

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

Sayı : 62030549-120[4-2017/393]-590096 22.12.2017

Konu : Yurt dışında mukim Türk vatandaşının Türkiye'de elde ettiği serbest meslek kazancının vergilendirilmesi

İlgi : 11.05.2017 tarih ve 561277 sayılı özelge talep formu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; serbest meslek erbabı olarak avukatlık yaptığınızı ve ... Vergi Dairesi Müdürlüğünde gelir vergisi mükellefiyetinizin bulunduğunu, ancak 02.05.2017 tarihinde ikametgahınızı İngiltere'ye taşımanız nedeniyle Türkiye'deki iş yerinizdeki faaliyetiniz dolayısıyla mükellefiyetinizin dar mükellefiyet şeklinde mi yoksa tam mükellefiyet şeklinde mi devam edeceği hususunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılmakta olup konu hakkındaki Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

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, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)" hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 4 üncü maddesinde, ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı, 6 ncı maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği, 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, dar mükellefiyete tabi kimseler için serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmesinin, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde mümkün olduğu, anılan maddenin son fıkrasında ise, değerlendirmeden maksadın, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması olduğu belirtilmiştir.

Adı geçen Kanunun 65 inci maddesinde ise, *"Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.*

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır..." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinde, vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar ile vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratlar sayılmış olup, anılan maddenin birinci fıkrasının (2-b) alt bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı hükme bağlanmış, tevkifat oranı (03/02/2009 tarihli ve 2009114593 sayılı BKK ile 03/02/2009 tarihinden geçerli olmak üzere) %20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, hükümleri 01/01/1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın "İkamet" başlıklı 4 üncü maddesinin ilk iki fıkrasında,

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin 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. Bu Maddenin 1 inci fıkrası 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 Akit Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Akit Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni varsa, bu kişi kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir (hayati menfaatlerin merkezi);

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Akit Devlet saptanamazsa veya kişinin her iki Akit Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni yoksa, bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir;

c) Eğer kişinin her iki Akit Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev sözkonusu değilse, bu kişi vatandaşı bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir;

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

düzenlemesi, "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesinde ise,

"1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

a) Kişi bu diğer Devlette bu faaliyetleri icra etmek için sürekli kullanabileceği bir sabit yere sahip ise veya

b) Kişi bu diğer Devlette, sözkonusu faaliyetleri icra etmek amacıyla, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde 183 gün veya daha fazla kalırsa,

sözkonusu gelir, aynı zamanda 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 elde edilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

...

3. "Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alır."

düzenlemesi yer almaktadır.

Anlaşmanın 4 üncü madde hükümlerine göre, bir gerçek kişinin mukimliğinin belirlenmesinde öncelikle her ülkenin kendi iç mevzuat hükümleri dikkate alınmakta olup, bir kişi iç mevzuatımız gereğince 1 inci fıkrada belirtilen kriterler nedeniyle mukim kabul ediliyor ise bu kişi Anlaşma yönünden de Türkiye mukimi olarak kabul edilmektedir. Kişinin her iki ülkede de mukim kabul edilmesi durumunda ise, 4 üncü maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen kriterlere göre mukimliği tespit edilmektedir.

Buna göre, Türkiye mukimi addedilmeniz halinde, Anlaşmanın 14 üncü madde hükümleri uyarınca, Türkiye'de icra edilen bağımsız nitelikteki avukatlık faaliyetiniz dolayısıyla elde ettiğiniz geliriniz, yalnızca Türkiye'de vergilendirilecektir.

İngiltere'de mukim olduğunuzun kabul edilmesi halinde ise, özelge talep formunuzda yer alan bilgilere göre Türkiye'de avukatlık faaliyetini icra etmek için sürekli kullanabileceğiniz sabit bir yere sahip olduğunuz anlaşıldığından, Türkiye'deki bu sabit yere atfedilebilen geliriniz, Türkiye'de, iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilecektir. Böyle bir durumda söz konusu gelir üzerinden mukimi kabul edildiğiniz İngiltere'nin de vergi alma hakkı olacağından ortaya çıkan çifte vergilendirme, İngiltere'de, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca mahsup yöntemi ile önlenecektir.

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.