

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

Sayı : 62030549-120[94-2014/314]-65214

24.05.2016

Konu : Yurt dışındaki sermayedar şirket çalışanının Türkiye'deki şirkette yönetici olarak görev yapması nedeniyle yurtdışından ödenen ücretin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin faaliyet konusunun yurtdışından tekstil ürünleri ithalatı ve yurt içinde satışı olduğu, İtalya'da mukim sermayedar şirketiniz tarafından satış yöneticisi olarak çalışmak üzere, 2 yıllığına İtalya Cumhuriyeti vatandaşı bir personel gönderilmesinin planlandığını, söz konusu personelin İtalya'daki şirketin bordrosunda yer alması ve maaşının İtalya'daki şirketten ödenmesinin planlandığını belirtilerek söz konusu personelin, hangi ülkede vergilendirilmesi gerektiği hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmış olup konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması 09.09.1993 tarih ve 21693 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak, 01.12.1993 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

İtalya'da mukim sermayedar şirketten gönderilerek, Türkiye mukimi ... Limited Şirketi'nde Satış Müdürü olarak çalışacak personele yönelik olarak Anlaşma kapsamında iki yönden değerlendirme yapılması gerekmektedir. İlk olarak, Türkiye'de hizmet ifa eden personele İtalya'da mukim şirket tarafından ödenecek ücret gelirlerinin vergilendirilmesi, ikinci olarak da Türkiye'de mukim şirkete hizmet istihdamı sağlayan İtalya mukimi şirkete yapılan ödemelerin vergilendirme durumu değerlendirme konusudur.

Dilekçenizde, İtalya'da mukim sermayedar şirketten gönderilerek, Türkiye'de mukim ... Limited Şirketi'nde Satış Müdürü olarak çalışacak personelin, hangi ülke mukimi olduğu belirtilmemiştir. Bu nedenle, bu personelin elde edeceği ücret gelirlerinin vergilendirilmesi hususunda Anlaşma kapsamında değerlendirilme yapılabilmesi için öncelikle söz konusu kişinin mukim olduğu ülkenin Anlaşma'nın "Mukim" başlıklı 4 üncü maddesi kapsamında belirlenmesi gerekmektedir. Dilekçenizde mukimi olunan ülkeye ilişkin bilgi bulunmadığından, söz konusu kişinin durumu Başkanlığımızca Türkiye veya İtalya mukimi olmasına göre ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Anlaşma'nın "Mukim" başlıklı 4 üncü maddesinin 1 ve 2 nci fıkralarında;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelir. Fakat bu deyim, o Devletin vergi mükellefiyeti altına sadece söz konusu Devlette gelir elde ettiği için giren kişileri kapsamına almaz.

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 söz konusu 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."

hükümleri öngörülmektedir.

Bu hükümler uyarınca, bir devletin iç mevzuatına göre ev, ikametgâh, kanuni ana merkez, yönetim yeri veya benzer yapıdaki kriterler nedeniyle, o devlette vergi mükellefiyeti altına giren kişiler o devletin mukimi kabul edilmektedir. Kişinin her iki devletin de mukimi olması durumunda ise, ikinci fıkradaki kriterler uygulanmak suretiyle mukimliğin tespiti yapılmaktadır.

Yukarıda sayılan kriterlere göre, anılan kişinin Türkiye'de mukim olduğunun kabul edilmesi halinde, elde edilen ücretin Anlaşma'nın 15 inci maddesinin 1 inci fıkrası; İtalya'da mukim olduğunun kabul edilmesi durumunda ise 15 inci maddesinin 2 nci fıkrası hükmü çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu Anlaşma'nın "Bağımlı Faaliyetler" i düzenleyen 15 inci maddesinin 1 ve 2 nci fıkralarında;

"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 toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve
- b) Ödeme, bu 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."

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, söz konusu kişinin Türkiye mukimi olarak kabul edilmesi halinde, Türkiye mukimi söz konusu şirket için Türkiye'de ifa ettiği hizmetler karşılığında yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi, ödeme İtalya kaynaklı olsa dahi anılan Anlaşma'nın 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasına göre yalnızca Türkiye'de ve iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır.

Vergilendirme hakkının Türkiye'ye ait olduğu durumda;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1 nci maddesiyle gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi tutulmuş olup, gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu belirtilmiştir. Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden tam mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 4 üncü maddesinde;

"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medenin 19 uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir.);
2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)" hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, ikametgahı Türkiye'de bulunan veya bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturan gerçek kişiler Türkiye'de yerleşmiş sayılacaklarından, elde ettikleri gelirlerin tam mükellefiyet esasına göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, birinci bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) Kanun'un 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiş olup, 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.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde şirketinizde satış yöneticisi olarak Türkiye'de 183 günden fazla görev yapacak kişinin elde ettiği gelirin ücret hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gelir vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan yabancı ülkede bulunan işverenlerce Türkiye'de mukim şahıslara hizmetleri karşılığında yapılacak ödemelerin Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulması mümkün olmadığından, ücret gelirinin Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesine göre yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekeceği tabiidir.

Anılan kişinin İtalya'da mukim olduğunun kabul edilmesi ve hizmetin Türkiye'de verilmesi durumunda, söz konusu kişiye Türkiye'de ifa ettiği hizmetler karşılığında ödenen ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için 15 inci maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen ve gerçekleşmesi halinde yalnızca mukim olunan Devlete vergileme hakkı veren koşullardan (183 günden az kalırsa, ücreti Türkiye mukimi olmayan bir işverenden alırsa ve ücreti böyle bir işverenin Türkiye'deki bir iş yerinden veya sabit yerinden almamış ise) en az birinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Bu üç şartın topluca gerçekleştiği durumda vergileme yalnızca İtalya'da; şartlardan birinin ihlal edilmesi halinde ise vergileme Türkiye'de ve yine iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır.

Türkiye'deki firmadan İtalya'daki firmaya yapılan ödemelerin Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" ni düzenleyen 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu maddenin 2 nci fıkrası;

"2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

- a) Teşebbüs, bu hizmet veya faaliyetleri icra etmek üzere bu diğer Devlette bir iş yerine sahip olursa; veya
- b) Hizmetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, 183 günü aşarsa,

söz konusu gelir, aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen hizmet veya faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da, bu teşebbüs, söz konusu gelir dolayısıyla bu diğer Akit Devlette bu Anlaşmanın 7 nci maddesi hükümlerine göre vergilendirilmeyi, yani söz konusu gelir bu diğer Devlette bulunan bir işyerine atfedilebilmiş gibi vergilendirilmeyi tercih edebilir. Bu tercih, bu diğer Devletin söz konusu gelir üzerinden tevkif suretiyle vergi alma hakkını etkilemeyecektir."

hükümlerini öngörmektedir.

Bu hükme göre, Türkiye'de serbest meslek faaliyeti addedilen bir faaliyeti icra eden İtalyan teşebbüsüne yapılacak ödemeler, İtalyan teşebbüsünün bu faaliyetini icra etmek üzere Türkiye'de bir iş yerinin bulunmaması ve faaliyet süresinin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günden az olması koşulları ile Türkiye'de vergiye tabi tutulmayacak; bu koşullardan birinin gerçekleşmesi durumunda, elde edilen kazanç Türkiye'de vergilendirilecektir.

Bir diğer ifadeyle, söz konusu vergilemenin Türkiye'de yapılabilmesi için;

- Söz konusu İtalya mukimi teşebbüsün bu faaliyetlerini icra etmek üzere Türkiye'de bir iş yerine sahip olması veya,
- Faaliyet süresinin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günden fazla olması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen koşullardan birinin gerçekleşmemesi durumunda serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazançlar Türkiye'de tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Söz konusu İtalya mukimi teşebbüsün Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyetlerini bir iş yeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi durumunda kendisine yapılacak ödemeler üzerinden vergi sorumlularınca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

İtalya mukimi teşebbüsün bir iş yeri bulunmaksızın Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti ise, bu teşebbüsün personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacağı serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Bu durumda da, Türkiye'nin vergilendirme hakkı ve vergi sorumlularının tevkifat yükümlülüğü teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalması koşuluna bağlanmıştır. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, istihkak sahibi teşebbüsün (İtalya'da mukim şirket) faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmayacağını yaptıkları

serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumlularınca ödeme sırasında belirlenebilir olması ya da bilinmesi mümkün olmayabileceğinden, söz konusu ödemeler üzerinden vergi sorumlularının vergi tevkifatını yapmaları gerekmektedir.

Kendilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılan teşebbüsler, Anlaşma hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye'de vergilendirilmemesinin gerektiği durumlarda, bizzat veya vekilleri vasıtasıyla, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurabileceklerdir.

İtalya'da mukim teşebbüsün Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin bir vergilendirme dönemi içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşp aşmadığının tespitinde; Türkiye'de birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa bu faaliyetlerin tamamı ve hizmetin Türkiye'ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye'de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır.

Anlaşma hükümlerine göre serbest meslek kazançları veya ücret gelirleri yönünden Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda ödenen bu vergiler; Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" ne ilişkin 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrası çerçevesinde, İtalya'da mahsup edilecektir.

Diğer taraftan, Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Türkiye'de elde edilen kazanç veya iratların ilgili Anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için, İtalya mukimi olması durumunda söz konusu personelin ve Türkiye mukimi şirkete hizmet veren İtalya mukimi söz konusu şirketin, İtalya'da tam mükellef olduklarının ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerinin İtalya yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin birer örneğinin ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz edilmesi 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.