

Geçici süre ile yurtdışındaki grup firmasında görevlendirilen personele Türkiye'den ödenen ücretler üzerinden tevkifat yapıp yapılamayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	64597866-125[30-2013]-160
Tarih	09.10.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-125[30-2013]-160

09/10/2013

Konu : Geçici süre ile yurtdışındaki grup firmasında görevlendirilen personele Türkiye'den ödenen ücretler üzerinden tevkifat yapıp yapılamayacağı

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kurumunuzda çalışan bir personelinizin İsviçre mukimi ... firmasında en az 1 yıllığına geçici olarak görevlendirildiği ve bu sürenin daha da uzatılabileceği, personelinizin İsviçre'de çalıştığı süre içerisinde kurumunuzla olan iş akdinin devam ettiği, geçici görevli olduğu süre boyunca ücretinin tamamının halen firmanızca ödenmekte olduğu ve söz konusu ödemelerin gelir vergisi tevkifatına tabi tutulduğu, toplam brüt maliyetin kişinin fiilen çalıştığı ... firmasına yansıtıldığı belirtilerek, geçici olarak ... firmasında görevlendirilen çalışanınıza şirketiniz tarafından Türkiye'den yapılan ücret ödemelerinin Türkiye ile İsviçre arasında imzalanan ve 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecek olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri gereği gelir vergisi tevkifatına tabi tutulup tutulmayacağı

konusunda 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." 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 yurtdışındaki grup şirketinizde 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 94/1 inci maddesi ile hizmet erbabına ödenecek ücretlerin 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, "Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

Söz konusu Anlaşmanın "Kapsanan Kişiler" 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 Akit Devletin mukimi" terimi, bu Devlet, herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi de dahil olmak üzere, bu Devletin mevzuatı gereğince ev,

ikametgah, ana merkez (kayıtlı merkez) yönetim yeri 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 Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişinin durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

a) Bu kişi, yalnızca daimi olarak kalabileceği bir evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi varsa, bu kişi, yalnızca kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu (hayati menfaatlerinin merkezi olan) Devletin mukimi olarak kabul edilecektir.

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi yoksa, bu kişi yalnızca kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin 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 vatandaşı ise veya her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit 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.

Söz konusu personel ile şirketiniz arasındaki iş akdinin sürdürülerek personelin görevi süresince ücretinin Türkiye'den ödenmekte olduğu anlaşılmakta olup, personelin emeklilik sigorta primlerinin de Türkiye'den yatırılmaya devam edildiğidüşünülmektedir. Böyle bir durumda, söz konusu personel iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde ve Türkiye-İsviçre Konfederasyonu 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, İsviçre Konfederasyonu iç mevzuatınca bu ülkenin de mukimi olduğunun kabul edilmesi durumunda kişinin mukimi olduğu Devlet, Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında yer alan kriterlerden önce yer alana öncelik verilmek suretiyle belirlenecektir.

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

"1. 16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

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, bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmayan bir süre 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 işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir."

hükmünü öngörmektedir.

Buna göre, geçici olarak ... firmasında görevlendirilen çalışanınızın Anlaşmanın 4 üncü maddesi çerçevesinde Türkiye mukimi olduğu tayin edilmişse, bu kişinin İsviçre'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 İsviçre'nin 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 maddenin 2 numaralı fıkrası çerçevesinde ücret gelirleri için İsviçre'de ödenen vergi tutarı Türkiye'de bu türden gelirlere ilişkin ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlandığından, anlaşmanın bu tarihten itibaren vergilendirilecek gelirlere uygulanması gerekmektedir.

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. — 10.09.2026