

T.C.
HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-120-4295

Tarih : 09/03/2021

Konu : Yurt dışından online hizmet veren üst yöneticiye Türkiye’den ödenen ücretin vergilendirilmesi hakkında.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketinizin Yönetim Kurulu Başkanı-İcracı Üyesi ve aynı zamanda CEO görevindeki ...'ın, İsviçre, Yeni Zelanda ve Türk vatandaşı olduğu, 26.03.2020 tarihinden itibaren Yeni Zelanda'da ikamet ettiği, 26.03.2020 tarihinde Yeni Zelanda'ya gitmeden önce de Türkiye’de ikamet etmediği, dünyadaki Covid-19 salgınının gidişatı sebebiyle 2020 yılında Yeni Zelanda'da ikametine devam edeceği ve 2021 yılında da Türkiye’de ikamet etmeyeceğinin beklendiği, görevlerini elektronik ortamda yürüten ...'ın şirketinizden bu görevleri karşılığında ücret geliri elde etmekte olduğu, ücret gelirinun bordroya dahil edilerek ve Gelir Vergisi Kanununun (GVK) ilgili hükümlerine göre hesaplanan ücret gelir vergisi tutarlarının şirketinizce aylık muhtasar beyannamelerle beyan edilerek ödendiği, kalan net ücret tutarının da kişinin Türkiye’deki banka hesabına aylık olarak ödendiği, kişinin Türkiye’den elde ettiği ücret gelirlerinin Yeni Zelanda idaresiyle de görüşülerek, ilgili ülkenin iç mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması (ÇVÖA) kapsamında Yeni Zelanda'da vergilendirileceği bilgisi alındığı belirtilerek, kişinin Türkiye’de elde etmiş olduğu ücret gelirinun iki ülkede de vergilendirilmesinden dolayı çifte vergilendirmeye neden olunduğu, bu nedenle adı geçenin 2021 yılında Türkiye’de elde edeceği ücret geliri üzerinden tevkifat yapılmasına gerek olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Gelir Vergisi Mevzuatı Yönünden

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- 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 Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)”;

- 4 üncü maddesinde, “Aşağıda yazılı kimseler Türkiye’de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgahı Türkiye’de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medeninin 19’uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılımlar Türkiye’de oturma süresini kesmez.)”,

- 6 ncı maddesinde, “Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.” hükümleri yer almaktadır.

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.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, 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 hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış olup, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) Kanununun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendine göre, dar mükellefiyete tabi kişiler bakımından ücret gelirinin Türkiye’de elde edildiğinin kabulü için Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi, Türkiye’de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin ise Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre de 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.

Buna göre, Şirketiniz Yönetim Kurulu Başkanı-İcracı Üyesi olan ve aynı zamanda CEO görevini yürüten ...'ın dar mükellef olarak kabul edilmesi ve hizmetin yurt dışında verilmesi durumunda da adı geçene Şirketinizce yapılan ücret ve benzeri ödemelerin, hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi nedeniyle Türkiye’de Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden

Diğer taraftan, "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Yeni Zelanda Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" hükümleri 01.01.2012 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, 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, 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 vergi mükellefi olan kişi anlamına gelir. Ancak bu terim, yalnızca o Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir nedeniyle o Devlette vergiye tabi tutulan herhangi bir kişiyi kapsamaz.

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 mukimi olarak kabul edilecektir;

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi 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 yalnızca vatandaşı olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşı ise veya her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir.” hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hükümler uyarınca, bir gerçek kişinin mukimliğinin belirlenmesinde öncelikle taraf devletlerin kendi iç mevzuat hükümleri dikkate alınmakta olup, bir kişi iç mevzuatımız gereğince 1 inci fıkrada belirtilen kriterler nedeniyle mukim kabul ediliyorsa bu kişi Anlaşma yönünden de Türkiye mukimi kabul edilmektedir. Akit Devletlerin iç mevzuatları gereğince kişinin aynı anda her iki devletin de mukimi olması durumunda ise, Anlaşmanın 4 üncü

maddesinin 2 nci fıkrasındaki kriterler sırasıyla uygulanmak suretiyle mukimliğin tespiti yapılmaktadır.

Anlaşmanın "Ücret Gelirleri" başlıklı 15 inci maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkralarında ise;

“1. 16, 18, 19, 20 ve 21 inci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği maaş, ücret ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

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

a) gelir elde eden kişi, diğer Devlette ilgili takvim yılı içinde başlayan ve biten herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşmayan bir süre kalırsa, ve

b) ödeme, diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya bu işveren adına yapılırsa, ve

c) ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa ya da bu yerlere atfedilebilen kazancın tespitinde indirim konusu yapılamazsa yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir.” hükümleri yer almaktadır.

Başkanlığımıza sunulan ilave açıklamalar ve konuya ilişkin özelge talep formunun incelenmesinden; adı geçen kişinin 26 Mart 2020 tarihinden itibaren eşi ve çocuklarıyla birlikte Yeni Zelanda'da ikamet ettiği, öncesinde de Türkiye'de ikamet etmediği, dünyada hâlihazırda devam eden Covid-19 salgını sebebiyle, kendisi ve ailesinin 2020 yılında Yeni Zelanda'da ikametine devam edeceği, orada yerleşme niyeti olduğu ve 2021 yılında da Türkiye'de ikamet etmeyeceği anlaşılmaktadır.

Buna göre, Anlaşmanın 4 üncü maddesi çerçevesinde adı geçen kişinin 2021 yılında Yeni Zelanda mukimi olarak kabul edilmesi halinde, ...'ın ... Holding A.Ş. CEO'su görevi karşılığında elde ettiği ücret gelirini vergileme hakkı bu ülkede mukim olduğu tarihler itibarıyla yalnızca Yeni Zelanda'ya ait olacaktır. Söz konusu hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi durumunda ise 15 inci maddenin 2 nci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan üç koşulun birlikte gerçekleşmemesi halinde Türkiye'nin de bu ücret gelirlerinden vergi alma hakkı olacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu kişiye şirketinizin Yönetim Kurulu Başkanı-İcracı Üyesi olması nedeniyle yapılan ödemelerin Anlaşmanın "Yöneticilere Yapılan Ödemeler" başlıklı 16 ncı maddesi "Bir Akit Devlet mukiminin, diğer Akit Devletin mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması dolayısıyla elde ettiği ücret ve diğer benzeri gelirler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir." hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, adı geçen kişiye söz konusu Anlaşmanın 16 ncı maddesi uyarınca yapılacak ödemeler Türkiye'de iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde vergilendirilir.

Anlaşmanın Türkiye'ye de vergilendirme hakkı verdiği durumda ortaya çıkan çifte vergilendirme, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 nci maddesine göre Türkiye'de ödenen verginin Yeni Zelanda'da ödenecek vergiden mahsup edilmesi şeklinde önlenecektir.

Yeni Zelanda mukimlerinin Türkiye kaynaklı elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili Anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için Yeni Zelanda'da tam mükellef olduklarının ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerinin Yeni Zelanda yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslının ve Noterce veya Yeni Zelanda'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilmiş Türkçe tercümesinin Türkiye'de vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.