

Ücretleri Türkiye'den ödenen ve tevkif yoluyla vergilendirilen geçici süre ile yurtdışında görevlendirilen şirket personelinin, yurt dışında ödedikleri verginin Türkiye'de ödenen vergiden mahsubu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[30-2012/35]-3024
Tarih	14.11.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[30-2012/35]-3024

14/11/2012

Konu : Ücretleri Türkiye'den ödenen ve tevkif yoluyla vergilendirilen geçici süre ile yurtdışında görevlendirilen şirket personelinin, yurt dışında ödedikleri verginin Türkiye'de ödenen vergiden mahsubu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketiniz bünyesinde çalışmakta olan 3 adet mühendis personelin, yapılmakta olan bir proje için üç yıllığına İngiltere'de çalışacakları, yurt dışında çalışan mühendislere yapılacak ödemelerin Türkiye'de tevkif yoluyla vergilendirileceği ve ilgili aylarda muhtasar beyanname ile beyan edileceği, ödenen bu verginin yıllık beyannameye konu olmadığı Türkiye'de ödenen nihai vergi olacağı, mühendis personelin Türkiye'de aldıkları bu ücretler Türkiye ile İngiltere arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması ve İngiltere mevzuatı gereği takvim yılını takip eden dönemde İngiltere'de yıllık beyannameyle beyan edileceği ve vergiye tabi tutulacağı belirtilerek Türkiye'den yapılan ücret ödemesi üzerinden mukim ülke sıfatıyla tevkif edilen verginin, İngiltere'de kaynak ülke sıfatıyla ödenen vergi kadar kısmının çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 23 üncü maddesi ve

Gelir Vergisi Kanununun 123 üncü maddesi dikkate alınarak, nasıl iade yapılacağı hakkında bilgi talep edildiği anlaşılmış olup, konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

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 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.

Öte yandan, aynı Kanunun 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.

Bu kapsamda, şirketiniz personelinin geçici bir süre ile yurtdışında görevlendirilmesi ve bu süre içerisinde ücretinin Türkiye'den ödenmesi nedeniyle işçi-işveren ilişkisinin devam etmekte olduğu görülmektedir. Bu durumda, söz konusu çalışanın Gelir Vergisi Kanununun 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.

Yine Gelir Vergisi Kanununun 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 Kanunun 94 üncü maddesinin (1) numaralı bendiyle hizmet erbabına ödenecek ücretlerin 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, "Türkiye Cumhuriyeti İle Büyük Britanya Ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir Ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 1.1.1989 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 "İkamet" başlıklı 4 üncü maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelir.

2. Bu Maddenin 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin statüsü aşağıdaki kurallara göre belirlenecektir:

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

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yeraldığı Akit Devlet saptanamazsa veya kişinin her iki Akit Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni yoksa, bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir;

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

d) Eğer kişi her iki Akit Devletin de vatandaşıysa veya aksine her iki Akit Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu 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.

Söz konusu personel ile Türkiye mukimi şirketiniz arasındaki iş akdinin sürdürülmekte ve personelin görevi süresince ücretinin Türkiye'den ödenmekte olduğu anlaşılmakta olup, personelin emeklilik sigorta primlerinin de Türkiye'den yatırılmaya devam edildiği düşünülmektedir. Böyle bir durumda, söz konusu personel iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde ve Türkiye-İngiltere ÇVÖ Anlaşması'nın 4 üncü maddesi gereğince Türkiye mukimi olarak kabul edilebilecek ve tüm dünya gelirleri üzerinden Türkiye'de vergiye tabi olacaktır.

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

Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler"i düzenleyen 15 inci maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları;

"1. Bu Anlaşmanın 16, 18, 19 ve 21 inci Madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bu Maddenin 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette bir vergilendirme döneminde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve

b) Ödeme, bu diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve

c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa,

yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. "

hükmünü öngörmektedir.

Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"sini düzenleyen 23 üncü maddesinin 3 numaralı fıkrasında; "Türkiye dışında kalan bir egemenlik sahasında ödenen verginin Türk vergisinden mahsubunu düzenleyen Türkiye mevzuatı hükümleri saklı kalmak üzere, bir Türkiye mukiminin, Birleşik Krallık mevzuatına göre ve bu Anlaşma gereğince, Birleşik Krallık içindeki kaynaklardan elde ettiği gelir (ticari kazançlar ve sermaye değer artış kazançları dahil) üzerinden ödediği Birleşik Krallık vergisinin, sözkonusu gelire ilişkin Türk vergisinden mahsubuna müsaade edilecektir. Bununla beraber bu mahsup, sözkonusu gelir için mahsupdan önce hesaplanan Türk vergisini aşmayacaktır."

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, anılan personelin Anlaşmanın 4 üncü maddesi çerçevesinde Türkiye mukimi olduğu tayin edilmişse, bu kişinin İngiltere'de 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 İngiltere'nin de bu ücret gelirlerinden vergi alma hakkı olacaktır. Böyle bir durumda yol açılacak çifte vergilendirme ise, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesi hükümlerince önlenerek olup, anılan maddenin üç numaralı fıkrası çerçevesinde ücret

gelirleri için İngiltere'de 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.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 123 üncü maddesine göre, tam mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergilerin, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilmesi mümkün olup, indirilecek miktarın gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olması halinde, fazla olan tutar indirim konusu yapılamayacaktır. Vergi indiriminin yapılabilmesi için yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması ve yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, yurt dışında çalışmaya gönderilen personellerinizin, İngiltere'de vergi ödendiğini yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik etmesi ve bu belgelerle birlikte bağlı bulunduğunuz vergi dairesine başvurarak İngiltere'de ödenen verginin Türkiye'de beyan edilen ve yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmını aşmayan tutarının iadesini talep etmeleri mümkün bulunmaktadır.

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.