

Almanya mukimi Türk vatandaşının Türkiye'de özel halk otobüsü işletmeciliğinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	93767041-120[6-2016/18]-40643
Tarih	29.04.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KOCAELİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 93767041-120[6-2016/18]-40643

29.04.2020

Konu : Almanya mukimi Türk vatandaşının Türkiye'de özel halk otobüsü işletmeciliğinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi.

İlgi : 22/08/2016 tarih ve 7722 gelen evrak sayılı, 18/08/2016 tarihli özelge talebiniz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Almanya'da işçi olarak çalıştığınızı, halk otobüsü işletmeciliğinden dolayı Vergi Dairesi Müdürlüğünde mükellefiyetinizin bulunduğunu belirterek, halk otobüsü işletmeciliğinden elde ettiğiniz gelirin Türkiye'de mi Almanya'da mı vergilendirileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun:

-*"Mükellefler"* başlıklı 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 Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)",

-*"Türkiye'de yerleşme"* başlıklı 4 üncü maddesinde;

"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1.İkametgahı Türkiye'de bulunanlar;

2.Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)",

-*"Mükellefler ve Mevzu"* başlıklı 6 ncı maddesinde;

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

-*"Kazanç veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi"* başlıklı 7 nci maddesinde;

"Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

1. Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.)

Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

...",

-*"İşyeri ve Daimi Temsilci"* başlıklı 8 inci maddesinde;

"7'nci maddenin 1 numaralı bendinde yazılı iş yeri, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunur.

Aynı maddede yazılı daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayri muayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

..."

hükümleri yer almakta olup, söz konusu Kanunun 37 nci maddesinde ise her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunun "*Toplama Yapılmayan Haller*" başlıklı 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde de dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, 210 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde;

"...Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin (2) numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Bu vatandaşlarımızdan kesin dönüş yaparak Türkiye'ye yerleşenler ile bir takvim yılı içinde altı aydan daha fazla süreyle Türkiye'de oturanlar ise tam mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir." açıklamalarına yer verilmiştir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "*İşyeri*" başlıklı 156 ncı maddesinde de;

"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."

hükmüne yer verilmiş olup, burada sayılan yerlerle sınırlı olmayıp önemli olan ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılmasına veya yürütülmesine elverişli olan yerlerin de işyeri olarak kabul edilmesi gerekmekte olup, şehir içi yolcu taşımacılığı yapmak amacıyla kullanılan nakil vasıtalarının her biri iş yeri olarak kabul edilecektir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN

"Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması" 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Söz konusu Anlaşmanın "*Mukim*" başlıklı 4 üncü maddesinin 1 ve 2 nci fıkralarında;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, bu Devlet, eyalet ve herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi de dahil olmak üzere, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah, kanuni ana merkez, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle burada vergiye tabi olan herhangi bir kişi anlamına gelir. Ancak bu terim, yalnızca o Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir nedeniyle, o Devlette vergiye tabi tutulan herhangi bir kişiyi kapsamaz.

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 menfaatlerin merkezi olan) Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

b) eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet belirlenemez ise veya her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi yoksa bu kişi yalnızca kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin bir 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 değil ise, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşma yoluyla çözeceklerdir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Anılan anlaşmanın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesinin 1 ve 2 nci fıkralarında ise;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazancı yalnızca işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 3 üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğunda, her iki Akit Devlette de bu işyerine atfedilecek kazanç, bu iş yeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan, tamamen ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız bir nitelik kazansaydı ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda bir kazanç olacaktır."

hükümlerini öngörmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrası, bir kişinin bir Akit Devletin mukimi olup olmadığı hususunun o Akit Devletin iç mevzuat hükümlerine göre belirleneceğini hüküm altına almaktadır. Gerçek kişilerin Anlaşmaya taraf Devletlerin her ikisinde de, bu Devletlerin iç mevzuatları uyarınca mukim olarak kabul edilmeleri durumunda ortaya çıkan çifte mukimlik sorunu ise bu maddenin 2 nci fıkrası kapsamında çözümlenecektir.

Özelge talep formunuzdan, Almanya'da işçi olarak çalıştığınız ve bu ülkede ikamet ettiğiniz anlaşılmaktadır. Bu bilgiler çerçevesinde, Anlaşmada belirtilen kriterleri Türkiye yönünden taşımamanız nedeniyle, Türkiye mukimi olmadığınız değerlendirilmiş olup, mükellefiyetinizin dar mükellef olarak tescil edilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın "*Ticari Kazançlar*" başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, ticari kazancın Türkiye'de vergilendirilebilmesini ticari faaliyetin Türkiye'de sahip olunan bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirilmesi koşuluna bağlandığı göz önüne alındığında, gelir elde etmiş olduğunuz Türkiye'deki halk otobüsü işletmeciliğinin Anlaşmanın bir örneği ekli "*İş yeri*" başlıklı 5 inci maddesi gereğince iş yeri oluşturacağı ve yalnızca bu iş yerine atfedilen miktarla sınırlı olmak üzere kazancınızın Türkiye'de vergilendirilebileceği değerlendirilmektedir.

Anlaşmanın Türkiye'de vergi alma hakkı tanıdığı bu durumda vergileme iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacak olup, Türkiye'de bu gelirler üzerinden ödenen vergiler, Anlaşmanın "*Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi*" ne ilişkin bir örneği ekli 22 nci maddesinin 2 numaralı fıkrasının (c) bendinde yer alan koşulların karşılanıp karşılanmaması durumuna göre Almanya'da ödeyeceğiniz vergiden mahsup edilebilecek veya Alman vergisinin hesaplanmasına esas olan matrahın dışında tutulabilecektir.

Buna göre; dar mükellef olarak Türkiye'de elde ettiğiniz ticari kazanç, yıllık gelir vergisi beyannamesiyle gelirin elde edildiği dönemi takip eden yılın mart ayının 25'ine kadar beyan edilerek aynı yılın mart ve

temmuz aylarının son gününe kadar ödenmek suretiyle vergilendirilecektir.

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. — 18.09.2026