

Türkiye'de tam mükellef şirket tarafından görevlendirme nedeni ile Tayland'a gönderilen çalışanın ücret gelirinin vergilendirilmesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	38418978-120[23-18/12]-164389
Tarih	23.06.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 38418978-120[23-18/12]-E.164389

23.06.2020

Konu : Türkiye'de tam mükellef şirket tarafından görevlendirme nedeni ile Tayland'a gönderilen çalışanın ücret gelirinin vergilendirilmesi.

İlgi : 12/11/2018 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

-Türkiye'de ikametgah adresinizin ve kayıtlı olduğunuz vergi dairesinin bulunmadığı,

-Türkiye'de tam mükellef olan bir anonim şirkette çalışmakta iken yurt dışı görevlendirme nedeniyle 05/12/2017 tarihinde Tayland'da ... Co. Ltd. ünvanlı firmada çalışmaya başladığınız,

- 05/12/2017 tarihinden sonra ücretinizin bir kısmını Tayland'daki ... Co. Ltd'den , bir kısmını da Türkiye'deki tam mükellef kurumdan almaya devam ettiğiniz,

-Türkiye'den almış olduğunuz ücretin herhangi bir hizmet karşılığı olmayıp, sosyal güvenlik haklarınızın devamı için alındığı ve söz konusu ücretin Tayland' da bulunan ... Co. Ltd' ne yansıtıldığı,

- Tayland'da herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplamda 183 günden fazla bulunduğunuz,

-Tayland ve Türkiye'de elde etmiş olduğunuz ücret gelirlerinin tamamının Tayland Vergi İdaresi tarafından vergilendirildiğini ve Türkiye'de elde ettiğiniz gelirin de Türkiye'deki tam mükellef firma tarafından tevkifata tabi tutulduğu,

hususları belirtilerek, Türkiye'de elde etmiş olduğunuz ücret gelirinizin iki ülkede de vergilendirilmesinden dolayı çifte vergilendirmeye neden olunduğu, bu nedenle Türkiye'de elde etmiş olduğunuz ücret geliri üzerinden tevkifat yapılmasına gerek olup olmadığı 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 safi tutarıdır."

3 üncü maddesinde, "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 Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)"

"Ücretin tarifi" başlıklı 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine 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.

... "

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış ve bu fıkranın birinci bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) Kanunun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiştir. 95 inci maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde ise ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Tayland Krallığı Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın mukimliğe ilişkin 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrası, bir Akit Devletin mukimi teriminin o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefi olan kişiyi ifade ettiğini hüküm altına almıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde ise, merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup bunların işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hükmü yer almaktadır.

Buna göre, iç mevzuatımız gereğince Türkiye'de tam mükellef statüsünde olmanız nedeniyle Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca Türkiye mukimi kabul edilmektesiniz. Bununla birlikte, ilgi dilekçenizde verilen bilgilerden Tayland mevzuatı uyarınca Tayland mukimi de sayıldığınız anlaşılmaktadır. Bu durumda, aşağıda verilen Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında yer alan hükümlerin sırayla uygulanması gerekmektedir:

"2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit 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 (hayati menfaatlerin merkezi olan) Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya her iki Devlette de daimi 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, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir."

Bu kriterlerin sırayla uygulanması sonucunda Tayland mukimi olduğunuzun tespit edilmesi durumunda Anlaşmanın ücretlere ilişkin 15 inci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiğiniz ücret gelirinin, bu hizmet Türkiye'de ifa edilmedikçe, yalnızca Tayland'da vergilendirilmesi gerekmektedir. Öte yandan, söz konusu kriterlerin uygulanması sonucunda Türkiye mukimi olduğunuzun tespit edilmesi durumunda ise aşağıda yer alan Anlaşmanın 15 inci maddesinin 2 nci fıkrasının uygulanması gerekmektedir:

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

a) Gelir elde eden kişi, diğer Devlette ilgili takvim yılı içinde başlayan veya biten bir 12 aylık dönemde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa, ve

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

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

yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir."

Buna göre, bir Türkiye mukimi olarak Tayland'da bir 12 aylık dönemde 183 günden fazla kalmanız durumunda veya ücret ödemenizin Tayland mukimi bir işveren tarafından ya da böyle bir işveren adına yapılması veya ücret ödemenizin işverenin Tayland'da sahip olduğu bir iş yerinden yapılması durumunda Anlaşmanın 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasının son cümlesi uyarınca ücret gelirinizden Türkiye'nin yanı sıra Tayland'ın da vergi alma hakkı olacaktır. Böyle bir durumda ortaya çıkan çifte vergilendirme ise, Anlaşmanın 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrasına göre söz konusu gelirinizin Türkiye'de vergiden istisna edilmesi yoluyla önlenecektir. Bununla birlikte, geriye kalan gelirinize ilişkin vergi hesaplanırken, istisna

edilen gelir, sanki vergiden müstesna deęilmiř gibi bir vergi oranı uygulanabilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu zelge 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 zelge geçersizdir.

(***) Talebiniz zerine 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