

Duyuru Tarihi : 26.12.2005
Duyuru No : DUYURU/2006-001
Yayımlandığı Yer : MALİ ÇÖZÜM DERGİSİ / TEMMUZ-AĞUSTOS-EYLÜL 2005 / Sayı : 72, Sayfa: 42-50

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir
mehmet.mac@bdodenet.com.tr

TÜRK İŞVERENLER TARAFINDAN YURTDIŞINA GÖTÜRÜLEN VEYA YURTDIŞINDA İSTİHDAM EDİLEN İŞÇİLERİN ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. GENEL AÇIKLAMA :

Değerli dostum SSK müfettişi ve öğretim görevlisi Sayın Resul KURT tarafından hazırlanarak Mali Çözüm dergisinin 71 nci sayısında yayınlanan “*TÜRK İŞVERENLER TARAFINDAN YURTDIŞINA GÖTÜRÜLEN İŞÇİLERİN SOSYAL GÜVENLİĞİ*” başlıklı yazıyı ilgiyle okudum.

Sayın Resul KURT’un da önerisi ve teşviki sonucu, yine Türk işverenler tarafından Türkiye’den yurtdışına götürülerek oradaki işyerlerinde çalıştırılan veya Türk işverenlerce ilgili ülke mukim veya vatandaşları yahut tamamen başka bir ülkenin vatandaş veya mukimi olan kişilerin Türkiye dışındaki işyerlerinde çalıştırılmaları hallerinde bu işçilere ödenen ücretlerin nasıl ve hangi ülkede vergilendirileceği konusunu ele alan bu yazıyı hazırlamış bulunuyoruz.

Bu yazının hazırlanmasında Sayın Ramazan CENK’in Yaklaşım Dergisi’nin Mayıs 2001 sayısında yer alan yazısı ışık tutmuştur.

2. ÜCRET NEDİR VE NASIL VERGİLENDİRİLİR ?

Ücretler, Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK’nun) 2/3 ncü maddesi uyarınca gelir vergisine tabi olan bir gelir türüdür.

GVK’nun 61 nci maddesindeki tanıma göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Görüldüğü gibi ücretin ana niteliği, bu gelirin **iş akdi** kapsamında bir işverene tabi ve işyerine bağlı olarak çalışmak suretiyle elde edilmiş olmasıdır.

Ücretlerde ana vergilendirme yöntemi stopajdır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 94 ncü maddesinde yazılı kişi ve kuruluşlar, Gelir Vergisi Kanunu’na göre ücret sayılan ödeme yaptıkları takdirde gerekli indirimleri yaparak stopaj matrahına ulaşır ve bu matrah üzerinden aynı Kanun’un 103 üncü maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından o yıl için belirlenmiş tarifiede yer alan oranlardan beşer puan indirmek suretiyle oluşturacakları tarifeye göre stopaj yapmak zorundadırlar. Ücret ödemeleri ayrıca binde 6 nispetinde damga vergisi stopajına tabidir. (Damga Vergisi Kanunu’na Ek 1 sayılı tablonun IV/1-b pozisyonu)

Tek işverenden stopaja uğramış olarak ücret elde eden personel bu ücret geliri için beyanname vermez, başka gelirleri dolayısıyla verdiği beyannameye tek işverenden sağladığı ücret gelirini dahil etmez. Aynı yılda birden fazla işverenden ücret geliri elde etmiş olanlar, belli bir haddin aşılmış olması şartıyla bu ücretleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek veya verecekleri beyannameye birden fazla işverenden sağladıkları ücret gelirlerini dahil etmek zorundadırlar. (GVK'nun 86 ncı maddesi)

Ücretlerin vergilendirilmesiyle ilgili bilgiler tabii ki yukarıdakilerden ibaret değildir. Bazı ücret gelirlerine ilişkin istisnalar (GVK Md.23), ücretlilere verilen ve stopaj gerektirmeyen gider karşılıkları (GVK Md.24), yine ücretlilere veya yakınlarına verilen ve stopaj gerektirmeyen özellikli ödemeler (GVK Md.25 ve müteakip maddeleri), tevkifata tabi olmayan (yıllık beyana tabi) ücretler (GVK Md.95) ve ücretlere ilişkin detaylar içeren hükümler (GVK'nun 61 ve müteakip maddeleri) burada ele alınmamıştır.

Türk müteşebbislerce yurtdışındaki işyerlerinde çalıştırılan personele yapılan ücret ödemelerine ilişkin vergisel özellikler aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır :

3. TÜRK İŞVERENLERCE YURTDIŞINDAKİ İŞYERLERİNDE ÇALIŞTIRILAN PERSONELE ÖDENEN ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ESAS VE ÖZELLİKLER :

3.1.İş Yerinin Yurt Dışında Oluşu Stopaj Gereğini Ortadan Kaldırır mı ?

Bir Türk işverenin yurt dışında iş yeri oluşturması şu iki şekilde olabilir :

- Ya yurt dışında şube kurulmuştur,
- Ya da yurt dışında irtibat bürosu kurulmuştur.

Şayet yurt dışındaki iş yeri şube (branch) şeklinde ise, yani bu işyerinin kendi hasılatı varsa (işe ilişkin hasılat Türkiye'den fatura edilmiyor ve bu işe ilişkin gider ve maliyetler Türkiye'de kayda alınmıyorsa) şube tarafından yapılan ücret ödemeleri üzerinden Türk mevzuatına göre stopaj yapılması söz konusu olamaz. Çünkü böyle bir durumda tamamen yurt dışında cereyan eden Türkiye ile ilgisi bulunmayan bir ödemeden bahsedilmektedir. Vergide hükümler ilkesi uyarınca Türk Vergi Kanunlarının stopaj açısından böyle bir ödeme için uygulanması mümkün değildir.

Yurt dışındaki işyeri irtibat bürosu (liason office) niteliğinde ise, yani bu işyerinin kendi hasılatı yoksa, yani bu işyerine ilişkin masraflar Türkiye'den karşılanıp Türkiye'de gider kaydedilmekte ise, uyruğuna ve ikamet yerine bakılmaksızın bu ofiste çalışanlara yapılan ücret ödemeleri prensip olarak gelir vergisi stopajına tabidir. (Maliye Bakanlığı'nın 9.5.1983 tarih ve 188 sayılı Muktezası) Ancak söz konusu ücret ödemeleri ilgili ülke vergi kanunlarına göre o ülkede gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulmakta ise, bu ücret gelirinin Türkiye'de ayrıca vergilenmeyeceği yolundaki Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesi, bizim anlayışımıza göre bu stopajı gerekli olmaktan çıkarmaktadır. Her ne kadar Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde "*Türk vatandaşları*" tabiri yer almakta ise de, yurt dışı irtibat bürosunda istihdam edilen ve ücret geliri yurt dışında vergilenen yabancı uyruklu kişinin, Türk işverenden aldığı bu ücretin Türkiye'de stopaj gerektirdiği söylenemez.

Notlar :

1. Türk işverenin, Türkiye'de çalıştırdığı personeli yurt dışına iş görüşmesi yapmak, pazar araştırmasında bulunmak, teknik eğitim almak gibi amaçlarla geçici görevli

olarak göndermesi, yurt dışı işyeri oluşturmaz. Bu şekilde gönderilen kişilerin yurt dışında geçen günlerine ait ücretleri de normal olarak Türkiye’de bordrolanır ve stopajlanır. Şayet bu kişilere yurt dışında kaldıkları süre için GVK’nun 24 üncü maddesi uyarınca, harcırah gündeliği verilmişse, bu gündeliklerin yasal sınırları içindeki kısmı için gelir vergisi stopajı uygulanmaz sadece damga vergisi hesaplanır.

2. Şayet Türkiye’deki müteşebbis yurt dışındaki işlerini ilgili ülke kanunlarına göre şirket kurmak suretiyle kurmuş ise, bu şirketin tüm hisseleri Türk kişi veya firmalara ait olsa bile, işveren bir yabancı tüzel kişidir. Ödeme ve kayıt da yurt dışında gerçekleşmiş olduğu için bu yabancı şirketin yurt dışında yaptığı ücret ödemesinde Türk vergi stopajı söz konusu olamaz.

Sonuç olarak Türk işverenlere ait yurt dışı işyerlerinde çalıştırılan personel için stopaj gereğinin devam edebilmesi ancak yurt dışındaki işyerinin kendi gelirinin olmaması, bu işyerine ait giderlerin Türkiye’de kayda geçirilmesi (iş yerinin irtibat bürosu şeklinde olması) ve bu işyerinde çalışanların ücretlerinin ilgili ülkede vergilendirilmiyor olması gerekir.

3.2. İşyerinin Yurt Dışında Oluşunun Ücretin Beyan Yoluyla Vergilenmesini Nasıl Etkilediği :

Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler, gerek Türkiye’de gerek yurt dışında elde ettikleri beyana tabi gelirlerin tümünü Türkiye’deki gelir vergisi beyannamelerinde beyan etmek zorundadırlar. Beyana dahil edilen bu gelirler üzerinden yurt dışında ödenen vergiler ile Türkiye’de yapılan kesintiler mahsup edilir.

GVK’nun 3’üncü maddesinde tam mükellefiyete tabi olanların kimler olduğu şöyle düzenlenmiştir :

*“Madde No 3
Kapsam*

Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. *Türkiye’de yerleşmiş olanlar;*
2. *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 (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)”*

Görüldüğü gibi yurt dışında oturan Türk vatandaşları bir Türk işverenin personeli olmaları nedeniyle yurt dışında bulunuyorlarsa tam mükellef sayılmaktadırlar. (Not : Yukarıda metni verilen 3 üncü madde tam mükellefiyetle ilgili olup, bir kimsenin hangi ülkenin tabiyetinde olduğunun tam veya dar mükellefiyet açısından önemi bulunmaması, önemli olan hususun hangi ülkede yerleşik bulunduğu olması nedeniyle, maddedeki “*Türk vatandaşları*” tabiri teknik açıdan hata içermektedir. Bu tabirin “*Türkiye’de yerleşik olanlar*” şeklinde yorumlanması ve uygulanması gerekir.)

Ücret de bir gelir türü olduğuna göre, yurt dışında elde edilen ücretlerin yıllık gelir vergisi beyanına konu edilmesi tam mükellefiyet esasının gereğidir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu’nun, yukarıda metni verilen 3’üncü maddesindeki, parantez içi hüküm uyarınca

yurt dışında çalışarak Türk işverenlerden elde edilmiş olup, yurt dışında gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş olan gelirler için Türkiye’de gelir vergisi beyannamesi verilmez veya verilen gelir vergisi beyannamesine bu ücret geliri dahil edilmez.

Dolayısıyla tam mükellefiyete tabi bir kişi yurt dışında ücret geliri elde etmiş ve bu ücret ilgili ülkede vergilendirilmemişse, bu ücret için duruma göre stopaj yapılması, Türkiye’de stopaj yapılmayan hallerde, Türkiye’de yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi veya verilen beyannameye bu ücretin dahil edilmesi gerekir.

4. VERGİ ANLAŞMALARI BAKIMINDAN DURUM :

Türkiye’nin çok sayıda ülke ile yapmış olduğu vergi anlaşmaları yürürlükte bulunmakta olup, bu anlaşmalarda vergi kanunlarımıza uymayan hüküm bulunduğunda anlaşma hükmü geçerli olmaktadır. Türkiye’nin vergi anlaşması yaptığı ülkeler ve anlaşma metinleri www.gelirler.gov.tr adresli web sitesinde yer almaktadır.

Türkiye’nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının “BAĞIMLI FAALİYETLER” başlıklı maddelerinin (genellikle 15’inci madde) birinci fıkralarında Türkiye mukimi bir işçinin fiziken anlaşmalı ülkedeki bir işyerinde çalışması karşılığı elde ettiği ücretin münhasıran Türkiye’de değil, işyerinin bulunduğu ülkede vergilendirileceği hükme bağlanmaktadır. Dolayısıyla işçinin çalıştığı ülke Türkiye ile vergi anlaşması bulunan bir ülke ise, işvereni kim olursa olsun bu ücretin vergisi sadece işyerinin bulunduğu ülke tarafından alınacak, dolayısıyla bu işçi, karşı ülkede elde ettiği ücret üzerinden hangi oranda vergilenmiş olursa olsun hatta fiilen hiç vergilendirilmemiş olsa dahi, söz konusu ücreti için Türkiye’de stopaja uğramayacağı ve beyanname vermeyeceği gibi, Türkiye’de vereceği beyannameye bu ücret gelirini dahil etmeyecektir.

Birinci fıkradaki prensip böyle olmakla beraber, ikinci fıkra hükmüne göre bir Türk işverenin yurt dışında açtığı irtibat bürosunda çalışan Türkiye’de mukim işçinin ilgili ülkedeki çalışma süresi bir takvim yılı içinde 183 günü aşmadığı sürece bu işçinin ücreti sadece Türkiye’de vergilenecektir. Dolayısıyla bir Türk işverenin vergi anlaşmalı bir ülkede açtığı irtibat bürosunda çalışan işçinin o ülkede kalış süresi bir takvim yılı içinde 183 günü dolduruncaya kadar Türkiye’de stopajlanacak daha sonraki sürelerle ait ücretler için Türkiye’de stopaj yapılmayarak, söz konusu ücret ilgili ülke mevzuatına göre vergilendirilecektir.

Vergi anlaşmalarının söz konusu maddelerinin 3 üncü fıkralarına göre Türkiye mukimi bir personelin Türk işverence uluslararası trafikte işletilen bir gemi, uçak veya kara nakil vasıtasında icra ettiği hizmete ait ücret sadece Türkiye mevzuatına göre Türkiye’de vergilendirilecektir.

Vergi anlaşmalarının “MÜDÜRLERE YAPILAN ÖDEMELER” başlıklı maddelerinde (genellikle 16’ıncı madde) Türkiye mukimi bir kişinin anlaşmalı ülke mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi (bazı anlaşmalarda ayrıca üst düzey yöneticisi) olması dolayısıyla elde ettiği ücretin münhasıran şirketin bulunduğu ülkede vergilendirileceği hükmü yer almaktadır.

Vergi anlaşmalarındaki “ÇİFTE VERGİLENDİRİLMENİN ÖNLENMESİ” başlıklı maddelerde (genellikle 23 üncü madde) ücret gelirleri açısından vergi mükerreriğinin anlaşmaya göre vergilendirme hakkı bulunmayan ülkenin bu ücreti vergiden istisna etmesi şeklinde önleneyeği belirtilmekle beraber, bazı anlaşmalarda müterakki vergi oranları açısından ücretin de beyana dahil ettirilebileceği, hesaplanan toplam vergiden ücrete isabet eden kısmın istisna tutulabileceği belirtilmektedir. Vergi anlaşmalarında,

mükerrer vergilemeyi önlemenin usulü bakımından farklı hükümlere yer verilebileceğinden, ilgili anlaşmanın bu hükmüne de dikkat edilmesi gerekmektedir.

Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının büyük bir ekseriyetinde yer alan hükümler böyle olmakla beraber, bazı vergi anlaşmalarında farklı hükümlere rastlanmaktadır. Bu nedenle olay bazında ilgili ülke vergi anlaşmasına ayrıca bakılması ve gerek görülen hallerde mali müşavirlerin bilgisine başvurulması gerekir.

5. KONUYA İLİŞKİN SORULAR VE CEVAPLARI :

Soru 1 : Bir Türk gazete işletmesi, İsviçre'de büro açmış olup bu büroda Türk uyruklu ve Türkiye mukimi elemanlar çalıştırmaktadır. Gazetecilik şirketi bu elemanların ücretlerini Türkiye'de gider kaydetmektedir. Söz konusu ücretler nasıl vergilenecektir ?

Cevap 1 : İsviçre ile Türkiye arasında vergi anlaşması yoktur.

Bu soruya konu işyeri şube değil irtibat bürosu niteliğindedir. İsviçre mevzuatına göre söz konusu ücretler üzerinden gelir vergisi stopajı veya gelir vergisi alınmıyorsa bu ücretlerin Türkiye'de stopaja tabi tutulması gerekir.

Buna mukabil söz konusu ücretler üzerinden İsviçre'de şu veya bu şekilde vergileme yapılıyorsa, bize göre GVK'nun 3'üncü maddesi uyarınca stopaj gereği ortadan kalkar. İsviçre'de vergilenen bu ücret Türkiye'de beyana da tabi değildir.

İrtibat bürosunun bulunduğu ülke İsviçre değil de, Türkiye ile vergi anlaşması yapmış bir ülke olsaydı, bu büroda çalışmak üzere gönderilen Türkiye mukimi personel o ülkede bir takvim yılında toplam 183 günden fazla kalmadığı sürece vergilendirme hakkı sadece Türkiye'ye ait olacaktı ve böyle bir durumda söz konusu personelin ücretleri üzerinden Türkiye'de stopaj yapılacaktı.

İsviçre'deki bu büroda Türk vatandaşı olmayan biri çalıştırılırsa ve bu kişiye ödenen ücret yurt dışında vergileniyorsa, Türkiye'de stopaj yapılmaması gerektiği kanaatindeyiz. Çünkü GVK'nun 3 üncü maddesindeki parantez içi hükmü, yurt dışında vergilenmiş ücretlerin Türkiye'de tekrar vergilenmeyeceği şeklinde algılıyoruz ve bu konuda Türk vatandaşı olan olmayan şeklinde bir ayrıma gidilmemesi gerektiği görüşündeyiz.

Soru 2 : Bir Türk müteahhit Türkiye ile vergi anlaşması bulunmayan bir ülkede taahhüt işi üstlenmiştir. Bu iş için yurtdışında şantiye (şube) kurmuş ilgili ülke kanunlarına göre vergi mükellefi olmuştur. Üstlendiği işle ilgili istihkak ve maliyetleri o ülkede tuttuğu deftere kaydetmektedir. Söz konusu ülkede bu tür işlerde çalışan personelin ücreti üzerinden vergi alınmamaktadır. Bu işverenin söz konusu işte çalıştırmak üzere Türkiye'den götürdüğü elemanların ücretleri nasıl vergilenir ?

Cevap 2 : Bu soruya konu işyeri şube niteliğinde olduğundan yani soruya konu ücret bu şubenin geliriyle ödenip şube tarafından gider yazıldığı, dolayısıyla Türkiye'de gider kaydı yapılmadığı için bu ödeme hakkında stopaj yönünden Türk Vergi Kanunları'nın uygulanması mümkün değildir. İlgili ülkenin bu ücret üzerinden vergi almıyor oluşu stopajı gerektiremez. Çünkü nakden ve hesaben ödeme işlemi Türkiye hükümlerlik sahası dışında cereyan etmektedir.

Soruya konu personel, tam mükellef ise, yurt dışında elde ettiği bu ücret Türk işverenden alınmakla beraber, yurt dışında vergilenmemiş olduğundan, söz

konusu ücretin bu personel tarafından Türkiye’de gelir vergisi beyannamesi vermesi suretiyle vergilenecektir.

Soru 3 : Bir Türk işverenin yurt dışındaki işyerinde çalışmak üzere gönderilen kişinin ücretinin bir kısmı Türkiye’de bordrolanmış ve gider yazılmış, bir kısmı da yurt dışında bordrolanarak orada gider yazılmıştır. Bu durumda vergileme nasıl olacaktır ?

Bu işçinin yurt dışındaki işyeri ile ilgili ücretinin, Türkiye’deki banka hesabına yatırılması veya ailesine ödenmesi vergilemeyi etkiler mi ?

Cevap 3 : Kayıtların bu şekilde oluşması, soruya konu kişinin hizmetinin kısmen Türkiye’deki işlere kısmen de yurt dışındaki işlere yönelik olduğu anlamına gelir. Dolayısıyla Türkiye’deki bordroda yer alan ücret Türkiye’de stopaja tabidir. Yurt dışında bordrolanıp gider yazılmış ücret kısmı ise, Türkiye’de stopaja tabi değildir. Ücreti elde eden kişinin yurt dışında sağladığı ücret üzerinden yurt dışında vergileme yapılmışsa, başka bir işverenden ücret geliri de yoksa, bu kişinin ücret gelirleri için Türkiye’de beyanname vermesi gerekmez veya verdiği beyannameye ücret gelirini dahil etmez. (Konumuzun dışında olmakla beraber tüm hizmetini yurtdışında vergilendirilmekte olan şube veya şantiyeye veren bir kişinin net ücretinin, stopajının ve sigorta kesintilerinin Türkiye’de gider yazılamayacağını hatırlatmak isteriz.)

Ücretin ödeme yeri vergileme üzerinde etkili değildir. Maliye Bakanlığı’nın 8.2.1996 tarih ve 6363 sayılı Muktezasında bu konu ile ilgili şu açıklamalar yer almaktadır :

“..... ‘nin Rusya’da bulunan şantiyesinde çalışan işçilere, Rusya’da tahakkuk ettirilerek ödenen ve bu Ülke’de kazancın tespiti sırasında gider olarak dikkate alınan ücretler üzerinden Türkiye’de vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Bu ücretlerin % 90’ının Türkiye’deki bir bankaya transfer edilerek bir banka aracılığı ile ödenmesi söz konusu uygulamayı etkilemeyecektir.

Ancak, ücret ödemesinin adı geçen Şirket’in Rusya’daki şantiyesinde tahakkuk ettirmekle birlikte ödemenin Türkiye’deki şirket merkezinden yapılması ve merkez hesaplarında gider olarak gösterilmesi halinde, bu ücret ödemesinin Türkiye’de vergi tevkifatına tabi tutulacağı tabiidir.”

Soru 4 : Türk işverenin yurt dışındaki işyerinde çalışan kişinin ücreti üzerinden bu ülke Kanunlarına göre vergi alınması gerekmekle beraber, bu vergi fiilen ödenmemişse, Türkiye’de vergileme gerekir mi ?

Cevap 4 : GVK’nun 3’üncü maddesindeki, ilgili ülkede vergiye tabi tutulmuş olma keyfiyetini, fiilen vergi ödenmiş olma şeklinde değil, o ülke mevzuatına göre vergiye tabi olma (verginin mevzuuna girme) şeklinde anlamak gerektiğini düşünüyoruz. Ancak bu konuda farklı görüşlere rastlanabileceği unutulmamalıdır.

Soru 5 : Bir Türk işverenin yurt dışındaki şantiyesinde çalıştırılmakta olan işçilerin ücretleri o ülkede stopajlanmaktadır. Söz konusu ülke net ücretin bir kısmının Türkiye’ye transferine izin vermemektedir. İşçinin transfer edemediği ilgili o ülke parası işçiden borç olarak alınmakta ve karşılığı Türkiye’de işçinin ailesine ödenmektedir. Bu durumda söz konusu ücretin Türk vergi mevzuatı karşısındaki durumu nedir ?

Cevap 5 : Bu konuda Maliye Bakanlığınca verilmiş olan 31.5.1984 tarih ve 36196 sayılı Mukteza'da şu açıklamalar yapılmıştır :

“..... , yabancı ülkelerde inşaat ve onarma işleri yapan firmaların, çalıştırdıkları Türk vatandaşı işçilerine yapılan ücret ödemelerinin, ilgili firmaların yabancı ülkelerde elde ettikleri kazançlardan karşılanması ve bu ödemelerin bulunulan ülke mevzuatına göre gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin 2 numaralı bendinin parantez içi hükmü uyarınca Türkiye’de vergiye tabi tutulmaması gerekmektedir.

Ancak, sözü edilen işçilerin ücretlerinden, bulunulan ülkenin ilgili mevzuatına göre Türkiye’ye transferine imkan olmayan kısmının, firmalarda işçilerden borçlanılmak suretiyle alınması (işçilere döviz olarak borçlanılan miktarların Türkiye’ye transfer edilip edilmeyeceği konusunda kambiyo mevzuatı hükümleri saklıdır.) ve işçilere Türkiye’de Türk Lirası olarak ödenmesi halinde, bu ödemelerin yukarıda açıklanan şekilde faaliyetin yapıldığı yabancı ülkede gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş olması ve firmanın Türkiye’deki kayıtlarında işçilere borç ödenmesi şeklinde gösterilmesi şartıyla Türkiye’de ücret ödemesi olarak vergiye tabi tutulmaması gerekir. Şu kadar ki, 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 ve Türk elçilik ve konsolosluklarınca tasdikli bir belge ile kanıtlanması gerekmektedir.”

Soru 6 : Bir Türk taahhüt firması yurt dışında yaklaşık dört ay sürecek bir bina restorasyonu işi üstlenmiştir. Bu iş için yurt dışında mükellefiyet tesis etmemiş defter tutmamış, işin bedelini teşkil eden faturayı Türkiye’de kesip göndermiş, işin hasılatını Türkiye’deki defterlerine kaydetmiş, bu işle ilgili maliyet ve giderleri de Türkiye’deki defterlerinde göstermiştir. Söz konusu iş için yurt dışına gönderilen elemanların ücretleri ilgili ülkede vergilendirilmemiştir. Müteahhit bu iş için yurt dışına gönderdiği elemanların bordrolarını Türkiye’de yapmaya ve stopajlarını hesaplamaya devam etmiş, söz konusu elemanlara iş süresi boyunca yasal sınırlar dahilinde yurt dışı harcırah ödemesinde bulunmuştur. Bu uygulama doğru mudur ?

Cevap 6 : Harcırah Kanunu’nun 42’nci maddesine göre yurt dışı geçici görevlerde süre sınırı yoktur. (Bu maddeye göre yurt dışında geçici görevle bulunulan ilk 180 gün için tam müteakip günler için 2/3 oranında harcırah gündeliği verilebilir.) Ancak yıllarca süren ve yurt dışında oluşturulmuş bir iş yerinde cereyan eden iş için yurt dışında bulunulması halinde bu uzun süre boyunca harcırah uygulaması yapılıp yapılamayacağı tartışmaya açıktır. Öte yandan, bu soruya konu personelin yurt dışında yiyeceğinin ve ikametinin işverence sağlanması hallerinde, hiç harcırah uygulanamayacağı kuşkusuzdur. Yurtdışına gönderilip harcırah almaya başlamış bir kişinin Türkiye’de daha önce almakta olduğu ücretin düşürülmüş olması da tenkide açık bir durumdur. Ancak uygulamada bu gibi hallerde yaygın şekilde harcırah uygulaması yapıldığı ve (belki de üstüne gidilmediği için) belirgin bir tenkit veya tarhiyat ortaya çıkmadığı görülmektedir.