

## DENET DUYURU

### Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



**Duyuru Tarihi** : 01.10.2021  
**Duyuru No** : 2021/131  
**Yayımlandığı Yer** : LEBİB YALKIN DERGİSİ -  
Ekim 2021 Sayı : 214

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

### TÜRKİYE'DE ÇALIŞARAK YURTDIŞINDAKİ İŞVERENDEN ALINAN ÜCRETİN VERGİ VE SGK KARŞISINDAKİ DURUMU

#### ÖZET :

Bilgisayar üzerinden veri aktarımının yaygınlaşması sonucunda UZAKTAN ÇALIŞMA uygulamaları daha sık görülmeye başlanmıştır.

Covid 19 pandemisi, uzaktan çalışmayı daha yaygın hale getirmiştir.

Buna paralel olarak Türkiye'de yaşamaya devam etmek suretiyle yabancı işverene uzaktan hizmet vererek ücret geliri elde edenlere daha sık rastlanmaktadır.

Yabancı firmaların Türkiye'deki personeline yurtdışından gönderdiği ücretlerin vergi mevzuatı ve SGK karşısındaki durumu bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

Özetlemek gerekirse; bahsi geçen ücretler genellikle işverenin bulunduğu ülkede vergilendirilmemekte, bu ücretlerde vergileme hakkı Türkiye'ye ait olmakla beraber bir Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/14 üncü maddesindeki istisna hükmü nedeniyle

DENET DUYURU  
Sayı : 2021/131

#### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
www.bdo.com.tr

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

söz konusu ücretler gelir vergisine tabi tutulmamaktadır. Ancak bu istisnanın uygulanması için, istisna hükmünde belirtilen şartların sağlanmış olması gerekmektedir.

İşveren Türkiye’de olmadığı için söz konusu ücretler SGK kapsamında değildir.

Keza, bu işçi-işveren ilişkisinde İş Kanunu uygulanmamaktadır.

#### **Anahtar Kelimeler :**

Yurtdışı, işveren, yurtdışından ücret alınması, GVK’nun 23/14 üncü maddesi, ücret, ücretin döviz olarak ödenmesi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, hizmet erbabı, dar mükellef kurum.

#### **1. PERSONELİN TÜRKİYE’DE YAŞAMASI VE İŞVERENİNİN YURTDIŞINDA OLMASI İLE İLGİLİ VERGİSEL MEVZUAT :**

- GVK’nun 7/3-a maddesine göre, bir kişi Türkiye’de yaşayarak ücret geliri elde etmekte ise, bu ücret, işveren yurtdışında da olsa Türkiye’de elde edilmiş sayılmakta ve dolayısıyla prensip olarak gelir vergisinin konusuna girmektedir.
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları iç mevzuatımıza göre öncelikli hükümler taşıyor olmakla beraber bu anlaşmalara göre de, Türkiye’de yaşayarak diğer ülkedeki firmaya hizmet veren personelin elde ettiği ücret gelirini vergilendirme hakkı Türkiye’ye aittir. (Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının BAĞIMLI FAALİYETLER başlıklı (genellikle 15 inci) maddeleri.
- GVK’nun 23 üncü maddesindeki 14/a bendi hükmü şöyledir :

*“14. a) 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;”*

Görüldüğü gibi, bir yabancı firmanın Türkiye’deki personeli konumundaki kişilerin elde ettiği ücret gelirleri, döviz olarak alınmak ve işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançlardan ödenmiş olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilmiştir.

- 147 no.lu Gelir Vergisi Tebliği’nin c bölümünde bu istisnanın şartları şöyle açıklanmıştır :

***“c) Kanuni ve İş Merkezi Türkiye’de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler :***

.....

*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 arzeden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum, sözkonusu kişiye döviz olarak ödediği ücretleri, doğrudan doğruya yurt dışında elde ettiği gelirinden ayırıp vermeli, hiç bir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilişlendirmemelidir. 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.

-İstisna hükmü 1 Ocak 1986 tarihinden sonra döviz olarak ödenen bu nitelikteki ücretlere uygulanacaktır.”

## 2. KONU İLE İLGİLİ ÖZELGELER VE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR :

- Konumuzla ilgili özelgelerden birinde<sup>1</sup>, ücretin istisna olabilmesi için aranan şartlar şöyle ifade edilmiştir :

“Buna göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisnanın 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 erbabı 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,

<sup>1</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.04.2014 tarih ve 418 sayılı özelgesi.  
DENET DUYURU  
Sayı : 2021/131

şartlarının bir arada mevcut olması gerekmektedir.

*Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, merkezi yurtdışında bulunan kuruluşunuzun Ankara ve Hatay'da açmış olduğu Türkiye Temsilciliğinde görev yapan personele doğrudan doğruya yurt dışındaki ana merkezden gönderilen nakdi yardımlardan döviz olarak ödenen ücretler, yukarıdaki şartların da sağlanması halinde Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendine göre gelir vergisinden müstesna olacaktır.”*

- Yine konumuzla ilgili olan başka bir özalgede <sup>2</sup> de, yukarıdaki şartların varlığı halinde ücretin Türkiye’de gelir vergisine tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.
- Başka bir özalgede <sup>3</sup>,

*“Bu hüküm ve açıklamalara göre yurt dışında mukim şirkete internet üzerinden verdiğiniz proje danışmanlık hizmeti dolayısıyla tarafınıza doğrudan doğruya yurt dışından döviz olarak ödenen ücret işveren firmanın kazanç elde etmesine DANISMANLIK YAPARAK katkı sağlandığından Gelir Vergisi Kanununun 23/14 fıkrasında ver alan istisnaya ilişkin olarak 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ver alan şartların ihlal edildiği anlaşıldığından Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendine göre gelir vergisinden müstesna olması mümkün değildir. Bu nedenle ücret gelirinin Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesine göre yıllık beyanname ile beyan edileceği tabiidir.”*

denilmiştir.

Görüldüğü gibi, Türkiye’den hizmet veren kişinin DANISMAN olduğu (personel konumunda bulunmadığı), başka bir anlatımla **serbest meslek erbabı sıfatıyla hareket edildiği durumlarda, GVK’nun 23/14-a maddesindeki istisna hükmü uygulanmamaktadır.**

**İstisna hükmünün uygulanabilmesi için, taraflar arasındaki ilişkinin İSÇİ- İSVEREN ilişkisi olması gerekmektedir.** Bunun tevsikinde ise en önemli belge, taraflar arasında yapılmış olan ve tarafları işçi-işveren (employee- employer) olarak tanımlayan iş akdidir.

Böyle bir iş akdinin mevcut olduğu ve diğer istisna şartlarının yerine getirildiği durumda, işçi-işveren ilişkisi sadece belli bir proje ile sınırlı veya süreli olsa dahi, istisna uygulanabilir.

<sup>2</sup> İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23.02.2012 tarih ve 228 sayılı özalgesi.

<sup>3</sup> Afyon Karahisar Defterdarlık Gelir Müdürlüğü’nün 14.04.2014 tarih ve 8 sayılı özalgesi.

### 3. SGK AÇISINDAN DURUM :

5510 Sayılı “SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU” işçi-işveren ilişkisi kapsamında yapılan ücret ödemelerinde sosyal güvenlik primi aranacağı hükmünü içermekle beraber, Kanun’daki işverenler Türkiye’de mukim kişi ve kuruluşlar olduğu için, işverenin yurtdışında mukim olduğu hallerde bu Kanun hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

Dolayısıyla Türkiye’de yaşayan kişilerin yurtdışındaki işverenlerden, işçi sıfatıyla elde ettikleri ücretler SGK primlerine tabi değildir.

### 4. İŞ KANUNU AÇISINDAN DURUM :

4857 sayılı İş Kanunu, iş akdi yapmış olan tarafların hak ve yükümlülüklerini düzenlemiş olmakla beraber, bu Kanun hükümleri, işverenin yurtdışında mukim olması halinde uygulanamaz.

Bu nedenle işverenin yurtdışında bulunduğu hallerde İş Kanunu’nun geçerliliği yoktur.

### 5. SONUÇ :

Türkiye’de yaşayan kişilerin yurtdışında mukim işverenlerin personeli olarak elde ettikleri ücret gelirleri, GVK’nun 23/14-a maddesi ile 147 no.lu Gelir Vergisi Tebliği’nde düzenlenen ve ilgili özelgelere tekrarlanan şartları yerine getirmek kaydıyla gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Türkiye’de yaşayarak çalışmak suretiyle yurtdışındaki işvereninden ücret geliri elde edenlerden gelir vergisi alınmaması hiç garipsenmemelidir.

Cünkü bu kişiler, emeklerinin karşılığı olarak döviz getirmek suretiyle ülkemiz ekonomisine önemli bir katkı sağlamaktadırlar. Bu katkı, alkışlanmalı ve teşvik edilmelidir. GVK’nun 23/14-a maddesi bu teşviki içermektedir. Türkiye’de yaşayan bir kişinin yurtdışında iş bulması ülkemizin istihdam sorununun çözümü açısından da önem taşımaktadır.

Yurtdışından ülkemize getirilen söz konusu ücretler gelir vergisinden istisna olmakla beraber, harcanırken zaten KDV, ÖTV, özel iletişim vergisi, tapu harcı gibi ağır vergilere maruz kalacaktır.

Yasamada hükümlerlik ilkesi nedeniyle ve doğal olarak, işverenin yurtdışında bulunması halinde ücretlerden SGK primi alınması mümkün olmadığı gibi, İş Kanunu’nun uygulanması da imkansızdır.