

DAR MÜKELLEFLERİN KURUMLARIN TÜRKİYE'DE ÇALIŞTIRDIKLARI HİZMET ERBABINA YURT DIŞINDA ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLARI ÜZERİNDEN ve DÖVİZ OLARAK ÖDEDİĞİ ÜCRETLER GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNADIR

Danıştay 3. Daire 08.02.2010 gün, 2007/664 E., 2010/336 k., sayılı kararı ile dar mükellef kurumların Türkiye'de çalıştırdıkları hizmet erbabına yurt dışında elde ettikleri kazançları üzerinden ve döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden istisna olduğuna hükmetti.

Vergi Mahkemesi'nin "davacının Türkiye'de elde ettiği ücretin vergilendirildiği ihtilafsız olup, uyumsuzluğun yurt dışında elde edilen gelirin vergilendirilip vergilendirilmeyeceğine ilişkin bulunduğu, Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti arasında imzalanan ve 9.7.1986 tarih ve 19159 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 15'inci maddesinin l'inci fıkrasında, 16, 18, 19 ve 20'nci madde hükümleri saklı kalmak üzere bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve benzeri menfaatlerin, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirileceği, eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelirin diğer Devlette vergilendirilebileceğinin kurala bağlandığı, 2'nci fıkrasında ise gelir elde eden kişinin, bu diğer Devlette bir vergilendirme dönemi içinde bir veya birkaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalması durumunda yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirileceğinin hükme bağlandığı, mevcut yasa hükmüne göre önce gelen söz konusu hüküm uyarınca Türkiye'de 183 günü aşan bir faaliyet gösteren davacının elde ettiği tüm ücret gelirin dolayısıyla Almanya'da elde ettiği ücret gelirin de Türkiye'de vergilendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığından" gerekçesiyle davanın reddi yönünde verdiği kararı BOZAN Danıştay kararının gerekçesi şu şekilde;

"Dar mükellef kurumların; Türkiye'de çalıştırdıkları hizmet erbabına Türkiye'de elde edilen kazançlarından ödediği ücretler tam mükellef kurumlar tarafından ödenen ücretlerle aynı esaslara göre vergilendirilmekle birlikte, yurt dışında elde ettikleri kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin 14'üncü bendiyle gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Sözü edilen hükümde, 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 edildiği kurala bağlanmıştır. Bu hüküm gereğince istisnadan yararlanılabilmesi için; işverenin dar mükellef olması, ücretin Türkiye dışında elde edilen kazanç üzerinden ödenmesi ve ödemenin döviz olarak yapılması koşullarının bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Görüldüğü üzere istisnanın uygulanmasında yasa koyucu, işverenin mükellefiyet şekli ve ücretin üzerinden ödendiği kurum kazancının niteliğini ölçüt olarak almıştır.

Vergi mahkemesi kararına dayanak alınan Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında da iç mevzuatımıza paralel bir düzenlemeyle, elde edilen ücretlerin vergilendirme yetkisi, hizmetin, mukim olunmayan devlette ifa edilmesi koşuluyla kaynak devlete bırakılmıştır. Anlaşmanın 15'inci maddesinin 2'nci fıkrasında sayılan koşulların varlığında ise sözü edilen ücretlerin vergilendirme yetkisi mukim olunan devlete geçmektedir.

Gerek Anlaşma gerek iç mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, Türkiye dışında elde edilen kazanç üzerinden döviz olarak ödenen ücretlerin Almanya'da vergilendirileceği, Türkiye'de ayrıca vergilendirilmeyeceği açık iken Vergi Mahkemesince, Anlaşmanın 15'inci maddesinin 2'nci fıkrasında sayılan koşulların, Türkiye'de ifa edilen hizmet karşılığı ödenen ücretlerin hangi ülkede vergilendirileceğine ilişkin kriterler olduğu başka bir ifadeyle, koşulların ihlali halinde mukim olunmayan devlette (Türkiye'de) vergilendirilecek olan ücretin Türkiye'de ifa edilen hizmete ilişkin olduğu göz ardı edilerek, koşulların ihlali halinde yurt dışında elde edilen ücretin de Türkiye'de

vergilendirileceği yargısına varılması hukuka uygun dūşmediđi gibi vergileme hakkının Türkiye'de bulunduğunun mahkemece kabulü, iç mevzuatımızdaki hükümlerin değerlendirilmesini gerektirirken, vergileme hakkının Türkiye'de olduğu sonucuna varılmasına karşın, Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin 14'üncü bendinin uygulanamayacağı yolunda karar verilmesi de çelişki yaratmıştır.

Kanuni ve iş merkezi Almanya'da bulunan ve yüklendiği ... Termik Santralinin 2'nci Ünitesinin kurulması, proje ve kontrollük hizmetini Türkiye'de proje ve şantiye ofisi aracılığıyla gerçekleştiren ... ünvanlı firmanın şantiye ofisinde ticaret müdürü olarak görevlendirilen ve 2004 yılında Türkiye'deki hizmet ifası dolayısıyla elde ettiği ... TL ücretin vergilendirildiği taraflar arasında tartışmasız olan davacı, 1990 yılından beri anılan firmada çalıştığını, ihtirazi kayıtla beyan edilen ... TL ücretin, Türkiye'de ödenen ücretten ayrı olarak, firmanın Almanya'da elde ettiği kazancından döviz olarak Almanya'da ödendiği ve Almanya'daki hesaplara gider kaydedildiğini ileri sürmüştür.

Dava konusu ücretin, dar mükellef olan işveren firmanın Almanya'daki kazancı üzerinden ve döviz olarak ödenmiş olması koşuluyla gelir vergisine tabi tutulamayacağı Gelir Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinin 13'üncü bendi gereği olup, yukarıdaki değerlendirmeler karşısında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının da buna engel oluşturmadığı görölmektedir. Bu nedenle ihtirazi kayıtla beyan edilen ücretin, hangi ülkede elde edilen kazanç üzerinden ödendiği hususu da açıklığa kavuşturulduktan sonra uyuşmazlık, yukarıda sözü edilen yasa hükmü kapsamında değerlendirilerek oluşacak sonuca göre yeniden karar verilmek üzere vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir."