

Kanada'daki firmaya Türkiye'den verilen muhabirlik faaliyeti ile elde edilen ücret gelirin vergilemesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120[23-2019/1193]-842884
Tarih	13.11.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-120[23-2019/1193]-E.842884

13.11.2020

Konu : Kanada'daki firmaya Türkiye'den verilen muhabirlik faaliyeti ile elde edilen ücret gelirin vergilemesi hk.

İlgi : a) 01/10/2019 tarih ve 3131326 sayılı özelge talep formu.

b) 17/10/2019 tarih ve 3321111 sayılı ek dilekçe.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinde; TC ve Kanada vatandaşı olarak Ekim-Aralık 2016 tarihleri arasında 77 gün, 2017'de 327 gün ve Ocak-Nisan 2018 tarihleri arasında 98 gün olmak üzere 502 gün Türkiye'de bulunduğunuz, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan ... Kanada firmasından şirketin yurt dışı kazançlarından karşılanan ve döviz olarak yurt dışındaki banka hesabınıza yatırılan ücret kazancı elde ettiğiniz ve bu süre zarfında başka bir kurum, kişi veya projede çalışmadığınız belirtilerek, ülkemiz haberlerini takip edebilmek amacıyla kadrolu olarak yaptığınız kameramanlık faaliyeti ile elde ettiğiniz ücret gelirinin Türkiye'de vergiye tabi olup olmadığı hususunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılmakta olup konuya ilişkin Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmaktadır.

Ülkemizle Kanada arasında akdedilen ve 01.01.2012 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının "Mukim" başlıklı 4 üncü maddesinde;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah, tescil yeri, yönetim yeri 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 Devletin de mukimi olduğunda, bu gerçek kişinin durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

(a) Bu kişi, yalnızca 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 yalnızca 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 yalnızca 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 her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla zeceklerdir.

..."

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, bir Devletin i 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. Akit devletlerin iç mevzuatları gereğince kişinin aynı anda her iki Devletin de mukimi olması durumunda ortaya çıkan ifte mukimlik sorunu ise 2 nci fıkrada yer alan kriterler sırasıyla uygulanmak suretiyle çözümlenecektir.

Bu kapsamda, 2017 yılında Türkiye'de 6 aydan fazla bulunmanız sebebiyle, söz konusu yıl için Türkiye mukimi sayılmanız ve gelirlerinizin tam mükellefiyet esasına göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Anlaşmanın "*Bağımlı Faaliyetler*"i düzenleyen 15 inci maddesinde;

"1. 16, 18, 19 ve 20'nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1'inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, diğer Devlette ilgili takvim yılı içinde başlayan veya sona eren herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve

b) Ödeme, 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." "

hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümler uyarınca, Türkiye mukimi kabul edildiğiniz 2017 yılı için tarafınıza yapılan ücret ödemeleri Kanada kaynaklı olsa dahi 15 inci maddenin 1 inci fıkrası uyarınca vergilemenin yalnızca Türkiye'de, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

2016 ve 2018 yıllarında Türkiye'de ifa ettiğiniz hizmetler karşılığında tarafınıza yapılan ücret ödemelerinin yalnızca bu ülkede 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 herhangi bir 12 aylık dönemde 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.

Diğer taraftan, Türkiye'nin de bu ücret gelirini vergileme hakkının bulunduğu durumda çifte vergilendirme, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesinin 1 nci fıkrası çerçevesinde Türkiye'de elde edilen gelir üzerinden Türkiye'de ödenecek verginin, bu gelir nedeniyle Kanada'da ödenecek vergiden mahsup edilmesi suretiyle önlenecektir. Türkiye'de beyan edilen aynı gelir üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

2016 ve 2018 yıllarında verdiğiniz hizmet karşılığında tarafınıza yapılan ücret ödemeleri bakımından, Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için, Kanada'da tam mükellef olduğunuzun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinizi Kanada yetkili makamlarından alacağınız mukimlik belgesi ile kanıtlamanız ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin noterce veya o ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğini Türkiye'deki vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz etmeniz gerekmektedir.

2017 yılında verdiğiniz hizmet karşılığında tarafınıza yapılan ücret ödemeleri bakımından ise Türkiye-Kanada Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerinden yararlanabilmeniz için İngilizce mukimlik belgesinin tarafınızca Kanada yetkili makamlarına ibrazı gerekmektedir. Söz konusu belgenin düzenlenerek tarafınıza verilebilmesi için ise, Gelir İdaresi Başkanlığının www.gib.gov.tr web sayfasından ulaşılabilecek olan 20.12.2013 tarihli ve 3 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre başvuruda bulunmanız gerekmektedir.

Vergileme hakkının Türkiye'de olduğu durumda aşağıdaki mevzuat hükümleri geçerli olacaktır;

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.*" denilmiş, aynı Kanunun 3 üncü maddesinin 1 numaralı bendinde "*Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye*

içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği" hükmüne bağlanmıştır.

Öte yandan, 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.)" denilmiş; aynı Kanunun 5 inci maddesinin (1) numaralı bendinde ise, "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 gelenler memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar." hükmü yer almıştır.

Söz konusu hükmün tatbikinde dikkat edilecek esas nokta ise; yabancı gerçek kişinin belli ve geçici bir görev veya iş için Türkiye'ye gelmiş olmasının tespit edilmesidir. Yani bu yabancı'nın Türkiye'de yapacağı işin veya görevin ne olduğu açık olarak izah edilebilmeli ve bu iş veya görev yapıp neticelendirildikten sonra Türkiye'den ayrılmayı gerektirecek bir mahiyet göstermelidir.

Kanunun 23 üncü maddesinde,

"Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

...

14.a) 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 ücretler;

..." hükmü yer almıştır.

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 ödediği 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.

Kanunun 61 inci maddesi ile ücretin, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı fıkranın (1) numaralı 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.

Yabancı ülkede bulunan işverenlerce Türkiye'de mukim şahıslara hizmetleri karşılığında yapılacak ödemelerin Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulması mümkün değildir. Bu nedenle, yabancı ülkelere bulunan işverenden alınan ücretler (varsa Türkiye dahilindeki kazanç ve iratlarıyla birlikte) bir

beyanname ile ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesine ertesi yılın Mart ayında beyan edilir ve vergilendirilir.

Özelge talep formunda yer alan beyanınız ve adres bilgileri raporunda, 17.10.2016 tarihindeki adres türünün 5490 Sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununda yerleşim yeri adresi dışında kalan yerler olarak tanımlanmış olan "Diğer Adres" olarak kaydedildiği anlaşılmakta olup Türkiye'de yerleşme niyetinizin bulunmadığı değerlendirildiğinde; yalnızca 2017 yılında Türkiye'de 6 aydan fazla bulunmanız sebebiyle, 2017 yılında gelirlerinizin tam mükellefiyet esasına göre, 2016 ve 2018 yılları için ise dar mükellefiyet esasına göre gelir vergisine tabi tutulması olacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Türkiye'den haber toplama hizmeti verdiğiniz dar mükellef kurumun, Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması ve yukarıdaki diğer şartların da sağlanması halinde, tarafınıza döviz olarak ödenen ücretler, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının 14/a bendine göre gelir vergisinden müstesna olacaktır.

- Türkiye'den haber toplama hizmeti verdiğiniz dar mükellef kurumun, Türkiye'de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunması halinde ise elde etmiş olduğunuz ücret geliriniz için söz konusu istisnadan yararlanmanız mümkün olmayacaktır. İstisnadan yararlanmanızın mümkün bulunmadığı durumlarda, dar mükellef kurum adına Türkiye'de ifa ettiğiniz hizmetler karşılığında tarafınıza yapılan ücret ödemelerin doğrudan yurt dışından yapılması nedeniyle, söz konusu ücret gelirlerinizin Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesinde göre yıllık beyanname ile beyan 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.

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