

**Geçici süre ile yurtdışındaki grup firmasında görevlendirilen personele Türkiye'de ödenen ücretin vergilendirilmesi.**

Sayı:

62030549-120[61-2017/1105]-87594

Tarih:

23/01/2020

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**

**Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü**

Sayı : 62030549-120[61-2017/1105]-E.87594

23.01.2020

Konu : Geçici süre ile yurtdışındaki grup firmasında görevlendirilen personele Türkiye'de ödenen ücretin vergilendirilmesi.

İlgi : 24/11/2017 tarih ve 1982287 sayılı özelge talep formu

İlgide kayıtlı özelge talep formunda şirketiniz personelini grup şirketinde çalışmak üzere 2017 yılı Mart ayında geçici görevlendirme ile üç yıllığına Fransa'ya gönderdiğiniz, personelinizin söz konusu süre zarfında Fransa'da ikamet edeceği ve Türkiye'de ikametgahı olmayacağı, personelinizin firmanız ile olan kontratının devam edeceği, bu süre zarfında ücretinin bir kısmının firmanız tarafından bordro aracılığı ile ödenmeye devam edeceği kalan kısmının ise Fransa mukimi grup şirketiniz tarafından ödeneceği belirtilerek söz konusu ücret ödemesinin gelir ve damga vergisine tabi olup olmadığı hususunda tereddüt edildiği anlaşılmış olup konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

**I- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

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 bulunlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)"

"Ücretin tarifi" başlıklı 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 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.... "

94 üncü maddesinde ise; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,

... tevkifatı yapılır."

hükümleri yer almaktadır.

Bu açıklamalara göre iç mevzuatımıza göre, geçici görevlendirme ile üç yılığına Fransa'ya gönderdiğiniz personelin tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

## **II- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN:**

Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının hükümleri 01.01.1990 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 ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi 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 Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin statüsü aşağıdaki kurallara göre belirlenecektir:*

*a) Bu kişi, 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 mukimi kabul edilecektir (hayati menfaatlerin merkezi);*

*b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya kişinin her iki 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 sözkonusu değilse, bu kişi vatandaşı bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;*

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

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

*"1. 16, 18, 19, 20 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 vergilendirilebilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir 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 bir takvim yılı içinde 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."*

*hükümlerini öngörmektedir.*

Anlaşmanın 4 üncü maddesi hükümlerine 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. Bu çerçevede, anılan personel Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin 2 numaralı bendine göre tam mükellefiyet kapsamında değerlendirildiğinden, Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca Türkiye mukimi olarak kabul edilecektir. Bununla birlikte, söz konusu personelin Fransa iç mevzuatı gereğince, bu ülkede mukim olduğunun kabul edilmesi ve personelin bu durumu "mukimlik belgesi" ile belgelemesi halinde oluşacak olan çifte mukimlik durumu ise maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen kriterler dikkate alınarak bertaraf edilecektir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, anılan personelin Anlaşmanın 4 üncü maddesi gereğince Fransa mukimi olduğu tayin edilmişse, bu kişinin Anlaşmanın 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasına göre şirketinizden elde ettiği ücret, maaş ve diğer menfaatlere ilişkin hizmet Türkiye'de ifa edilmedikçe söz konusu ücret geliri üzerinden vergi alma hakkı Fransa'ya ait olacaktır.

Anılan personelin Anlaşmanın 4 üncü maddesi çerçevesinde Türkiye mukimi olduğu tayin edilmişse, bu kişinin Fransa'da ifa ettiği hizmetler bakımından 15 inci maddenin 2 nci fıkrasının (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 Fransa'nın 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 önlenerek olup; anılan maddenin 1 inci fıkrası çerçevesinde ücret gelirleri için Fransa'da ödenen vergi tutarı Türkiye'de bu

türden gelirlere ilişkin ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir.

### **III- DAMGA VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün 1/b fıkrasında, maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, şirketinizin Fransa'da geçici görevlendirme sonucu çalışacak personele Türkiye'de yapacağı ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtların, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b fıkrası uyarınca damga vergisine tabi tutulması 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.