

# Özelge: Bir yılın altı aydan fazla kısmını yurt dışında geçiren serbest meslek erbabının tam mükellef olarak mı vergilendirileceği hk.

Sayı:  
11395140-105[236-2015/VUK-1/18096-260  
Tarih:  
16/02/2015

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü**

Sayı : 11395140-105[236-2015/VUK-1/18096-260 16/02/2015  
Konu : Bir yılın altı aydan fazla kısmını yurt dışında geçiren  
serbest meslek erbabının tam mükellef olarak mı  
vergilendirileceği ve vergi mevzuatı karşısındaki durumu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; hem Türkiye Cumhuriyeti hem de Hollanda vatandaşı olduğunuzu, genel itibariyle bir yılın altı aydan fazla kısmında Hollanda'da ikamet ettiğinizi, ... belirterek, Türkiye'de tam mükellef olarak mı, dar mükellef olarak mı vergilendirileceğinizi, Türkiye'de girdiğiniz davalara istinaden serbest meslek makbuzu düzenleyip düzenlemeyeceğinizi, ödenen vergilerin mahsubunu hangi ülkede talep edeceğinizi, söz konusu mahsup işlemi beyanname üzerinden mi yoksa dilekçe ile mi yapacağınız ve dilekçeye hangi evrakın ekleneceği hususlarında Başkanlığımız görüşlerini talep etmektedir.

## **GELİR VERGİSİ VE VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN**

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 hükümlerine yer verilmiş, Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi, anılan maddenin son fıkrasında ise, değerlendirmeden maksat, 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.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 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.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanmaktadır. Dolayısıyla, Anlaşma hükümlerinin uygulanmasında "uyrukluk" değil, "mukimlik" kriteri dikkate alınmaktadır. Anlaşmada yer alan "mukim" terimi ise, Anlaşmaya taraf Devletin iç mevzuatı gereğince ev, ikametgah, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıdaki kriterler dolayısıyla vergi mükellefiyeti altına giren gerçek ve tüzel kişileri kapsamaktadır. Söz konusu kişilerin her iki devlette birden mukim kabul edilmeleri durumunda ise sorun yine Anlaşmalarda yer alan kriterler kullanılmak suretiyle çözümlenmektedir.

Diğer taraftan, 01/01/1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının "Mukim" başlıklı 4 üncü maddesinin 1 ve 2 nci fıkralarında;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "Devletlerden birinin 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. 1 inci fıkra 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 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 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 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 aksine her iki Devletin de vatandaşı değilse, Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir."

hükümleri öngörülmektedir.

Yukarıdaki hükümlerden de görüleceği üzere, mukimliğin belirlenmesinde öncelikle her ülkenin kendi iç mevzuat hükümleri dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla, bir kişinin yukarıdaki kriterlerden herhangi biri dolayısıyla Türkiye'de vergi mükellefiyeti altına girmesi durumunda bu kişinin Türkiye'de mukim olduğu kabul edileceğinden, tam mükellef statüsünde Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, bu kişinin Hollanda'da da benzer kriterler dolayısıyla tam mükellef addedilmesi halinde ortaya çıkacak çifte mukimlik durumu, Anlaşmanın yukarıda yer alan 4 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında belirtilen kriterlerden önce yer verilene öncelik tanınmak suretiyle çözümlenecektir.

Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" ne ilişkin 14 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında ise;

"1. Devletlerden birinin bir 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,

söz konusu gelir, aynı zamanda diğer 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."

hükmü mevcuttur.

Bu hükümler uyarınca, Hollanda mukimi addedilmeniz halinde, Türkiye'de faaliyetlerinizi icra etmek için sürekli kullanabileceğiniz sabit bir yere sahip olmamanız veya Türkiye'deki hizmet ifasının 12 aylık kesintisiz bir dönemde bir veya bir kaç seferde 183 günden fazla sürmemesi durumunda, gerek Türkiye gerekse Hollanda'dan elde ettiğiniz gelirleri vergileme hakkı yalnızca Hollanda'ya ait bulunmaktadır. Ancak, Türkiye'de faaliyetlerinizi icra edebileceğiniz sabit bir yerin bulunması veya faaliyet icrasının 183 günden fazla sürmesi durumunda, söz konusu faaliyetleriniz karşılığında elde ettiğiniz gelirler, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde Türkiye'de vergilendirilecektir. Bu durumda, Türkiye'de elde ettiğiniz gelirler dolayısıyla Türkiye'de ödeyeceğiniz vergi, Anlaşmanın 23 üncü maddesinin 2/b bendi hükmü uyarınca Hollanda'da vergiden istisna edilecektir.

Öte yandan, Türkiye'deki faaliyetleriniz nedeniyle tarafınıza yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, Türkiye'de 12 aylık kesintisiz bir dönemde 183 günden fazla bulunup bulunmadığınızı bilemeyeceklerinden, yapacakları bu ödemeler üzerinden iç mevzuat hükümlerimiz uyarınca tevkifat yapmak durumundadırlar. Ancak, Türkiye'de bulunduğunuz sürenin 183 günü aşmaması, dolayısıyla Türkiye'de vergileme yapılmaması gerektiği durumda, tevkif edilen verginin iadesi için bizzat veya vekiliniz aracılığıyla ilgili vergi dairesine başvurmanız mümkün olabilecektir.

Diğer taraftan, Türkiye mukimi addedilmeniz halinde tüm dünya kazançlarınız üzerinden tam mükellef statüsünde Türkiye'de vergilendirilmeniz gerekmekte olup, Hollanda'da elde ettiğiniz serbest meslek kazançları dolayısıyla Hollanda'da ödemiş olduğunuz vergiler Anlaşmanın 23 üncü maddesinin 1/a bendi uyarınca Türkiye'de vergiden istisna edilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için, mukimi olduğunuz ülkenin yetkili makamından mukimlik belgesi almanız ve bu belgeyi gelirin elde edildiği diğer devletteki, duruma göre vergi sorumlularına veya vergi dairesine ibraz etmeniz gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde de geçici vergi ile ilgili gerekli açıklamalar yapılmış olup, yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi durumunda geçici vergi beyannamesi verileceği tabiidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 236 ncı maddesinde; serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hükmedilmiştir.

Bu itibarla, Türkiye'de ifa ettiğiniz serbest meslek faaliyeti kapsamındaki hizmetleriniz için serbest meslek makbuzu düzenlemeniz gerektiği tabiidir.

### **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi bulunduğu,

4 üncü maddesinde hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmayı taahhüt

etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

6/b maddesinde işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Türkiye'de ifa ettiğiniz avukatlık hizmetinden Türkiye'de yararlanıldığından, hizmet bedelleri üzerinden genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplamamız gerektiği tabiidir.

Diğer taraftan, aynı işlemler için bir başka ülkede de KDV ödeniyor olması, Türkiye'de ifa edilen ve Türkiye'de yararlanılan bir hizmetin Türkiye'deki vergi idaresi tarafından vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir.

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.