

**Yurtdışı mukimi Alman Büyükelçiliği Özel Okulu
öğretmenine ödenen emekli maaşının vergilendirilmesi**

Sayı:

62030549-120[94-2020/732]-174297

Tarih:

07/02/2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

ACELE

Sayı : 62030549-120[94-2020/732]-174297

07.02.2023

Konu : Yurtdışı mukimi Alman Büyükelçiliği
Özel Okulu öğretmenine ödenen
emekli maaşının vergilendirilmesi

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Ankara Alman Büyükelçiliği Özel Okulu İstanbul Şubesi olan okulunuzda çalışan ve emekli olduktan sonra yurt dışında yaşayan yabancı uyruklu bazı öğretmenlerinizin bulunduğu, iş sözleşmeniz gereği bu öğretmenlerinize emekli maaşı ödemesi yapmaya devam edildiği belirtilerek, yapılan bu emekli maaşı ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağına hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, "*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarıdır.*" denilmiş, aynı Kanunun 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı ve geçici ayrılımların Türkiye'de oturma süresini kesmeyeceği belirtilmiştir.

Aynı Kanunun "Kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmesi" başlıklı 7 nci maddesinde ise

"Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur;

...

3-Ücretlerde :

a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

...

Bu maddenin 3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 7 nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır."

hükmü yer almıştır.

Yine bu Kanunun "Ücretin tarifi" başlıklı 61 inci maddesinde; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

..."

hükmüne yer verilmiş, aynı maddede evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatlerin de ücret sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun "Vergi tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur olduğu, bu fıkranın birinci bendinde ise hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Buna göre, okulunuzdan emekli olup yurt dışında yaşayan eski çalışanlarınıza iş sözleşmelerine istinaden okulunuzca Türkiye'den yapılan ücret ödemelerinin 'hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi' nedeniyle dar mükellefiyet kapsamında Türkiye'de Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri gereğince vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, *"Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması"*nın hükümleri 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu Anlaşmanın *"Emekli Maaşları"* başlıklı 18 inci maddesinde;

"1. 19 uncu Maddenin 2 nci fıkrası hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeler veya düzenli ödemeler yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, kanunla kurulmuş olan sosyal sigorta kurumlarından ödenenler dahil olmak üzere, emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeler veya düzenli ödemeler, aynı zamanda bu ödemelerin doğduğu Akit Devlette ve o Devletin mevzuatı uyarınca da vergilendirilebilir; ancak, yıllık 10.000 Euro'yu (emeklilik indirimleri dahil) bulan ödemeler bu Devlette vergiden istisna edilecektir. Bu ödemelerin yukarıda belirtilen tutarı aşması durumunda, yalnızca aşan kısım vergiye tabi olacak ve bu şekilde alınacak vergi ilk cümleye uygun olarak gayrisafi tutarın %10'unu aşmayacaktır.

3. "Düzenli ödeme" terimi, para veya parayla ölçülebilir bir menfaat karşılığında tam ve yeterli ödemede bulunma yükümlülüğüne bağlı olarak, ömür boyu veya belirli ya da belirlenebilir bir süre, belirli zamanlarda, düzenli olarak ödenecek belirli bir meblağı ifade eder."

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, özel emeklilik planı kapsamında belli koşulların sağlanması durumunda çalışanlarınıza yapılacak emeklilik ödemeleri, Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi hükümleri uyarınca ücret kabul edilecek ve aynı Kanunun 94 üncü maddesine göre tevkif suretiyle vergilendirilecektir.

Ancak, Almanya ile imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 18 inci maddesinin birinci fıkrası hükümlerine istinaden, Almanya mukimine yapılacak bu tür ödemeler yalnızca Almanya'da vergilendirilebilecek olup anılan maddenin ikinci fıkrasına göre ise, söz konusu ödemeleri Türkiye'nin de vergilendirme hakkı bulunmakla birlikte yıllık 10.000 Avroya kadar olan ödemeler istisna edilmiştir. Bu tutarı aşan ödemelerin ise vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Ancak bu şekilde alınacak vergi gayrisafi tutarın %10'unu aşmayacaktır.

Anlaşmanın Türkiye'ye de vergilendirme hakkı verdiği durumda ortaya çıkan çifte vergilendirme ise Anlaşmanın *"Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"* başlıklı 22 inci maddesine göre önlenecektir.

Almanya mukimlerinin Türkiye kaynaklı elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili Anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için Almanya yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğini, kendilerine yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapacak vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümleri uygulanacaktır.

Diğer taraftan söz konusu Anlaşmanın "*Kaynakta Vergileme Usulüne İlişkin Kurallar*" başlıklı 27 nci maddesinde;

"1.Akit devletlerden birinde diğer akit devletin mukimi olan bir kişi tarafından elde edilen temettü, faiz, gayri maddi hak bedeli veya diğer gelir unsurları üzerinden alınan vergilerin kaynakta kesinti suretiyle alınması durumunda, ilk bahsedilen devletin kaynakta kesinti uygulamasını kendi iç mevzuatındaki orandan yapma hakkı bu Anlaşmanın hükümlerinden etkilenmeyecektir. Kaynakta kesilen verginin bu Anlaşma uyarınca indirilmesi veya hiç alınmaması durumunda, bu vergi mükellefin başvurusu üzerine iade edilecektir.

2.İade başvuruları temettü, faiz, gayrimaddi hak bedeli veya diğer gelir unsurları üzerinden verginin kaynakta kesildiği takvim yılını takip eden dördüncü yılın sonuna kadar yapılmalıdır.

..."

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, Türkiye veya Almanya mukimi gerçek veya tüzel kişilerin Anlaşma kapsamındaki gelirlerinin bu ülkelerin iç mevzuat hükümleri uyarınca vergilendirilmiş olması durumunda, ödenen fazla verginin iadesi için, mükelleflerin mukimlik belgelerini ibraz ederek yapacakları başvurular bu ülkelerin iç mevzuat hükümlerine göre değerlendirilecek olmakla beraber, kaynakta vergilemenin iç mevzuat hükümlerine göre yapılmış olması durumunda iade başvurularının verginin kaynakta kesildiği takvim yılını takip eden dördüncü yılın sonuna kadar yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, okulunuzdan emekli olan öğretmenlerin farklı bir ülke mukimi olması ve mukim oldukları ülkeler ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının olması durumunda bu anlaşma hükümlerinin dikkate alınacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.