

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

Sayı : 62030549-120[7-2014/304]-111520

08.08.2016

Konu : Rusya'da mukim T.C. vatandaşının dar mükellef kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olduğunuz, Rusya'da ücretli olarak çalıştığınız ve hayati menfaatlerinizden dolayı Rusya'dan mukimlik belgesi aldığınız ayrıca Rusya'da ortak olduğunuz şirketlerin bulunduğu, Türkiye'de işyeri ve mesken kira gelirleri elde ettiğiniz belirtilerek, Türkiye'de ikametgahınızın olmaması nedeniyle 2014 yılı ve sonrasında Türkiye'de 6 aydan fazla kalmanız durumunda dar mükellef olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğiniz hususunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü ve 4 üncü maddelerinde tam mükellefiyet, 6 ncı maddesinde ise dar mükellefiyet esasları düzenlenmiş olup, 3 üncü maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmış, 4 üncü maddesinde de;

"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. 6 ncı maddesinde ise;

"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.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesinde binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2014 yılı gelirleri için 3.300 TL'sinin gelir vergisinden müstesna olduğu, istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamayacağı, ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile (6322 sayılı kanunun 5. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanların bu istisnadan faydalanamayacakları hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 70 inci maddesinin birinci fıkrasında, maddede sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır.

Mezkur Kanununun 85 inci maddesinde ise "*Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur....*" hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, aynı Kanununun 86 ncı maddesinde de, "*Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.*"

...

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar." hükmüne yer verilmiştir.

Bu itibarla; ikametgâhı Türkiye'de bulunanların yerleşmiş sayılacağı ve tam mükellefiyet esasında vergilendirilmesi gerektiğinin kabulü ile birlikte, gelirin elde edildiği dönemde Rusya'da ikamet ettiğinizi belirtir, Rus yetkili makamlarından alacağınız mukimlik belgesi ve ilgili yıllarda altı aydan fazla süreyle Türkiye'de bulunmadığınızın Emniyet Genel Müdürlüğü'nden alacağınız bir belge ile tevsik etmeniz şartıyla, ilgili dönemler bakımından dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmeniz gerekecektir.

Ancak, 2014 ve müteakip yıllarda Türkiye'de 6 aydan fazla bulunmanız halinde, Türkiye'de yerleşmiş sayılmanızdan ilgili dönemler itibarıyla tam mükellef esasında vergilendirilmeniz gerektiği tabiidir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN:

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" 17.12.1999 tarih ve 23909 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak 31.12.1999 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, 01.01.2000 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Söz konusu Anlaşmanın "Mukim" başlıklı 4 üncü maddesinde;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah, yönetim yeri (kayıtlı merkez) veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefi olan kişi anlamına gelir.

2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devlette de mukim olduğunda, bu 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, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin bir mukimi olarak kabul edilecektir (hayati menfaatlerin merkezi);

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya her iki Akit Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni 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 vatandaşıysa veya her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir.

3. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla gerçek kişi dışındaki bir kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişi kanuni merkezinin bulunduğu Devletin bir mukimi olarak kabul edilecektir."

hükümlerine yer verilmiştir.

Anlaşmada yer alan mukim terimi genel kural olarak Anlaşmaya taraf Devletin iç mevzuatı gereğince ev, ikametgah, kanuni ana merkez, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren gerçek ve tüzel kişileri kapsamaktadır. Akit devletlerin iç mevzuatları gereğince kişinin aynı anda her iki devletin de mukimi olması durumunda ise, anılan maddenin ikinci fıkrasındaki kriterler sırasıyla uygulanmak suretiyle mukimliğin tespiti yapılmaktadır.

İç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde, ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar ya da bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelme durumları hariç) Türkiye'de yerleşmiş (mukim) sayılırlar. Bu kapsamda Türkiye mukimi kabul edilen kişiler tüm dünya gelirleri üzerinden Türkiye'de vergilendirilirler.

Buna göre, bir takvim yılı içinde Türkiye'de altı aydan fazla süre kalmanız durumunda Türkiye mukimi sayılmanız ve tam mükellefiyet esasında hem Rusya hem de Türkiye kaynaklı gelirleriniz dâhil tüm dünya kazançlarınız üzerinden Türkiye'de vergilendirilmeniz gerekmektedir. Ancak, aynı yıl için, Rusya Federasyonu iç mevzuat hükümleri kapsamında Rusya'da da mukim kabul edilmeniz halinde, ortaya çıkan çifte mukimlik hususu Anlaşmanın yukarıda yer verilen 4 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında yer alan hükümlerinin sırasıyla uygulanması suretiyle çözümlenecektir.

Diğer yandan, Türkiye'de tam mükellefiyet esasında vergilendirme koşullarının şahsınız adına oluşmaması durumunda Türkiye'de elde ettiğiniz gelirler üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceğiniz tabiidir. Bununla birlikte, Rusya mukimi olmanız durumunda, Türkiye'de elde ettiğiniz gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak Türkiye-Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerinin dikkate alınması söz konusu olacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye'de veya Rusya'da dar mükellefiyet kapsamında ödemiş olduğunuz vergiler, çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla, Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 nci maddesi kapsamında mukim olduğunuz ülkede toplam kazançlarınız üzerinden ödeyeceğiniz vergiden mahsup edilebilecektir.

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.