

Özelge: Geçici Süre ile yurtdışındaki grup firmasında görevlendirilen personele Türkiye'den ödenen ücretler üzerinden tevkifat yapılabileceği hk.

Sayı:

B.07.1.GİB.4.99.16.02-2010-KVK-30-41

Tarih:

21/10/2010

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.99.16.02-2010-KVK-30-41

21/10/2010

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

İlgide kayıtlı dilekçenizde, Başkanlığımızın ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz belirtilerek, Singapur'da görevlendirilen Türk vatandaşı çalışanınıza şirketiniz tarafından Türkiye'den yapılan ücret ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı konusunda Başkanlığımızın 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 bir kısmının 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 Singapur Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan

Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 1.1.2002 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 Akit Devletin mukimi" terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelir.

2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişinin durumu aşağıdaki kurallara göre belirlenecektir:

a) Bu kişi, 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, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir (hayati menfaatlerin merkezi);

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin bulunduğu Devlet saptanamazsa veya kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi 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 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."

hükümünü 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 Unilever şirketi arasındaki iş akdinin sürdürülmekte ve personelin görevi süresince ücretinin bir kısmının 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-Singapur 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, Singapur 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.

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 ödemeler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 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, 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 vergilendirilebilecektir."

hükmünü öngörmektedir.

Buna göre, anılan personelin Anlaşmanın 4 üncü maddesi çerçevesinde Türkiye mukimi olduğu tayin edilmişse, bu kişinin Singapur'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 Singapur'un da 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 önlenecek olup; anılan maddenin 3 numaralı fıkrası çerçevesinde ücret gelirleri için Singapur'da ödenen vergi tutarı Türkiye'de bu türden gelirlere ilişkin ödenecek vergidenmahsup edilebilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**Vergi Dairesi Başkanı a.
Grup Müdürü**

(*) 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 özelve uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.