



Yurtdışından alınan ücretlerde vergi istisnası nasıl sağlanır?

Yurtdışından döviz olarak alınan ücretlerde belli şartlarda vergi istisna bulunmaktadır. Ancak Vergi İdaresi konuyu daraltıcı şekilde yorumlayarak sınırlı ölçüde çalışanı bu imkândan faydalandırmaktadır. Yazımızda, İdare'nin yaklaşımında dikkat çektiği noktalar eleştirel bir bakışla incelenecektir.

- ➔ Mevzuatın amaçladığı
- ➔ Nasıl olmalı
- ➔ Vergi İdaresi'nin sıkılaştırıcı görüşleri
- ➔ Daha fazlası



Yurtdışından alınan ücretlerde vergi istisnası nasıl sağlanır?

Yurtdışından döviz olarak alınan ücretlerde belli şartlarda vergi istisna bulunmaktadır. Ancak Vergi İdaresi konuyu daraltıcı şekilde yorumlayarak sınırlı ölçüde çalışanı bu imkândan faydalandırmaktadır. Yazımızda, İdare'nin yaklaşımında dikkat çektiği noktalar eleştirel bir bakışla incelenecektir.

İstisna Düzenlemesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/14'üncü maddesiyle "**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 ücretler" gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Yani bu madde kapsamındaki çalışanlar gelir vergisi ödemeyecekleri gibi beyanname de vermeyeceklerdir.

Mevzuatın amaçladığı

Söz konusu maddenin ilginç bir mazisi bulunmaktadır. İlk kez 1985 yılında getirilen düzenleme Nisan/2023'de kaldırılıyor, Temmuz 2023'de ise şu anda yürürlükte bulunan 1985 yılındaki ilk haliyle tekrar getiriliyor. Maddenin mazisine bakmak, biraz sonra ele alacağımız kısıtlayıcı düzenlemelere ışık tutması yönüyle önemli olacaktır.

Bilindiği üzere madde lafızlarında bir duraksama meydana gelirse başvurulacak kaynaklardan en önemlisi **madde gerekçeleridir**. TBMM İttüzüğü'ne göre gerekçesi bulunmak zorunda olan kanun tekliflerinde, çoğu kez **madde metniyle aynı gerekçeleri (!)** okumaktayız. 2003 yılındaki düzenlemede de bulunamayan gerekçeyi, 1985 yılına ait Meclis Tutanakları'ndan okuyoruz:

miş, maddeye aşağıdaki 13, 14 ve 15'inci bentler eklenmiştir.

«9. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatlere ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsis suretiyle sağlanan menfaatlere (Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz);»

«13. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;»

«14. 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 ücretler;»

«15. Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki

MALİYE VE GÜMRÜK BAKANI AHMET

KURTCEBE ALPTEMOÇİN (Bursa) — Sayın Başkan, değerli üyeler; müsaade ederseniz maddeyi bir kere daha beraber okuyalım : «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 ücretlere muaf tutuluyor.

Şimdi bir mükellef, bir yabancı firma yurt dışında para kazanmış, bu kazandığı para ile, Türkiye'de çalıştığı kimseye para ödüyor.

Değerli milletvekilleri, biliyorsunuz bir zamanlar Orta Doğu'da ticaret merkezi Lübnan'dı; daha sonra ticaret merkezi Kıbrıs ve Atina üzerine kaydı. Ancak, bu ülkelerde de bu tür kazançlar vergilendirildiği için, uluslararası sahada faaliyet gösteren kuruluşlar, bu ülkelerdeki mülklerini kapatmaya ve oralarından uzaklaşmaya başladılar. Şimdi biz, Türkiye'de kazanılmamış, Türkiye dışından döviz olarak getirilmiş olan bu kazançların vergi dışı bırakılması hususunu getirmek suretiyle, Türkiye'de bir itibar bürusu kurmak veyahut faaliyet göstermek durumunda olan kuruluşlara bir cazibe daha getirmekteyiz. Arz ederim efendim.

Sayın Bakan'ın özenli cümlesiyle ifade ettiği üzere, aslından madde metninde de açıkça yer alan düzenlemede kıstas alınan temel noktanın; verilen ücretin **kaynağının yurtdışı** olmasıdır.

Öte yandan konuyla ilgili ikincil mevzuat olarak 147 no.lu Tebliğ'de şu belirlemeler yapılmıştır:

- İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de herhangi bir kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması gerekir. (**Madde metniyle aynı ifade**). 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. (**Ödemeyi yapan kurumun yurtdışındaki durumunun önemsizliği**).

Vergi İdaresi'nin sıkılaştırıcı görüşleri

Konuyla ilgili muhtelif tarihlerde verilen 5 özelge incelenmiş ve İdare'nin, Kanun'un maksadını aşan daraltıcı yorumlarının olduğu gözlemlenmiştir. Özetle, bu özgelere şu şekilde toparlayabiliriz: **(bknz: Özelgeler Tablosu)**

Özelgelerde konunun düğümlendiği nokta; **Türkiye'de kazanç elde etme** durumudur. Yukarıda yer verilen kanun maddesini tekrar hatırlatacak olursak, ödeme yapan açısından iki şart bulunmakta idi;

- Türkiye'de kanuni ve iş merkezinin bulunmaması
- Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden ödeme yapılması

147 no.lu Tebliğ, bu ifadeleri; **hiç bir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemeli** cümlesiyle açıklamıştı.

Ancak, 2012 yılındaki özelden başlamak üzere **bu kurumun da Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek mahiyette faaliyette bulunmaması** şeklindeki özelge ifadeleri, Tebliğ ve Kanun'u açıkça daraltıcı yöndedir.

Dahası, kanımca bu durum, daraltıcı niteliğinden öte, dil bilgisi hatasından kaynaklanmaktadır. **Hiç bir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemeli** ifadesi ile **Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek mahiyette faaliyette bulunmaması** ifadeleri, bugün, **esasinda istisna olan bazı kazançları** vergilemek anlamına gelecek mahiyette önemli bir hatadır.

Bu durumun daha ilginç bir örneği, yukarıdaki 4'üncü sırada yer verilen özeldedir. Söz konusu özeldedeki yaklaşıma göre, dolaylı ortak olan grup şirketleri için çalışan kişiler asla ücret istisnasından faydalanamayacaklardır.

Yurtdışından alınan ücretlerde vergi istisnası nasıl sağlanır?

- Türkiye'de hizmet arzeden gerçek kişinin **işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum**, söz konusu kişiye döviz olarak ödediği ücretleri, **doğrudan doğruya yurt dışında elde ettiği gelirden ayırıp vermeli, hiç bir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemelidir.** (Ödemeyi yapan yurtdışı kurumun yurtdışındaki kazancından ayrılmasına vurgu yapılıyor.) Bu çerçevede ücret erbabının Türkiye'de tam mükellef veya dar mükellef statüsünü taşıması hiç bir önem taşımayacaktır. Ödeme, **yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için**, Türkiye'deki faaliyetler nedeniyle bu ücretler Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Görüleceği üzere yukarıda vurgulanan kritik noktalara dikkat edilen her ücret geliri Türkiye'de vergiden istisna olmalıdır. Ancak özelgelerde bu konu, olması gerekenden daha fazla daraltılacak şekilde yorumlanmıştır.



Yurtdışından alınan ücretlerde vergi istisnası nasıl sağlanır?

Nasıl olmalı?

Uluslararası pek çok şirket, çeşitlenen iş koşulları nedeniyle, Türkiye'deki grup şirketlerinde çalışanlarını, **gerçekten de bambaşka bir iş tanımıyla** yurtdışındaki başka bir grup şirketine bağlayabilmektedirler. Bu durumda **Türkiye'de faaliyetiyle asla ilgisi olmayacak şekilde bir görev tanımıyla** yurt dışındaki şirkete bağlı olarak çalışanlar ücret istisnasından faydalanmalıdırlar. Ancak özelgelerdeki yaklaşım; dolaylı da olsa bu şirketlerin Türkiye'yle bir ilgisi var ise ücret istisnasından yararlanamayacakları yönündedir.

Özelgeler Tablosu

B.07.1.GIB.4.35.16.0 1-176200-228	Merkezi Fransa'da olup Türkiye'de herhangi bir merkezi olmayan şirketin Türkiye'den sorumlu ülke müdürünün döviz olarak aldığı ücret	Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı bulunduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek mahiyette faaliyette bulunmaması Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapacağı ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması Ücretin döviz olarak ödenmesi Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi
23.02.2012		
B.07.1.GIB.4.06.16.0 1-120[23-15/6]-903	Türkiye'de geliri olmayan ve Merkezi Brüksel'de bulunan Avrupa Sendikalar Konfederasyonu (ETUC)'na proje koordinatörü olarak hizmet veren kişiye ETUC tarafından döviz olarak ödenen ücret	Yukarıdaki 5 şart aynı. Tarafınıza yapılan ödeme, ETUC'un Türkiye'de yürüttüğü proje nedeniyle kendisine yapılan ödemelerden karşılandığından, "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" şartı ihlal edilmektedir.
4.09.2015		
38418978-120[23-15/12]-6574	Belçika'daki şirketin görevlendirmesiyle Türkiye'de mukim herhangi bir kuruluşa bağlı olmaksızın çalışan ve Türkiye'deki görevinin Türkiye'de çelik endüstrisinin durumunu araştırmak ve yurt dışındaki işverenize raporlamak olan kişinin Belçika'daki işvereninden döviz olarak aldığı ücret	Yukarıdaki 5 şart aynı. Bağlı olduğunuz dar mükellef işvereninizin Türkiye'de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunması halinde elde etmiş olduğunuz ücret geliriniz için söz konusu istisnadan yararlanmanız mümkün olmayacaktır.
17.02.2016		
62030549-120-348681	İngiltere'de mukim firmanın Türkiye'de işverinin, ve herhangi bir faaliyetinin ve Türkiye'de yerleşik herhangi bir şirkette ortaklığının bulunmadığı, ancak, şirketin bağlı olduğu yurt dışı grubunun (... merkezi Fransa), Türkiye'deki şirketlerde ortaklığının olduğu, ... şirketine bağlı olarak grubun Türkiye dahil olmak üzere Doğu Avrupa, Ortadoğu ve Orta Asya'da yürütülen faaliyetlerini izleme ve yurt dışına raporlama faaliyeti ile görevlendirilen kişinin İngiltere'deki hesabına döviz olarak ödene ücret	Yukarıdaki 5 şart aynı. İngiltere'de bulunan işveren şirketinizin, bağlı olduğu yurt dışı grubunun (... merkezi Fransa) grup şirketlerinin Türkiye'de ticari faaliyette bulunması ve grubun Türkiye dahil olmak üzere Doğu Avrupa, Ortadoğu ve Orta Asya'da yürütülen faaliyetlerini izleme ve yurt dışına raporlama şeklindeki hizmetinizin grup şirketlerinin ticari faaliyetleriyle ilgili olması nedeniyle , Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) numaralı bendinde yer alan istisnadan yararlanmanız mümkün değildir.
29.04.2020		
E-46464534-045-6981	Türkiye'de kanuni ve iş merkezi bulunmayan Finlandiya mukimi firmada uzaktan çalışma şeklinde işçi-işveren sözleşmesine bağlı kalarak ücretli olarak çalışan kişinin, Türkiye'de iş yapmayan Finlandiya mukimi şirketten döviz olarak aldığı ücret	Yukarıdaki 5 şart aynı. Ancak, bağlı olduğunuz dar mükellef işverenin Türkiye'de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunması halinde elde etmiş olduğunuz ücret geliri için söz konusu istisnadan yararlanmanız mümkün olmayacaktır.
18.04.2023		

Daha fazlası

GVK'nun 23/14'üncü maddesiyle ilgili 147 no.lu Tebliğe [buradan](#), birinci özelgeye [buradan](#), ikinci özelgeye [buradan](#), üçüncü özelgeye [buradan](#), dördüncü özelgeye [buradan](#), beşinci özelgeye [buradan](#) ulaşabilirsiniz.