

Yabancı uyruklu kişinin Hollanda mukimi kurumdan elde ettiği ücretin istisna olup olmadığı

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120[23-2019/1673]-681474
Tarih	01.09.2021

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

GÜNLÜDÜR

Sayı : 62030549-120[23-2019/1673]-681474

01.09.2021

Konu : Yabancı uyruklu kişinin Hollanda mukimi kurumdan elde ettiği ücretin istisna olup olmadığı

İlgi : 09/12/2019 tarih ve 3987905 sayılı özelge talep formu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Hollanda uyruklu olduğunuz, 01/04/2019 tarihinde TC vatandaşı ile evlendiğiniz ve yaşamınızı Türkiye'de sürdüreceğiniz, Hollanda mukimi ... Holding BV şirketinde yazılım geliştiricisi olarak online/çevrimiçi yazılım sistemlerinin geliştirilmesi ve bakımı görevi ile ücretli olarak çalıştığınız, Türkiye'ye yerleştikten sonra da bu görevinizi evden sürdüreceğiniz, ücretinizi ödemekte olan Hollanda mukimi firmanın Türkiye'de herhangi bir kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmadığı, söz konusu dar mükellef şirketin ücretinizi döviz olarak ödeyeceği ve doğrudan doğruya yurt dışından Türkiye'deki banka hesabınıza gönderileceği, ikamet izni belge tarihinin 15/05/2019 ve fiili göç tarihinizin 17/10/2019 olduğu ile ikamet adresinizin Kadıköy/İstanbul olduğu belirtilerek Hollanda mukimi ... Holding BV şirketinden elde ettiğiniz ücretin Gelir Vergisi Kanununun 23/14 üncü maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Anılan 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.)",

6 ncı maddesinde de;

"Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler."

hükümlerine yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununda "Türkiye'de yerleşme" ikametgah ve oturma süresi olarak iki ayrı esasa göre belirlenmiştir.

İkametgah esasında yerleşmenin tespitinde; ikametgahı Türkiye'de bulunanlar yerleşmiş sayıldığından bunların tam mükellefiyete tabi olmaları yönünden başkaca hiçbir şart aranmayacaktır. Anılan maddenin parantez içi hükmünde ise, ikametgahın Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre tespit edileceği belirtilmiştir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 19 uncu maddesinde; *"Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz."*

..." hükmü yer almıştır.

Oturma süresi esasında yerleşmenin tespitinde ise; Türkiye'de bir takvim yılı içinde 6 aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılır. Anılan Kanunun "Yerleşme sayılmayan haller" başlıklı 5'inci maddesinde yazılı yabancılar hariç olmak üzere bir kimsenin ikametgahının, Türkiye dışında olduğu kesinlikle belli olsa bile, bir takvim yılı içinde Türkiye'de altı aydan fazla oturması, tam mükellefiyet esasında vergilendirilmesi için yeterlidir.

Öte yandan, Aynı Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) bendine göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden

istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler" başlıklı 1-c bölümünde;

"İstisna hükmünün uygulanmasında, aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir.

- İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de herhangi bir kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması gerekir. Türkiye'de kanuni ve iş merkezi olmayan kurumların ise tam mükellef oldukları devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.

- Türkiye'de hizmet arzeden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum, söz konusu kişiye döviz olarak ödediğı ücretleri, doğrudan doğruya yurt dışında elde ettiği gelirinden ayırıp vermeli, hiç bir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemelidir. Bu çerçevede hizmet erbabının Türkiye'de tam mükellef veya dar mükellef statüsünü taşıması hiçbir önem taşımayacaktır. Ödeme, yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için, Türkiye'deki faaliyetler nedeniyle bu ücretler Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisna uygulanabilmesi için;

1- Türkiye'de hizmet arzeden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da **Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,**

2- Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbâbı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,

3- Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması,

4- Ücretin döviz olarak ödenmesi,

5- Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi şartlarının bir arada taşınması gerekmektedir.

193 sayılı 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 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." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı 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) Kanunun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiş olup, 95 inci maddesinde ise ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Yabancı ülkede bulunan işverenlerce Türkiye'de mukim şahıslara (veya Türkiye'nin de bu geliri vergileme yetkisi olduğu durumlarda) bu hizmetleri karşılığında yapılacak ödemelerin Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulması mümkün değildir. Bu nedenle, yabancı ülkelerde bulunan işverenden alınan ücretler (varsa

Türkiye dahilindeki kazanç ve iratlarıyla birlikte) bir beyanname ile ikametgâhının bulunduğu yerin vergi dairesine ertesi yılın mart ayında bildirilir ve vergilendirilir.

"Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu anlaşmanın "Mukim" başlıklı 4 üncü maddesinin 1 ve 2 nci fıkralarında;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "Devletlerden birinin 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 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 vatandaşı bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

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

hükümleri öngörülmektedir.

Yukarıdaki hükümlerden de görüleceği üzere, mukimliğin belirlenmesinde öncelikle her ülkenin kendi iç mevzuat hükümleri dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla, bir kişinin yukarıdaki kriterlerden herhangi biri dolayısıyla Türkiye'de vergi mükellefiyeti altına girmesi durumunda bu kişinin Türkiye'de mukim olduğu kabul edileceğinden, tam mükellef statüsünde Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, bu kişinin Hollanda'da da benzer kriterler dolayısıyla tam mükellef addedilmesi halinde ortaya çıkacak çifte mukimlik durumu, Anlaşmanın yukarıda yer alan 4 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında belirtilen kriterlerden önce yer verilene öncelik tanınmak suretiyle çözümlenecektir.

Anlaşmanın "*Bağımlı Faaliyetler*"i düzenleyen 15 inci maddesinin 1 inci ve 2 nci fıkraları;

"1. 16, 18, 19 ve 20 nci Madde hükümleri saklı kalmak üzere, Devletlerden birinin bir mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir."

2.1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, Devletlerden birinin bir mukiminin diğer Devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 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."

hükümlerini öngörmektedir.

Bu hükümler uyarınca, Türkiye mukimi kabul edilmeniz halinde, tarafınıza Ekim 2019 itibariyle yapılan ücret ödemeleri Hollanda kaynaklı olsa dahi 15'inci maddenin 1'inci fıkrası uyarınca vergilemenin Türkiye'de, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

Hollanda mukimi kabul edilmeniz halinde ise, Türkiye'de ifa ettiğiniz hizmetler karşılığında Hollanda tarafından ödenen ücretlerin yalnızca Hollanda'da vergilendirilmesi için 15 inci maddenin 2'nci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan her üç koşulun bir arada sağlanması gerekmektedir. Bu koşullardan birinin ihlali halinde, diğer bir ifadeyle;

- Türkiye'de bir takvim yılında 183 günden fazla kalma veya
- ücretin Türkiye mukimi olan bir işveren tarafından ödenmesi veya
- ücretin, işverenin Türkiye'de sahip olduğu bir işyerinden ödenmesi

koşullarından birinin gerçekleşmesi durumunda Türkiye'nin de bu geliri vergileme yetkisi olacaktır. Dolayısıyla, Hollanda mukimi kabul edildiğinizde ve son iki koşulun gerçekleşmediği varsayımı altında 2019 yılında Türkiye'de 183 günden fazla bulunmanız durumunda Türkiye'nin vergileme yetkisi olacaktır.

Anlaşmanın Türkiye'ye vergi alma hakkı tanıdığı durumda Türkiye'de vergilendirilen ücret geliri "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrasının (b) bendi gereğince Hollanda vergi matrahından istisna edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için Hollanda'da yerleşik sayılan kişinin Hollanda'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin Hollanda yetkili makamlarından alınacak bir

belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin noterce veya Hollanda'daki Türk konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Türkiye'de mukim olarak, Türkiye'nin de bu geliri vergileme yetkisi olduğu değerlendirildiğinde (Anlaşmanın 15 inci maddenin 2 nci fıkrası gereği), dar mükellef kuruma bağlı olarak çalışmanız karşılığında anılan kurumun doğrudan doğruya yurt dışından elde ettiği kazanç üzerinden tarafınıza döviz olarak ödediği ücret, yukarıdaki şartların da sağlanması halinde Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının 14/a bendine göre gelir vergisinden müstesna olacaktır.

Ancak, bağlı olduğunuz dar mükellef işvereninizin Türkiye'de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunması halinde elde etmiş olduğunuz ücret geliriniz için söz konusu istisnadan yararlanmanız mümkün olmayacaktır. Bu durumda, söz konusu ücret gelirinizin Gelir Vergisi Kanununun 95/1 inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekeceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza

(*) 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.

