T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Ankara Defterdarlığı
Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-38418978-120[61-24]-68680 03.02.2025
Konu : Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi

İlgi : … tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Portekiz vatandaşı olduğunuz, Türkiye'de …. Ltd. Şti. bünyesinde geçici süreyle çalıştığınız, elde ettiğiniz ücret gelirinin tevkifat usulü ile vergilendirildiği, tevkif edilen vergilerin ilgili şirket tarafından muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödendiği, ikametgahınızın Portekiz Cumhuriyetinde olduğu, ekonomik ve kişisel bağlarınız nedeniyle mukim olduğunuz ülkenin Portekiz olduğu, Türkiye'de daimi olarak ikamet ettiğiniz bir meskeninizin bulunmadığı belirtilerek, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ile Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesi hükümleri çerçevesinde, ücret geliriniz üzerinden yapılan tevkifatın nihai vergileme olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve gelirin toplanmasında dikkate alınıp beyanname verilip verilmeyeceği hususlarında Defterdarlığımız görüşü talep edilmektedir.

Defterdarlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

"Mevzu" başlıklı 1 inci maddesinde, *"Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır."*,

"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 dolayısiyle yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısiyle Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)",

"Türkiye'de yerleşme" başlıklı 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 ayrılmalar

Türkiye'de oturma süresini kesmez.).",

"Mükellefler ve mevzu" başlıklı 6 ncı maddesinde, *"Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler."*

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, Türkiye'de yerleşme durumu iki esasa bağlanmış olup ikametgah esasında, Türk Medeni Kanununun 19 uncu maddesi ve takip eden maddelerinde yazılı olan yerler kastedilmiş ve "yerleşim yeri" bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer olarak tanımlanmıştır. Kanunun yerleşim yerini bu şekilde tarif etmesi, onu "mesken"den ayırma amacına dayanmaktadır. Yerleşim yerinde sürekli kalma kasıt ve kararıyla oturulması söz konusuyken meskende ise böyle bir karar kasıt bulunmamaktadır. Dolayısıyla;

-İkametgah esasına göre, tabiiyeti ne olursa olsun bir gerçek kişinin Türkiye'de ikametgahı tespit edildiği takdirde başka vasıf ve şart aranmaksızın bu kişi Türkiye'de yerleşmiş sayılacak ve tam mükellef olarak vergiye tabi tutulacaktır.

-Oturma süresi esasına göre ise, bir gerçek kişinin Türkiye'de bir ikametgahı bulunduğu tespit edilememiş ise bu şahıs bir takvim yılında Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturduğu takdirde Türkiye'de yerleşmiş sayılacaktır. Başka bir deyişle, Gelir Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasının parantez içi hükmü de göz önünde bulundurularak **fiili olarak** bir takvim yılında altı aydan fazla Türkiye'de bulunan bir kişi Türkiye'de yerleşmiş sayılarak tam mükellef kapsamında vergilendirilecektir.

Aynı Kanunun;

"Ücretin tarifi" başlıklı 61 inci maddesinde, "*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.
...",

"Toplama yapılmayan haller" başlıklı 86 ncı maddesinde, "*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",*
..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre,

-Bir gerçek kişinin **Türkiye'de ikametgahının tespit edilmesi durumunda** başka vasıf ve şart aranmaksızın söz konusu gerçek kişinin Türkiye'de yerleşmiş sayılması ve tam mükellef olarak,

-Türkiye'de **ikametgahının bulunmaması durumunda** ise 193 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasının parantez içi hükmü de göz önünde bulundurularak, bir takvim yılında fiilen Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturması durumunda tam mükellef olarak, ancak bir takvim yılında Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla **oturmaması** durumunda dar mükellef olarak,

vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Ayrıca, 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca, dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükme bağlanmış olduğundan, dar mükellef kişilere yapılan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret ve ücret sayılan ödemeler için **beyanname verilmemesi** gerekmektedir.

Öte yandan, MERNİS kayıtlarımızın tetkikinden, 5/1/2023 tarihinden itibaren yerleşim yeri adresinizin Türkiye olduğu görülmektedir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, ikametgah adresinizin Türkiye'de bulunması nedeniyle tam mükellef olarak değerlendirilmenizin gerektiği anlaşılmakta olup ilgili yılda elde ettiğiniz tek işverenden elde edilen ücret gelirinizin 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması halinde yıllık beyannameyle beyan edilmesi gerekmektedir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:

"Türkiye Cumhuriyeti ile Portekiz Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 1/1/2007 tarihinden itibaren uygulanmaktadır

Söz konusu Anlaşmanın "Mukim" başlıklı 4 üncü maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkralarında;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, bu Devlet, herhangi bir politik veya idari alt bölümü ya da 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 orada vergi mükellefi olan kişi anlamına gelir. Ancak bu terim, yalnızca o Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir nedeniyle vergiye tabi tutulan herhangi bir kişiyi kapsamaz.

2. 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 Devletin mukimi olarak kabul edilecektir (hayati menfaatlerin merkezi);

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 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 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."

hükümleri öngörülmektedir.

Anlaşmanın *"Bağımlı Faaliyetler"* 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 ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen 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 biten herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç 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."

hükümleri yer almaktadır.

MERNİS kayıtlarımızın incelenmesinden 5/1/2023 tarihinden itibaren yerleşim yeri adresinizin Türkiye'de olduğu anlaşıldığından, Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrasına göre Türkiye mukimi olarak kabul edilmeniz gerekmektedir. Buna göre Türkiye'de ifa ettiğiniz hizmetler karşılığında elde ettiğiniz ücret gelirini vergilendirme hakkı Anlaşmanın 15 inci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca yalnızca Türkiye'ye ait olacak ve vergilendirme iç mevzuat hükümlerimize göre yapılacaktır.

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.