele, Türk Mütessesbislerce Yurt Dışında Çalıştırılan Türk Vatandaşlarının Yurt Dışında Elde Ettikleri Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4836>, Erişim Tarihi: 16 Haziran 2015

² 147 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği

hususunda bilgi verilmesi istenmiştir. Verilen özeltede; kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisna uygulanabilmesi için Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin bağılı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması, dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması, dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması, ücretin döviz olarak ödenmesi, ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi şartlarının bir arada bulunması gerektiği belirtilmiştir. Özelgede ayrıca, bu hüküm ve açıklamalara göre merkezi Amerika Birleşik Devletlerinde bulunan kuruluşun Türkiye'de kurulan Gaziantep Temsilciliğinin mükellefiyet durumunun yapılacak yoklama ile tespit edilmesi gerektiği, yapılan yoklama sonucunda Türkiye'de kanuni veya iş merkezinin bulunmaması halinde dar mükellef kurum olacağından, temsilcilikte çalışacak personele şirket tarafından döviz olarak ödenecek ücretlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının 14 numaralı bendinde sayılan tüm şartları taşıması şartıyla gelir vergisinden istisna olacağı, söz konusu ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacağı, ancak söz konusu temsilciliğin kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunması halinde ise temsilcilik tam mükellef kurum olacağından Türkiye'deki personele ödenecek ücretlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104. madde hükümleri gereğince gelir vergisine tabi tutulması gerektiği şeklinde görüş verilmiştir.³

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta da, merkezi Türkiye'de bulunan şirket, yurt dışındaki işlerini ilgili ülkede ayrı bir şirket kurmak suretiyle yürütüyor ise bunun ayrı bir yabancı tüzel kişilik olarak kabul edileceğidir. Çalışanların ücret ödemeleri ile gider kayıtları yurt dışındaki şirket üzerinde gerçekleşmiş olacağından, bu yabancı şirketin yurt dışındaki çalışanlarına yaptığı ücret ödemelerinin Türkiye'de tevkifat yoluyla vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak söz konusu çalışan tam mükellef ise, gerek yurt içinde gerek yurt dışında elde ettiği kazanç ve iratların toplamı üzerinden Türkiye'de vergilendirilecektir. Bu kişinin elde ettiği ücret geliri için Türkiye'de gelir vergisi beyanamesi vermesi gerekecektir. İlgili ülkede herhangi bir vergi ödenmişse, tevsik edilmesi ve yurt dışı kazanca isabet eden gelir vergisi tutarını aşmamak koşulu ile bu vergi Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. maddesi hükmü uyarınca Türkiye'de hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.⁴

3- ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARİ AÇISINDAN KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Uluslararası vergi anlaşmalarında, Türk vergi kanunlarına aykırı hüküm bulunsa bile uluslararası anlaşma hükmü geçerli olmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmalarında, Türkiye'de mukim olan kişilerin anlaşma imzalanan yabancı ülkede ifa ettikleri hizmetler karşılığı elde ettikleri ücretlerin vergilendirilmesi genelde anlaşmaların bağımlı faaliyetleri düzenleyen 15. maddesi hükümlerine göre yapılmaktadır. Farklı ülkelerle yapılan anlaşmalardaki bir takım ayrık hususlar göz ardı edilmek üzere, genel anlayış aşağıdaki gibidir.⁵

Bir akit devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret maaş ve benzeri menfaatler bu hizmet diğer akit devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen devlette vergilendirilecektir. Eğer hizmet diğer devlette ifa edilirse buradan elde edilen gelir diğer devlette vergilendirilebilir. Diğer bir

³ Gelir İdaresi Başkanlığı Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının 04.07.2014 Tarih ve 16700543-120-26 Sayılı Özeltesi

⁴ Onur Elele, a.g.e, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4836>, Erişim Tarihi: 16 Haziran 2015

⁵ Onur Elele, a.g.e, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4836>, Erişim Tarihi: 16 Haziran 2015

anlatımla, Türkiye mukimi bir işçinin anlaşmalı ülkedeki bir işyerinde çalışması karşılığı elde ettiği ücretin münhasıran Türkiye’de değil, işyerinin bulunduğu ülkede vergilendirilmesi öngörülmektedir. Ancak bir akit devlet mukiminin diğer akit devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, gelir elde eden kişi bu diğer devlette bir vergilendirme dönemi içinde bir veya birkaç seferde 183 günü aşmak üzere kalırsa ve ödeme, bu diğer akit devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa veya işverenin diğer devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa, yalnızca mukim devlette vergilendirilebilecektir. Mukim devlette vergileme yapılabilmesi için yukarıda belirtilen üç şartın bir arada yerine getirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, hizmetin ifa edildiği devlette aşağıdaki koşullardan birinin yerine getirilmesi durumda ise vergileme bu diğer devlette yapılacaktır. Bu koşullar; ücret geliri elde edenlerin çalıştıkları devlette toplam 183 günü aşacak şekilde bulunmaları veya kendilerine yapılan ödemelerin çalıştıkları devlette mukim olan işverenlerce yapılması veya kendilerine yapılan ödemelerin işverenin çalışılan devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmasıdır. Bu durumda vergileme işçilerin çalıştığı yabancı devlette yapılacaktır. Bu doğrultuda, çalışanlar, çalıştıkları ülkede elde ettiği ücret üzerinden hangi oranda vergilenmiş olursa olsun hatta fiilen hiç vergilendirilmemiş olsa dahi, söz konusu ücret için Türkiye’de gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak, çalışan tarafından Türkiye’de beyanname verilmeyecek, diğer kazanç ve iratlar için Türkiye’de verilecek beyannameye bu ücret geliri dahil edilmeyecektir.⁶

4- SONUÇ

İşletmelerin yurt dışında çalıştırdıkları işçilerin yurt dışında elde ettikleri ücret gelirlerinin Gelir Vergisi Kanunu karşısındaki durumu, çalışılan ülke ile Türkiye arasında uluslararası vergi anlaşması bulunup bulunmamasına ve tam veya dar mükellefiyet açısından farklılık arz etmektedir.

Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenlerden doğrudan doğruya alan işçilerin almış oldukları bu ücret gelirlerini, bu ücret gelirleri hakkında vergi tevkifatı yöntemi uygulanamayacağından, işçilerin tam mükellef olmaları halinde yıllık beyanname ile bildirmeleri gerekmektedir. Ayrıca kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan işçilere ödenen ücretlerin yurt dışındaki tüzel kişiliğe sahip şirket tarafından yurt dışında elde edilen kazançlar üzerinden döviz olarak ödenmesi ve elde edilen bu ücretin dar mükellef kurumun Türkiye’deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi gibi şartların birlikte sağlanmasıyla gelir vergisi istisnası hükmünden yararlanılacaktır.

Ücretin elde edildiği ülke ile uluslararası vergi anlaşmalarının mevcudiyeti halinde ise ücretin elde edildiği ülkede vergiye tabi tutulması gerekmekte olup bu şekilde mükerrer vergilemenin önlenmesi sağlanacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 147 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- Gelir İdaresi Başkanlığı Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının 04.07.2014 Tarih ve 16700543-120-26 Sayılı Özelgesi
- ELELE O., 2007, Türk Mütessesbislerce Yurt Dışında Çalıştırılan Türk Vatandaşlarının Yurt Dışında Elde Ettikleri Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4836>, Erişim Tarihi: 16 Haziran 2015

⁶ Onur Elele, a.g.e, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4836>, Erişim Tarihi: 16 Haziran 2015