

## TAM MÜKELLEFLERİN GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN YURT DIŞINDA BULUNAN KONUT VE İŞYERİ KİRA GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Mehmet Ali YAPRAK

### ÖZ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tarifi yapılmıştır. Söz konusu maddede belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır. Makalemizde tam mükellef gelir vergisi mükellefi kişilerin yurt dışında bulunan konut ve/veya işyeri kira gelirlerinin Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergilendirilme esasları ile ilgili bilgilendirme ve değerlendirmelerde bulunacağız.

**Anahtar Sözcükler:** Gayrimenkul Sermaye İradı, Tam Mükellef, İstisna, Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması

### 1. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TARİFİ VE VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde Gayrimenkul Sermaye İradının tarifi ve unsurları kanun metninde aşağıdaki şekilde yer almıştır:

#### “Gayrimenkul Sermaye İradının Tarifi

#### Madde 70

*Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır:*

1. *Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;*

2. *Voli mahalleri ve dalyanlar;*

3. *Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;*

4. *Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;*

5. **(3239 sayılı Kanununun 55'inci maddesiyle değişen bent)** Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

6. **(202 sayılı Kanununun 35'inci maddesiyle değişen bent)** Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);

7. **(202 sayılı Kanununun 35'inci maddesiyle değişen bent)** Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

8. **(3239 sayılı Kanununun 55'inci maddesiyle değişen bent)** *Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.*

**(3239 sayılı Kanununun 55'inci maddesiyle değişen fıkrası)** Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticarî veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.

**(3239 sayılı Kanununun 55'inci maddesiyle değişen fıkrası)** Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır.

**(2361 sayılı Kanununun 49'uncu maddesiyle değişen fıkrası)** Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.”

Yukarıdaki maddenin 1. fıkrasının 1. bendine göre konut ve işyeri kira gelirleri GMSİ kapsamındadır. Maddenin 1. fıkrasının 3. bendi ise söz konusu konutun veya işyerinin kendisinden ayrı kiraya verilebilecek mütemmim cüzlerini, ek ve eklentileri ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemelerini tarif etmektedir. Mütemmim cüz 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 684. maddesinde “*Bütünleyici Parça*” başlığıyla tarif

edilmektedir. Buna göre “Bütünleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır.” Örnek olarak bina, üzerinde bulunduğu arsanın mütemmim cüzünü teşkil etmektedir. Türk Medeni Kanunu’nun 684. maddesi teferruatı “Eklenti” başlığıyla tarif etmektedir. Buna göre “Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez.” Örneğin gayrimenkulde yer alan jaluzi perdeler içinde bulunduğu gayrimenkulün eklentisidir.

08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 704. maddesinde gayrimenkul aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

“**Madde 704-** Taşınmaz mülkiyetinin konusu şunlardır:

1. Arazi,
2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler.”

Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesini incelendiğinde, üzerinden elde edilen gelirlerin GMSİ olarak kabul edildiği kıymetlerin tanımlarının yapılmadığı, bu tanımlamaların maddede yazılı kıymetlerin kendi özel kanunlarına bırakıldığı görülecektir. Örnek olarak, Türk Medeni Kanunu’nda motorlu taşıtlar gayrimenkul olarak addedilmezken Gelir Vergisi Kanunu motorlu taşıtların, kanunun 70. maddesi kapsamında kiraya verilmesinden elde edilen geliri Gayrimenkul Sermaye İradı kapsamına almış ve motorlu taşıtların tanımlamasını söz konusu taşıtları tarif eden kendi kanunlarına bırakmıştır.

## 2. HASILAT VE GİDERLER

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 72. maddesine göre gayrisafi hasılat, 70. maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Gayrimenkul iradı sahipleri için,

1. İttıla hâsıl etmeleri kaydıyla namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;

2. Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası; tahsil hükmündedir.

Yabancı parayla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile, borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Kanunun 71. maddesinde belirtildiği üzere gayrimenkul sermaye iradında safi irat, gayrisafi hasılatıran iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet farktır. Kanunun 74. maddesinde bu giderlerin neler olduğu aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

### **“Giderler**

#### **Madde 74**

*(2361 sayılı Kanunun 51'inci maddesiyle değişen fıkra) Safi iradın bulunması için, 21'inci maddeye göre istisna edilen gayrisafi hasılatı isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasılatıtan aşağıda yazılı giderler indirilir:*

1. Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri;

2. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri;

3. Kiraya verilen mal ve haklara müteallik sigorta giderleri;

4. (4369 sayılı Kanunun 38'inci maddesiyle, değişen bent Geçerlilik; 1.1.1998 Yürürlük: 29.7.1998) Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılatı uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz), (\*)

5. (2361 sayılı Kanunun 51'inci maddesiyle, değişen bent) Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları;

6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortismanı tabi değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinin 3'üncü

sırasına göre tespit edilen emsal değeridir) (6745 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle eklenen ibare, Yürürlük; 07.09.2016) ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirlenen tutarı aşıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.);

7. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakın iktisadi değerini artıracak surette tevsi, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderler onarım gideri sayılmaz);

8. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri;

9. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler;

10. (2361 sayılı Kanunun 51'inci maddesiyle değişen bent) Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (kira indirimi gayri safi hasılatı bu maddenin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinden yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır; kiranın indirilemeyen kısmı 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz);

11. (202 sayılı Kanunun 37'nci maddesiyle eklenen bent) Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasılatı indirilebilir.

(2361 sayılı Kanunun 51'inci maddesiyle değişen fıkra) Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından (7061 sayılı kanunun 14 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 1/1/2017 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 05.12.2017) %15'ini (\*\*) götürü olarak indirebilirler. Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Bu madde hükmünün uygulanmasında para cezaları ve vergi cezaları hasılatı gider olarak indirilemez.”

### 3. YURTDIŞINDA BULUNAN KONUT VE İŞYERLERİNİN KİRAYA VERİLMESİ:

Makalemizin önceki bölümlerinde gayrimenkul sermaye iradının neleri kapsadığını, Gelir Vergisi Kanunu ile Türk Medeni Kanunu'nda yer alan konut ve işyeri vasfındaki gayrimenkullerin neyi ifade ettiğini belirttik. Tam ve dar mükellef gerçek kişilerin yurt dışında bulunan konut ve işyeri vasfındaki gayrimenkullerinin kiraya verilmesinden elde edilen gelirin vergilendirilmesinde Gayrimenkul Sermaye İradı açısından tam ve dar mükellefler için farklı hususlar bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiğinin hangi şartlara göre tayin olunacağı belirtilmiştir. Maddede gayrimenkul sermaye iratlarında gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu bakımdan dar mükellef bir gerçek kişinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen unsurlardan kanunun 7. maddesinin belirlemiş olduğu sınırlar dışında elde etmiş olduğu Gayrimenkul Sermaye İratları Türkiye'de vergilendirilmeyecektir.

**Örnek:** Bosna Hersek'te kömür madeni işletmesi bulunan tam mükellef Elit Maden A.Ş.'nin Bosna Hersek'teki işletmesinde çalışanı olan Daris BANDIC işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda İstanbul'da 02.12.2018-03.06.2019 tarihleri arasında eğitime tabi tutulmaktadır. Daris BANDIC'ın Elit Maden A.Ş.'den aylık brüt 5.500,00 TL maaşı ve Bosna Hersek'te aylık 2.300,00 KM karşılığı kiraya verdiği evi bulunmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesi Türkiye'de yerleşmiş olan veya 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 vatandaşlarının (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.) Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceklerini belirtmiştir. Kanunun 4. maddesinde yerleşmenin iki şekilde olabileceği belirtilmiştir. Birincisi Türkiye'de ikametgahı bulunmak, ikincisi ise bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla

oturmaktır (Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.). Kanununun 5. maddesi aşağıda yazılı yabancıların memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye’de yerleşmiş sayılmayacaklarını ifade etmektedir:

1. Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler;

2. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

Daris BANDIC Türkiye’de altı aydan uzun kalmakla birlikte bu süre bir takvim yılında kesintisiz değildir ve kendisi Türkiye’ye geçici olarak eğitim amacıyla gelmiştir. Dolayısıyla Daris BANDIC Türkiye’de dar mükellef olarak vergilendirilecektir. Kanununun 7. maddesinde dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edildiğinin hangi şartlara göre tayin olunacağı belirtilmiştir. Maddede gayrimenkul sermaye iratlarında gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu bakımdan Daris BANDIC Bosna Hersek’te bulunan evi dolayısıyla elde ettiği kira geliri için Türkiye’de Gelir Vergisine tabi değildir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinde tam mükellef gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesinde yer alan konut veya işyeri vasfındaki gayrimenkuller tanımlarını Türk Medeni Kanunu’nun 704. maddesinde bulmaktadır. Fakat 70. maddede gayrimenkul sermaye iradının tanımı yapılırken gayrimenkulün nerede olması gerektiğine, tescil kaydının nasıl ve kim tarafından yapılması gerektiğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle Türk Medeni Kanunu’nun 705. maddesinde yer alan “*Taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, tescille olur.*” ifadesi Gelir Vergisi Kanunu açısından sadece Türkiye’de bulunan ve tapuya tescil edilmesi gereken gayrimenkuller için geçerlidir. Türkiye sınırları dışında tam mükellef bir gerçek kişiye ait olan bir gayrimenkul nev’inden şeyin vergilendirilebilmesi için Türkiye Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından tapu kaydının yapılmasına gerek yoktur. Gelir Vergisi Kanunu Gayrimenkul Sermaye İradının tanımını yaparken maddede gayrimenkul tanımının sınırlarını geniş tutmuş ve kendisinin tanım içerisine aldığı

gayrimenkul nev'inden şeylerin tescil veya kayıt hükümlerini o şeylerin kendilerine ait kanunlarına bırakmıştır. Şöyle ki; bir bağımsız bölümün kaydı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından, bir motorlu kara taşıtının kaydı Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya büroları tarafından, bir sinema ve müzik eserinin tescil kaydı İstanbul Telif Hakları ve Sinema Müdürlüğü tarafından yapılır fakat bu sayılanların hepsinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. Maddesinde belirtildiği şekilde kiralanması suretiyle elde edilen gelir Gayri Menkul Sermaye İradı olarak vergilendirilir. Bu durumda tam mükellef bir gerçek kişinin yurt dışında yetkili otoriteler tarafından tescili veya kaydı yapılmış kanunun 70. maddesinde belirtilen konut veya işyerlerini kanunda belirtildiği şekilde kiralaması neticesinde elde ettiği gelir 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiye tabidir.

#### 4. ÇİFTE VERGİYİ ÖNLEME ANLAŞMASI ÇERÇEVESİNDE GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI:

Devletlerin tam mükellef gerçek kişileri bu kişilerin tüm dünya kazançları için vergilemek istemesi ve buna yönelik kanunları yürürlüğe koymaları nedeniyle çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmıştır.

Uluslararası çifte vergilemeyi; iki veya daha fazla ülkenin, aynı mükellefe, aynı dönemlerde ve aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak birbiriyle emsal olabilecek vergileri tarh etmeleri şeklinde tanımlamak mümkündür. Bu sorunu ortadan kaldırmak için ülkeler Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları imzalamaktadırlar(Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu-2017) Türkiye en son 08.07.2014 tarihinde Vietnam ile olmak üzere 84 adet Çifte Vergiyi Önleme Anlaşması imzalamıştır.( [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası\\_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm))

Türkiye Cumhuriyeti Devletinin muhatap devletlerle karşılıklı olarak yürürlüğe koydukları Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarının 1. maddesinde anlaşma aksi öngörülen durumlar hariç olmak üzere, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır denilmektedir. Mukim ifadesi anlaşmaların 4. Maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre “bir Akit Devletin mukimi” terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah, yönetim yeri, kurumlaşılın yer veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelir. 2. Maddesinde anlaşmanın gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin olduğu ifade edilmektedir.



Maddede bu vergilerin Türkiye açısından Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi üzerinden alınan Fon Payını ifade ettiği belirtilmektedir.

Bir gerçek kişi her iki Akit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin durumu aşağıdaki kurallara göre belirlenecektir:

a) Kişi, daimi olarak kalabileceği bir meskenin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni varsa, 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, 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, vatandaşı bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya aksine her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir. Bir gerçek kişi veya şirket olmayan bir kişi, her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşma yoluyla çözecekler ve bu Anlaşmanın söz konusu kişiye uygulanış şeklini tespit edeceklerdir.

Anlaşmaların 6. maddesi gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir başlığını taşımaktadır. Madde metni şekildedir:

*“1. Bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım veya ormancılıktan elde edilen gelir dahil), bu diğer Devlette vergilendirilebilir.*

*2. “Gayrimenkul varlık” terimi, bahse konu varlığın yer aldığı Akit Devletin mevzuatına göre tanımlanacaktır. Terim her halükarda gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları, tarım ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları, her çeşit dalyanları, özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları, gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletme hakkından veya işletilmesinden doğan sabit ya da değişken ödemeler üzerindeki hakları*

*kapsayacaktır; gemiler, vapurlar ve uçaklar gayrimenkul varlık olarak kabul edilmeyecektir.*

*3. 1'inci fıkra hükümleri, gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelire uygulanacaktır.*

*4. 1'inci ve 3'üncü fıkraların hükümleri aynı zamanda, bir teşebbüsün gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir ile serbest meslek faaliyetlerinin icrasında kullanılan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelire de uygulanacaktır.”*

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesi, Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesi ve Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarının 6. Maddesi beraber değerlendirildiğinde her üçü arasında benzerlikler ve farklılıklar olduğu açıktır. Yukarıda belirttiğimiz üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda gayrimenkul sermaye iradının tanımı yapılırken gayrimenkulün nerede olması gerektiğine, tescil kaydının nasıl ve kim tarafından yapılması gerektiğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu Gayrimenkul Sermaye İradının tanımını yaparken maddede gayrimenkul tanımının sınırlarını geniş tutmuş ve kendisinin tanım içerisine aldığı gayrimenkul nev'inden şeylerin tescil veya kayıt hükümlerini o şeylerin kendilerine ait kanunlarına bırakmıştır. Medeni Kanun'da ise gayrimenkul tanımına girmenin ön koşulu tapuya tescil olarak karşımıza çıkmaktadır. Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarında “Gayrimenkul varlık” terimi, bahse konu varlığın yer aldığı Akit Devletin mevzuatına göre tanımlanacaktır şeklinde ifade edilmiş fakat bununla birlikte terimin her halükarda ifade ettiği şeyler sıralanmıştır. Buna ek olarak ülkelerle yapılan anlaşmalarda farklılıklar olmakla beraber gemiler, vapurlar ve uçaklar ve bazılarında motorlu kara nakil araçları gayrimenkul varlık olarak kabul edilmemiştir. Kısaca, Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları her ne kadar taraf ülkelere gayrimenkul varlıktan neyin kastedildiğini kendi mevzuatlarına bırakmış olsa da bazı limitler çizmekten de geri durmamıştır. Bu durumda, tam mükellef gerçek kişiler tarafından Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarının 6. maddesinde belirtilenlerin dışındaki varlıklardan elde edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. Maddesindeki hükümler doğrultusunda Gelir Vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Anlaşmaların 6. maddesinde belirtildiği üzere söz konusu gayrimenkul varlıklar üzerinden elde edilen kira gelirleri her iki devlet tarafından da

vergilendirilebilir. Üstelik söz konusu vergilendirme yapılırken kişinin söz konusu iki devletin hangisinin mukimi olduğunun bir önemi bulunmamaktadır. Gayrimenkul Sermaye İradı nedeniyle ödenen söz konusu vergiler taraf devletlerde vergi mahsubu müessesesi kullanılarak mahsup edilebilmektedir.

Bunun için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Yabancı memleketlerde ödenen vergilen mahsubu başlıklı 123. madde yer almaktadır. Madde metni şu şekildedir:

### **“Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu Madde 123**

*Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye’de tarh edilen Gelir Vergisi’nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir.*

*Birinci fıkra hükmünce indirilecek miktar Gelir Vergisi’nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz.*

*Gelir Vergisi’nin yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bunların gelire olan nispeti üzerinden hesaplanır.*

*Birinci fıkrada yazılı vergi indiriminin yapılması için:*

*1. Yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması;*

*2. Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi;*

*şarttır.*

*2 numarada yazılı vesikalar taksit zamanına kadar gelmemiş olursa, yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden vergi kısmı bir yıl süre ile ertelenir.*

*Aranan vesikalar bu süre zarfında vergi dairesine ibraz edildiği takdirde vergi tenzil edilir; süre geçtikten sonra erteleme hükmü kalkar ve vesikalar ibraz edilse bile nazara alınmaz. Vergi Usul Kanunu’nda yazılı mücbir sebeplere ait hükümler mahfuzdur.*

*Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin ilgili buldukları kazanç ve iratlar mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, bu vergiler de o gelire ait vergiden indirilir.*

*Bu madde gereğince yapılan vergi indiriminde yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazanç ve iratlara uygulanan kambiyo rayici uygulanır.”*

**Örnek:** Türkiye’de birçok dizi ve filmde başrol olarak yer alan, Türkiye’de çalışan ve Türkiye’de ikamet eden Fırat ANSAL Amerika Birleşik Devletleri’nde sahip olduğu evi senelik 25.000,00 Amerikan Doları karşılığı 01.01.2018 tarihinde kiraya vermiş olup kira geliri Fırat ANSAL’ın Türkiye’deki banka hesabına 05.05.2018 tarihinde aktarılmıştır. Fırat ANSAL bu ev dolayısıyla elde ettiği kira geliri için Amerika’da toplam 2.500,00 Dolar vergi ödemiştir. Fırat Bey ABD’de ödemiş olduğu vergiyi Türkiye’de ödeyeceği gelir vergisinden mahsup etmek istemektedir.

Fırat ANSAL Türkiye’de ikamet ettiği ve Türkiye’de çalıştığı için Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. maddesi gereği tam mükelleftir. Tam mükellefler aynı madde gereğince Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Bu kapsamda Fırat ANSAL ABD’de elde etmiş olduğu kira geliri dolayısıyla Türkiye’de vergiye tabidir. ABD ve Türkiye Cumhuriyeti Devletleri arasındaki 28.03.1996 imza tarihli Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmasının 6. maddesi gereği Fırat ANSAL’ın ABD’de sahip olduğu gayrimenkul varlığı kiralaması nedeniyle elde ettiği gelir hem ABD hem de Türkiye Devleti tarafından vergilendirilebilecektir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 72. maddesi gereği yabancı parayla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığı’na tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Türkiye’de döviz borsası olmadığından ve Maliye Bakanlığı tarafından döviz kurları sadece yılsonunda belirlendiğinden 05.05.2018 tarihli Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kurlarına göre 25.000,00 Amerikan Doları Türk Lirasına çevrilecek ve bu tutar üzerinden beyan edilecektir. mükellef Fırat ANSAL’ın beyanname verirken Kanununun 74. maddesinde belirtilen giderleri gelirinden indirme hakkı veya %15 götürü gideri indirme hakkı bulunmaktadır. Mükellef ABD’de vergi ödemediğini yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik ederse daha

sonra bulunan vergiden Amerika’da ödenen 2.500,00 Dolar verginin mahsubu yapılabilecektir. Amerika’da ödenmiş olan 2.500,00 Dolar vergi, Gelir Vergisi Kanunu’nun 123. maddesinin son fıkrası gereği 05.05.2018 tarihli Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kurlarına göre TL’ye çevrilir.

**Örnek:** Dragan ANTIC 1980 yılında Sırbistan’da doğmuş olup 2010 yılında Türkiye’ye yerleşmiştir. 2015 yılında Türk vatandaşlığına kabul edilen Dragan ANTIC’in 2017 yılında Sırbistan’da kiraya verdiği evi dolayısıyla 2015,2016 ve 2017 yıllarına ilişkin 30.000,00 Euro kira geliri kendisinin Türkiye’de bulunan banka hesabına 13.10.2017 tarihinde aktarılmıştır. Dragan ANTIC kira geliri dolayısıyla Sırbistan’da 2017 yılı için 1.000,00 Euro Gelir Vergisi ödemiştir. Dragan ANTIC Türkiye’de Sırbistan’daki evinin kiraya verilmesi dolayısıyla elde ettiği kira geliri için Gelir Vergisi ödeyecek midir?

Öncelikle mükellefler tarafından bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedelleri o yılda elde edilmiş gelir kabul edilecektir. Bu bakımdan Dragan ANTIC 2017 yılında elde etmiş olduğu 2015,2016 ve 2017 yıllarına ilişkin kira geliri 2017’in kira geliri kabul edilecektir. Sırbistan ve Türkiye arasında 12.10.2005 tarihinde imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın 6. maddesi gereği Dragan ANTIC’in Sırbistan’da bulunan evini kiraya vermesi nedeniyle elde etmiş olduğu gelir dolayısıyla hem Sırbistan’da hem de Türkiye’de vergilendirilmesinin önünde hiçbir engel bulunmamaktadır. Dragan ANTIC 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. maddesi gereği yerleşme şartını yerine getirmiş olduğundan tam mükellef gerçek kişidir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. Maddesi gereği tam mükellef gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Dragan ANTIC’in elde etmiş olduğu kira geliri 13.10.2017 tarihli T.C. Merkez Bankası’nın döviz alış kuru üzerinden Türk Lirası’na çevrilecek ve mükellefin beyannamesine dahil edilecektir. Söz konusu gelir, kanunun 21. maddesindeki istisnadan faydalanacaktır. İlgili gelir dolayısıyla Sırbistan’da ödenen 1.000,00 Euro verginin mahsubu için kanunun 123. maddesinin son fıkrası gereği mahsubu yapılacak tutar 13.10.2017 tarihli 13.10.2017 tarihli T.C. Merkez Bankası’nın döviz alış kuru üzerinden Türk Lirası’na çevrilecektir.

## 5. SONUÇ

Sonuç olarak, yukarıda belirtilen kanunlar ve uluslararası anlaşmalar gereği 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesiyle yurt içinde veya yurt dışında konut, daire veya iş yeri gibi gayrimenkullerden aynı kanunun 70. maddesinde belirtilen şekilde kira geliri elde eden tam mükellef gerçek kişiler söz konusu gelirlerini Gayri Menkul Sermaye İradı olarak beyan etmekle mükelleftirler. Tam mükellef gerçek kişiler yurt dışında bulunan konut veya işyeri kira gelirlerini beyan ederken Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. maddesine göre söz konusu gelirleri dolayısıyla yurt dışında ödedikleri vergileri Türkiye'de ödeyecekleri vergiden mahsup etme hakkına sahiptirler.

## KAYNAKÇA

Erişim Tarihi: 24.12.2018 , (<http://www.telifhaklari.gov.tr/Zorunlu-KayitTescil>,

Erişim Tarihi: 24.12.2018, ([http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi\\_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm),

Erişim Tarihi: 24.12.2018, ([http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi\\_mevzuat/TURKCE\\_METIN/ABD.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/ABD.pdf),

Erişim Tarihi: 24.12.2018, ([http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi\\_mevzuat/TURKCE\\_METIN/SIRBISTAN\\_KARADAG.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/SIRBISTAN_KARADAG.pdf),

Maliye Hesap Uzmanları Derneği(2017). *Beyanname Düzenleme Kılavuzu-2017* İstanbul : Maliye Hesap Uzmanları Derneği

T.C. Yasalar (06.01.1961). *193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu*. Ankara: R.G. (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (22.11.2001). *4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu*. Ankara: R.G. (24607 sayılı)

T.C. Yasalar (23.02.1963). *197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu*. Ankara: R.G. (11342 sayılı)