

Geçici süre ile yurtdışında, görevlendirilen şirket personeline iki ülkede de ücret ödemesi yapılması durumunda vergilendirme.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[30-2012/345]-1241
Tarih	14.08.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-125[30-2012/345]-1241

14/08/2013

Konu : Geçici süre ile yurtdışında, görevlendirilen şirket personeline iki ülkede de ücret ödemesi yapılması durumunda vergilendirme.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin ...Türkiye'nin bir parçası olduğu ...'nin her biri ayrı ve bağımsız tüzel kişi olan ...'e bağlı üye şirketler ağını ifade ettiği, şirket çalışanının geçici görevlendirme ile ... Rusya'da çalışmak üzere 2010 yılında Rusya'ya gönderildiği, çalışana hem şirketinizce hem ... Rusya tarafından ayrı ayrı ücret ödemesi yapıldığı, şirketinizce yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıldığı, bu şahsın Rusya'da çalıştığı sürece Rusya mukimi kabul edildiği, bu nedenle Türkiye'den ve Rusya'dan ayrı ayrı ödenen ücretlerin toplamının Rusya'da gelir vergisine tabi tutulduğu, Türkiye'den ödenen ücretin iki kere vergilendirilmiş olduğu belirtilerek Rusya mevzuatına göre tam mükellef sayılan çalışana Türkiye'den yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı, yapılmayacak ise önceki dönemde tevkif yoluyla kesilen vergilerin iade edilip

edilmeyeceği ve iade edilecek ise iade talebinin kimin tarafından yapılması gerektiği hususlarında bilgi talep edildiği anlaşılmış olup, konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

"Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" 1.1.2000 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Söz konusu Anlaşmanın "Kişilere İlişkin Kapsam" başlıklı 1 numaralı fıkrasında Anlaşmanın Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kişiler tarafından diğer Akit Devletten elde edilen kazançların hangi ülkede vergilendirileceğinin tespit edilebilmesi için öncelikle bu kişilerin hangi ülkede mukim olduklarının bilinmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın "Mukim" başlıklı 4 üncü maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları; "1.Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Âkit Devletin mukimi" terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgâh, yönetim yeri (kayıtlı merkez) veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefi olan kişi anlamına gelir.

2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Âkit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

a) Bu kişi, yalnızca daimi olarak kalabileceği bir meskenin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni varsa, bu kişi, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin bir mukimi olarak kabul edilecektir (hayatî menfaatlerin merkezi);

b) Eğer kişinin hayatî menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya her iki Âkit Devlette de daimî olarak kalabileceği bir meskeni yoksa, bu kişi yalnızca kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

c) Eğer kişinin her iki Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi yalnızca vatandaşı olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya her iki Devletin de vatandaşı değilse, Âkit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir." hükmünü öngörmektedir.

Buna göre, bir Devletin iç mevzuatında düzenlenen ev, ikametgah veya benzer yapıda herhangi bir kriter nedeniyle o Devlette vergi mükellefiyeti altına giren bir gerçek kişi, o Devletin mukimi kabul edilmektedir. Akit devletlerin iç mevzuatları gereğince kişinin aynı anda her iki Devletin de mukimi olması durumunda ortaya çıkan çifte mukimlik sorunu ise 2'nci fıkrada yer alan kriterler sırasıyla uygulanmak suretiyle çözümlenecektir.

Türkiye mukimi şirketiniz ile söz konusu personel arasındaki sürmekte olan iş akdi ve personelin görevi süresince ücretinin bir kısmının Türkiye'den ödenmekte olması sebebiyle işçi işveren ilişkisinin

devam ettiği böyle bir durumda, söz konusu personel iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde ve Türkiye-Rusya ÇVÖ Anlaşması'nın 4 ncü maddesi gereğince Türkiye mukimi olarak kabul edilebilecek ve tüm dünya gelirleri üzerinden Türkiye'de vergiye tabi olacaktır.

Söz konusu kişinin Türkiye'nin yanı sıra, Rusya iç mevzuatınca bu ülkenin de mukimi olarak da kabul edildiğinden, bu durumda kişinin mukimi olduğu Devlet, Anlaşmanın 4'üncü maddesinin 2 nci fıkrasında yer alan kriterlerden önce yer alana öncelik verilmek suretiyle belirlenecektir.

Anlaşmanın "Hizmetlerden Elde Edilen Gelir"i düzenleyen 15 inci maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları; "1. 16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Âkit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğ er benzeri gelirler, bu hizmet diğ er Âkit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğ er Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğ er Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devlet mukiminin diğ er Âkit Devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, diğ er Âkit Devlette ilgili takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa, ve

b) Ödeme, diğ er Âkit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa, ve

c) Ödeme, işverenin diğ er Âkit Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir." hükmünü öngörmektedir.

Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"sini düzenleyen 22 inci maddesinde; "Bir Âkit Devlet mukimi, bu Anlaşma hükümlerine uygun olarak diğ er Âkit Devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, bu diğ er Devlette ödenen gelire ilişkin vergi tutarı, ilk bahsedilen Devlette alınacak vergiden mahsup edilebilir. Bununla beraber söz konusu mahsup tutarı, bu gelir için ilk bahsedilen Devletin vergi kanunları ile düzenlemelerine uygun olarak hesaplanan vergi tutarını aşmayacaktır." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, anılan personelin Anlaşmanın 4 üncü maddesi çerçevesinde Türkiye mukimi olduğu tayin edilmişse, bu kişinin Rusya'da ifa ettiği hizmetler bakımından 15/2 nin (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan üç koşulun bir arada gerçekleşmesi durumunda vergileme hakkı yalnızca Türkiye'ye ait olacak; birinin ihlal edilmesi halinde ise Rusya'nın de bu ücret gelirlerinden vergi alma hakkı olacaktır. Böyle bir durumda yol açılacak çifte vergilendirme ise, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 nci maddesi hükümlerince önlenerek olup, anılan madde çerçevesinde ücret gelirleri için Rusya'da ödenen vergi tutarı Türkiye'de bu türden gelirlere ilişkin ödenecek vergiden mahsup edilebilecek, bununla beraber bu mahsup, söz konusu gelir için mahsuptan önce hesaplanan Türkiye'deki vergiyi

aşmayacaktır.

Buna göre, vergileme hakkının Türkiye' ye ait olması durumunda;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde;

"Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." denilmiş, aynı Kanunun 3 üncü maddesinde ise "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 Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)"

hükmüne yer verilmiştir.

4 üncü maddesinde de; ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 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 menfaatler olarak tanımlanmış, aynı Kanun'un 94 üncü maddesinin (1) numaralı bendiyle hizmet erbabına ödenecek ücretlerin 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Geçici bir süre ile yurtdışında görevlendirilen ve bu süre içerisinde ücretinin bir kısmı Türkiye'den ödenen personeliniz ile şirketiniz arasında işçi-işveren ilişkisinin devam etmekte olduğu görülmektedir. Dolayısıyla şirketiniz çalışanının, Türkiye ile Rusya Federasyonu Hükümeti arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 4 üncü maddesi çerçevesinde Türkiye mukimi olduğunun tayin edilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesinin (2) numaralı bendi uyarınca tam mükellef sayılması, Türkiye içinde ve dışında elde ettiği tüm kazanç ve iratları üzerinden Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 123 üncü maddesi uyarınca tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından anılan maddede açıklanan usul ve şekle uyulmak kaydıyla indirilebilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) 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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026