

Almanya mukiminin belli bir işle ilgili olarak Türkiye'de icra ettiği serbest meslek faaliyeti çerçevesinde elde ettiği kazanç.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120[65-2013/226]-871
Tarih	11.04.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-120[65-2013/226]-871

11/04/2014

Konu : Almanya mukiminin belli bir işle ilgili olarak Türkiye'de icra ettiği serbest meslek faaliyeti çerçevesinde elde ettiği kazanç.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinde, Almaya mukimi bir mühendis olarak "Ankara-İstanbul Hızlı Tren Hattının Köseköy-Gebze Kesiminin Rehabilitasyonu ve Yeniden İnşası" projesi kapsamında 2012 yılı Ocak ayından itibaren 56 aylık süre için Türkiye'de çalışmakta olduğunuzu, söz konusu işi üstlenen konsorsiyumun bir üyesi olan ... firması ile yapmış olduğunuz sözleşmeye istinaden anılan iş kapsamında serbest meslek kazancı elde etmekte olduğunuzu ve 2012 takvim yılı içinde bahse konu iş için 6 aydan fazla Türkiye'de ikamet etmiş olduğunuzu belirterek;

-2012 takvim yılı içinde elde ettiğiniz kazancın Türkiye'de mi yoksa Almanya'da mı vergilendirileceği,

-Kazancınızın hangi gelir unsuru kapsamında değerlendirilmesi gerektiği,

-Yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olup olmadığınız,

-Almanya'da kesinti yoluyla ödenen vergilerin Türkiye'de indirim konusu yapılmasının mümkün olup olmadığı,

hususlarında özelge talep ettiğiniz anlaşılmakta olup, konuya ilişkin Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Mükellefler" başlıklı 3 üncü maddesinde Türkiye'de yerleşmiş olanların Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hükmüne yer verilerek, 4 üncü maddeyle Türkiye'de yerleşmeden kastedilen hususuna açıklama getirilmiş, "Yerleşme Sayılmayan Haller" başlıklı 5 inci maddesinde, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelen yabancıların memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmayacakları belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiş, aynı maddenin son paragrafında da, "Bu maddenin 3'üncü, 4'üncü, 5'inci ve 7'inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır." hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde serbest meslek kazancının tanımı yapılmış, "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinde de kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî 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 mecbur oldukları belirtilerek, aynı maddenin 2 numaralı bendinde serbest meslek kazancı ödemelerinden yapılması gereken tevkifat hükmüne yer verilerek Kanunun verdiği yetkiyle 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla kesinti oranı %20 olarak belirlenmiştir.

Yine aynı Kanunun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86 ncı maddesinde, 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.

Diğer taraftan, 24/01/2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanıp uygulama tarihi 01/01/2011 tarihi olan "Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması"nın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddesinde;

"1.Bir Akit Devlet mukimi olan bir gerçek kişinin serbest meslek hizmetleri ve veya bağımsız nitelikteki diğer hizmetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer;

a)bu kişi, bu Diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip ise; veya

b) bu kişi, bu Diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha uzun bir süre kalırsa,

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

Böyle bir durumda, olayına göre, ya yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunulan süre içinde icra edilen hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. "Serbest meslek faaliyetleri" terimi, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerinin aynı sıra, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici veya öğretici faaliyetleri kapsamına alır."

hükümlerine yer verilmiş, 22 nci maddesiyle de çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla anlaşmaya taraf Devletlerden birinde ödenen verginin diğer Devlette ödenecek vergiye mahsubuna ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununda açıkça ifade edildiği üzere, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde bu faaliyetlerden elde edilen kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiş, anılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasıyla da anlaşmaya taraf Devlette bulunulan süre içinde icra edilen hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelirin bu Devlette vergilendirilebileceği yönünde bir yetki tanımlaması yapılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, belli bir iş için bir takvim yılında Türkiye'de altı aydan fazla süreyle bulunduğunuzdan Türkiye'de yerleşmiş sayılmamakla birlikte, serbest meslek faaliyetinizin Türkiye'de icrası nedeniyle ve anılan anlaşmanın verdiği yetkiyle Türkiye'de elde ettiğiniz kazanç dar mükellefiyet kapsamında Türkiye'de vergilendirilecektir.

Öte yandan, bu faaliyetiniz dolayısıyla elde ettiğiniz kazancın şahsınıza ödeme yapan firma tarafından Türkiye'de kesinti yoluyla vergilendirilerek beyan edilmesi ve bu verginin Türkiye'de ödenmesi halinde

ise Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesi çerçevesinde bu kesinti nihai vergilendirme olacağından dar mükellef olarak kesinti yoluyla Türkiye'de vergilendirilen kazancınızın beyan edilmesi gereği bulunmayacaktır.

Ancak, Türkiye'de icra ettiğiniz serbest meslek faaliyeti çerçevesinde elde ettiğiniz kazancın şahsınıza ödemeyi yapan firma tarafından Almanya'da kesinti yoluyla vergilendirilmesi halinde ise Türkiye'de yapılmış bir vergi kesintisinden söz edilemeyeceğinden anılan anlaşmanın verdiği yetki doğrultusunda Türkiye'de elde ettiğiniz bu kazancın Türkiye'de beyanı suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede Türkiye mukimi olmamanız nedeniyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında Türkiye mukimlerine yurtdışında ödedikleri verginin Türkiye'de ödenecek vergiden indirimi hükümlerinden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır. Ancak, bahse konu anlaşmanın 22 nci maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, bu anlaşmanın verdiği yetkiyle Türkiye'de vergilendirilebilen kazançla ilişkin matrahın Alman vergisinin hesaplanmasına esas olan matrahtan mahsubu 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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026