



YURTDIŞINDAN ELDE EDİLEN ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

28 EKİM 2025

KAPSAM

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu,
- 4857 Sayılı İş Kanunu,
- 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği,
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 04.06.2024 Tarih ve E-62030549-120-737282 sayılı Özelge,
- Yozgat Defterdarlığı Tarafından Verilen 18.04.2023 Tarih ve E-46464534-045-6981 sayılı Özelge,
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 15.04.2022 Tarih ve 84098128-120.03.05.06[23-2017/3]-201082 Sayılı Özelgesi,
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 04.08.2020 Tarih ve 62030549-120[23-2018/597]-E.567747 sayılı Özelge.

1. Giriş

- Dar mükellefiyete tabi yurtdışı işverenden ücret alan hizmet erbabının elde ettiği ücret gelirin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 23/14 maddesinde yer alan şartların yerine getirilmesi koşuluyla gelir vergisinden muaf olduğu hüküm altına alınmıştır. SGK primi açısından ise işveren yurtdışında mukim olduğundan 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu hükümleri uygulanmamakta ve prim ödemesi gerekmemektedir.

2. Dar Mükellefiyete Tabi İşverenden Elde Edilen Ücret Gelirinin Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

- GVK'nın **"Kazanç veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi"** başlıklı 7'nci maddesinde dar mükellefiyete tabi olanlar için hangi şartlarda kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı açıklanmıştır. Buna göre, Mezkur Kanun'un 7/3-(a) maddesinde ifade edildiği üzere 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.
- Ancak, mezkur Kanun'un 23/14 (a) ve (b) bentlerinde;
 - 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,**
 - b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler,**

hükümleri yer almaktadır.

2. Dar Mükellefiyete Tabi İşverenden Elde Edilen Ücret Gelirinin Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi (Devamı)

- Dolayısıyla, 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.
- Başka bir ifadeyle, söz konusu madde hükümlerinden de anlaşıldığı üzere istisna hükmünün uygulanabilmesi bazı koşullara bağlıdır. Buna göre, ücret gelir vergisi istisnasının uygulanabilmesi için;
 - İşverenin Türkiye’de kanuni merkezi veya iş merkezinin bulunmaması,
 - Ödemenin ücret niteliğinde olması ve döviz olarak yapılması,
 - İşveren tarafından yapılan ücret ödemelerinin doğrudan doğruya yurtdışından elde edilen gelir üzerinden verilmesi ve hiçbir zaman Türkiye’den elde ettiği kazanç ile ilişkilendirilmemesi,
 - Ücret ödemesinin GVK’nın 40’ıncı maddesi hükümlerine göre gider olarak dikkate alınmaması,şartlarının birlikte sağlanıyor olması gerekmektedir.

2. Dar Mükellefiyete Tabi İşverenden Elde Edilen Ücret Gelirinin Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi (Devamı)

- 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin **"Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler"** başlıklı (c) bölümünde ise istisna hükümlerinin uygulanmasında dikkat edilmesi gereken hususlar sayılmıştır. Buna göre;
 - İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de herhangi bir kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması gerekmektedir. 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 taşımayacağı,
 - Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu 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. 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 alınmayacağı,
 - İstisna hükmü 01.01.1986 tarihinden sonra döviz olarak ödenen bu nitelikteki ücretlere uygulanacağı,şeklinde sıralanabilecektir.

3. Dar Mükellefiyete Tabi İşverenden Elde Edilen Ücret Gelirinin Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun “*İşveren, işveren vekili, geçici iş ilişkisi kurulan işveren ve alt işveren*” başlıklı 12’inci maddesinde işverenin tanım yapılmış ve 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (c) bentlerine göre sigortalı sayılan kişileri çalıştıran gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşların işveren sayılacağı hüküm altına alınmıştır. İşçi-işveren ilişkisi kapsamında yapılan ücret ödemeleri sosyal güvenlik primine tabi olmakla 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 bulunmamaktadır.

4. Dar Mükellefiyete Tabi İşverenden Elde Edilen Ücret Gelirinin İş Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

- Bilindiği üzere; 4857 sayılı İş Kanunu, iş akdine dayalı hak ve yükümlölükleri düzenlerken işverenin Türkiye’de mukim olmasını öngörmektedir. Dolayısıyla, yabancı işverenlerin bulunduğu durumlarda, her ülkenin iş hukuku mevzuatı geçerli olduğundan, işveren yurtdışında olduğunda İş Kanunu hükümleri uygulanmayacaktır.

5. Özelgeler Kapsamında Konunun Değerlendirilmesi

Özelge 1: [İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 04.06.2024 Tarih ve E-62030549-120-737282 sayılı Özelge](#)

Konu: Yurt dışından döviz olarak elde edilen ücretin gelir vergisi karşısında durumu.

İçerik: Türkiye'de ikamet ettiğiniz, İrlanda'da mukim ... adlı bir firma bünyesinde yazılım mühendisi olarak çalıştığınız ve söz konusu firmanın Türkiye'de kanuni veya iş merkezinin bulunmadığı gibi Türkiye'de herhangi bir faaliyetinin de olmadığı belirtilerek hizmetleriniz karşılığı bu firmadan döviz olarak elde edeceğiniz ücretin Türkiye'de gelir vergisine tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

İdarenin Görüşü: Yazılım mühendisi olarak merkezi İrlanda'da bulunan teknoloji firmasına uzaktan vermiş olduğunuz hizmet serbest meslek faaliyeti niteliğinde olup bu faaliyetiniz nedeniyle elde edilen gelirin de serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

5. Özelgeler Kapsamında Konunun Değerlendirilmesi (Devamı)

Özelge 2: [Yozgat Defterdarlığı Tarafından Verilen 18.04.2023 Tarih ve E-46464534-045-6981 sayılı Özelge](#)

Konu: Yurt dışından döviz olarak elde edilen ücretin vergilendirilmesi.

İçerik: Türkiye'de kanuni ve iş merkezi bulunmayan Finlandiya mukimi ... unvanlı firmada yeşil bina danışmanları, mimarlar, üreticiler ve tasarımcılar tarafından yeşil bina sertifikası oluşturulması, bina için çevresel ürün beyanları oluşturulması, bina yaşam döngüsü değerlendirmesi ve daha yeşil binalar tasarlanması hususlarında uzaktan çalışma şeklinde işçi-işveren sözleşmesine bağlı kalarak ücretli olarak çalıştığınız, ücretinizin tamamını Türkiye'de iş yapmayan Finlandiya mukimi söz konusu işvereninizden döviz olarak aldığınız belirtilerek elde ettiğiniz ücret gelirinin Türkiye'de gelir vergisinden istisna olup olmayacağı hakkında Defterdarlığımız görüşü talep edilmektedir.

İdarenin Görüşü: Ücretleri vergileme yetkisinin Türkiye'ye ait olduğu değerlendirildiğinde, dar mükellef kuruma bağlı olarak çalışma karşılığında anılan kurumun doğrudan doğruya yurt dışından elde ettiği kazanç üzerinden tarafınıza döviz olarak ödediği ücretler, yukarıdaki şartların da sağlanması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) bendine göre gelir vergisinden müstesna olacaktır. Ancak, bağlı bulunduğunuz dar mükellef işverenin Türkiye'de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunması halinde elde etmiş olduğunuz ücret geliri için söz konusu istisnadan yararlanmanız mümkün olmayacaktır. Bu durumda, söz konusu ücret gelirinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 95'inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekeceği tabiidir.

5. Özelgeler Kapsamında Konunun Değerlendirilmesi (Devamı)

Özelge 3: [İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 15.04.2022 Tarih ve 84098128-120.03.05.06\[23-2017/3\]-201082 sayılı Özelge](#)

Konu: Merkezi yurtdışında bulunan firmanın Türkiye'deki irtibat bürosunda çalıştırdığı personele ödenen ücretlerin istisna kapsamında olup olmadığı hk.

İçerik: Merkezi İngiltere'de olan ... Ltd. Firmasının İzmir İrtibat Bürosu olarak, Ekonomi Bakanlığının 25.09.2017 tarih ve 102078 sayılı izni ile 20.10.2017 tarihinden itibaren "pazar araştırması, teknik destek, haberleşme ve bilgi aktarımı" faaliyetinde bulunduğunuz, büro harcamalarının tümü ve çalışanların maaşlarını yurt dışından getirilen dövizlerin bankadan Türk Lirasına çevrilmesi ve ilgili personelin hesaplarına transfer edilmesi suretiyle ödediğiniz, döviz bozdurulmasına ilişkin dekontları ücret bordrosuna eklediğinizi belirterek, personelinizin iş sözleşmelerinde, ücretlerin Türk Lirası olarak belirlenmesinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin 14/1-(a) bendinde yer alan istisnadan yararlanmaya engel teşkil edip etmediği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

5. Özelgeler Kapsamında Konunun Değerlendirilmesi (Devamı)

Özelge 3 (Devamı): [İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 15.04.2022 Tarih ve 84098128-120.03.05.06\[23-2017/3\]-201082 sayılı Özelge](#)

İdarenin Görüşü: Bu hüküm ve açıklamalara göre, irtibat bürosunda çalışan personele ödenecek ücretler, Gelir Vergisi Kanunu’nun 23’üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) numaralı bendinde sayılan tüm şartların varlığı halinde gelir vergisinden istisna olup, söz konusu ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır. Bu bağlamda, çalışanlara yapılan ücret ödemelerinin yurt dışından gelen dövizlerle karşılanması şart olup bu ödemelerin çalışanlara, döviz olarak veya bu dövizlerin yetkili bankalarda bozdurulmak suretiyle Türk Lirası olarak yapılması mümkündür. Ödemelerin Türk Lirası olarak yapıldığı durumda, döviz bozdurulması ile ilgili belgelerin ücret bordrolarına eklenmesi gerekmektedir. Buna göre, ücret ödemelerinin yurt dışından getirilen dövizlerle karşılanması kaydıyla, çalışanlarınızla yapılan hizmet sözleşmelerinde ücretlerin Türk Lirası cinsinden belirlenmesi ve bu ücretlerin çalışanlarınıza Türk Lirası olarak ödenmesi, anılan istisnadan faydalanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

5. Özelgeler Kapsamında Konunun Değerlendirilmesi (Devamı)

Özelge 4: [İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 04.08.2020 Tarih ve 62030549-120\[23-2018/597\]-E.567747 sayılı Özelge](#)

Konu: Yurtdışından döviz olarak elde edilen ücretin vergilendirilmesi.

İçerik: İngiliz vatandaşı olarak ... adlı bir yabancı TV kuruluş için Türkiye'de muhabirlik yapan yabancı bir gazeteci olduğunuzu, 16.07.2017 tarihinden itibaren İstanbul'da ikamet ettiğinizi, İçişleri Bakanlığı tarafından verilen ikamet izninizin ve basın kartınızın bulunduğunu, ayrıca, 2020 yılına kadar kalmayı planladığınız Türkiye'de adınıza düzenlenen kira kontratının bulunduğunu, gazeteci olarak ücretinizin, kanuni ve iş merkezi İngiltere'de bulunan ...firması tarafından Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödendiğini, muhabir olarak çalıştığınız bu TV kuruluşunun Türkiye'de sadece haber toplama faaliyetinde bulunduğunu ve ticari kazanç elde edecek bir faaliyette bulunmadığını belirterek, elde ettiğiniz ücretin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (14) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5. Özelgeler Kapsamında Konunun Değerlendirilmesi (Devamı)

Özelge 4 (Devamı): [İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 04.08.2020 Tarih ve 62030549-120\[23-2018/597\]-E.567747 sayılı Özelge](#)

İdarenin Görüşü: Türkiye'den haber toplama hizmeti verdiğiniz dar mükellef kurumun, Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması ve yukarıdaki diğer şartların da sağlanması halinde, tarafınıza döviz olarak ödenen ücretler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin 14 numaralı bendine göre gelir vergisinden müstesna olacaktır. Türkiye'den haber toplama hizmeti verdiğiniz dar mükellef kurumun, Türkiye'de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunması halinde ise elde etmiş olduğunuz ücret geliriniz için söz konusu istisnadan yararlanmanız mümkün olmayacaktır. İstisnadan yararlanmanızın mümkün bulunmadığı durumlarda, dar mükellef kurum adına Türkiye'de ifa ettiğiniz hizmetler karşılığında tarafınıza yapılan ücret ödemelerin doğrudan yurt dışından yapılması nedeniyle, söz konusu ücret gelirlerinizin Gelir Vergisi Kanunu'nun 95'inci maddesinde göre yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.



SAYGILARIMIZLA

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arızı zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.