



Gökhan KORHAN(*)

YURTDIŞINDAN ELDE EDİLEN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

*TAXATION OF INCOME FROM
IMMOVABLE PROPERTY AND
RIGHTS GENERATED ABROAD*



Murat ÖZDEMİR(**)

ÖZ

Tam mükellef gerçek kişiler ve tüzel kişiler yurt içi ve yurt dışı kazançlarının tamamı üzerinden vergi kanunları hükümleri çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. Ancak yurtdışından elde edilen kazançlarda kazancın elde edildiği ülkenin vergilendirme hakkı dikkate alındığında çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır. İki ülkenin vergilendirme alanındaki yetki çakışmasını önlemek için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları düzenlenmekte, bu anlaşmalar ile gelir unsurları ve bu unsurların vergilendirilmesine ilişkin esaslar belirlenmektedir. Bunun yanında, tam mükellefler tarafından beyan edilen gelirlerin bir kısmının yurt dışında da vergilendirilmiş olması halinde yurt dışında ödenen bu vergilerin yurt içinde verilen gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Tam mükellef, gayrimenkul sermaye iradı, çifte vergilendirme

ABSTRACT

Worldwide income of full liability natural and legal persons is subject to income and corporate tax in accordance with tax legislation. However, the problem of double taxation arises when taking into consideration the right of taxation of foreign jurisdiction where cross-border income has been derived. States, on the other hand, sign tax conventions with a view to removing conflict between themselves as to the taxation rights, thereby preventing double taxation; such conventions define income elements and determine procedures on the taxation of elements. Full liability taxpayers can also

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

offset income and corporate taxes paid abroad against taxes calculated on their domestic income and corporate tax returns.

Key Words: Full liability, income from immovable property and rights, double taxation

1- GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır. Gelir vergisi kanununda mükellef, tam ve dar olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Tam mükellefler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri, dar mükellefler ise sadece Türkiye içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Modern devletlerin egemenlik hakkını kullanarak icra ettiği temel fonksiyonlarından biri olan vergilendirme, devletlerin egemenlik alanları ile sınırlı olmaktadır. Fakat günümüzde devletlerin egemenlik alanlarını belirlemede çakışmalar ortaya çıkmaktadır. Bu çakışmaları engellemek ve çifte vergilendirmeyi önlemek için devletler arasında vergi anlaşmaları yapılmaktadır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları Türk Vergi Hukukunda tam mükelleflerin yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratların nasıl vergilendirilmesi gerektiği açısından önem arz etmektedir. Keza dar mükellefler Gelir Vergisi Kanun'un 6'ncı maddesi gereğince Türkiye içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Dolayısıyla yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratlar Gelir Vergisi Kanun'un konusu dışında kalmaktadır.

Vergi yasalarımıza göre tam mükellef statüsünde bulunan yükümlülerin yabancı devletlerde elde ettikleri gayrimenkul sermaye gelirleri küreselleşmeyle birlikte gün geçtikçe artış göstermektedir. Söz konusu kazançların yabancı bir ülkede elde edilmesi gelirin vergilendirilmesine ilişkin bir takım sorunları ortaya çıkarmaktadır.

Makalemizin ilerleyen bölümlerinde tam mükelleflerin yurt dışından elde ettikleri gayrimenkul sermaye gelirleri, bu gelirlerin çifte vergilendirme anlaşmaları karşısında durumu ve beyan esasları değerlendirilecektir.

2- TAM MÜKELLEF KAVRAMI ve YASALARIN YER BAKIMINDAN UYGULANMA İLKESİ

Her ülkenin egemenlik sahası içerisinde kendi kanunlarını uygulama hakkı bulunmaktadır. Bir devletin yasalaştırmış olduğu kanunların muhatabının kim olacağı hususu kanunların yer bakımından uygulanması ilkesinin temelini teşkil etmektedir. Bu anlamda vergi yasalarında; yasaların yer bakımından uygulanması büyük önem arz etmektedir.

Vergi hukukumuzda kanunların yer bakımından uygulanması ilkesi çerçevesinde ülkede mevcut vergi hukuku kaynaklarının uygulanacağı coğrafi sınırlar ve kişiler esas alınmaktadır. Bunlar vergi kanunlarının mülkiliği ve şahsiliği olarak tanımlanmaktadır. Vergi kanunlarının mülkiliği (yerselliği) ilkesi, devletin coğrafi sınırları içinde yaşayan (kendi tabiyetinde olsun olmasın) herkesten vergi alınmasını öngörürken kanunların şahsiliği (kişiselliği) ilkesi ise, devletlerin tabiyetinde olan (kendi sınırları dışında yaşasa bile) herkesten vergi almak istemesini ifade etmektedir.¹

¹ BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, shf.47, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesine göre, Türkiye’de yerleşmiş sayılan gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Aynı Kanunun 4. maddesi uyarınca, ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar (ikametgâh, Kanunu Medenin 19. ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir) ve bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılımlar Türkiye’de oturma süresini kesmez) Türkiye’de yerleşmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine 5520 sayılı Kurumlar vergisi Kanunu’nun 3.maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerinden kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre tam mükellef gerçek kişi ve kurumların, yasaların yer bakımından uygulanmasında şahsılık ilkesi gereğince Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilmeleri esastır.

Ancak gayrimenkullerin satışı, bağışı, trampası veya üzerinde sair surette hak tesis edilmesi, ilgili sicil kayıtlarına şerh veya tescil edilmesi devlet güvencesiyle mümkün olduğundan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde, mülklik esasının uygulanması kaçınılmaz hale gelmektedir.²Buna göre yurtdışı kazançlarının değerlendirilmesinde ve vergilendirilmesinde gelirin elde edildiği ülkenin vergi mevzuatının yanı sıra gelirin unsurunun niteliği de önem arz etmektedir.

3- YURTDIŞINDAN ELDE EDİLEN KİRA GELİRİNE KONU MAL ve HAKLAR

Gelir Vergisi Kanunu’nun 70’inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradına konu mal ve haklar tanımlanmaktadır. Ancak hiç şüphesiz ki madde de tanımlanan mal ve haklar Türkiye sınırları dahilinde elde edilen kazanç unsurlarını kapsamaktadır. Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların yabancı ülkelerde elde ettikleri gayrimenkul sermaye gelirlerini yurt içindeki kazançları ile birlikte değerlendirecekleri tabidir. Burada önem arz eden husus gayrimenkul varlıkların yabancı devlette nasıl tanımlandığı ve hangi vergilendirme kriterlerine tabi olduğunun belirlenmesidir.

Yurtdışı kazançlarının vergilendirilmesinde dikkat edilmesi gereken diğer bir husus gelirin elde edildiği ülke tarafından vergilendirilmek istenmesi durumunda, çifte vergilendirmenin ortaya çıkmasıdır. Çifte vergilendirme, belli bir kaynaktan aynı vergilendirme döneminde aynı yapıda mükerrer vergi alınması olarak tanımlanmaktadır. Uluslararası alanda devletler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile iki ülke arasındaki gelir unsurlarını ve bu unsurların vergilendirilmesine ilişkin esasları düzenlenmekte, çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlamaktadırlar. Çifte Vergilendirmeyi önleme anlaşmaları milletlerarası hukuk çerçevesinde düzenlendiğinden devletlerin mevcut yasalarının üzerinde bağlayıcı özelliğe sahiptirler.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında vergilemeye konu gelir unsurları ayrı ayrı sayılmakta ve konu ile ilgili açıklamalar yapılmaktadır. Örnek olarak Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 6. bölümünde “Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir” başlıklı bölümde gayrimenkuller aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

² SARITAÇ, Kemal, Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Yurt Dışında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi, www.bilgilidenetim.com

Gayrimenkul varlık terimi, bahse konu varlığın yer aldığı 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 üstündeki hakları kapsayacaktır; gemiler, uçaklar ve kara nakil vasıtaları gayrimenkul varlık sayılmayacaktır. Şeklinde tanımlanmıştır.³

Buna göre gayrimenkul sayılan mal ve hakların elde edildiği ülkenin vergi mevzuatı çerçevesinde değerlendirilmesi tabi olmakla birlikte çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları mevcut vergi yasalarının üzerinde ve bağlayıcı özelliğe sahip olduğundan vergilendirme esaslarının çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir.

3.1- Gelirin Yurtdışında Vergiye Tabi Tutulmuş Olması

Tam mükellef bir gerçek kişinin Türkiye’de ve Türkiye dışında elde ettiği gelirden Türk Vergi hukuku hükümlerine göre vergilendirilmesi esastır. Buna göre bir Türk vatandaşının veya Türkiye’de mukim bir yabancı, yabancı bir devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir gayrimenkulün bulunduğu diğer Devlette vergilendirilebilir. Ancak bu gayrimenkulden elde edilen gelirin Türkiye’de elde edilen diğer eklenmesi yahut ayrıca bildirilmesi gerekecektir.

Nitekim bu konuda Gelir Vergisi Kanunu’nun 85. maddesi gereğince mükelleflerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname bildirmekle yükümlüdürler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur.

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

1. Mükellefin bunları Türkiye’de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;
2. Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda;

Elde edilmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Buradan hareketle yurtdışından elde edilen gelirin talep edilebilir hale gelmesi veya gelir sahibinin kullanımına hazır hale getirilmesi kazancın elde edildiği anlamına gelmektedir.

3.2- Gelirin Elde Edildiği Ülke ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Bulunması Halinde

Gayrimenkul haklarından elde edilen gelirler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 6’ncı maddesinde düzenlenmektedir. Maddenin ilk fıkrasına göre; akit devletlerden birinin mukimi olan bir kişinin diğer devlette bulunan gayrimenkul varlıklarından elde ettiği gelirler, gayrimenkulün bulunduğu devlette vergilendirilecektir⁴. Aynı maddenin ikinci fıkrasında aşağıda sayılan varlıkların her halükarda gayrimenkul sayılacağı ifade edilmiştir.

- Gayrimenkul ve gayrimenkul varlığa müteferrik varlıklar
- Tarım ve ormancılıkta kullanılan araç ve hayvanlar
- Özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin haklar

³ Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması 24.01.2012 tarih ve 28183 Resmi Gazete yayınlanmıştır.

⁴ Hesap Uzmanları Derneği “Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013 “ sayfa 422

- Gayrimenkul intifa hakları
- Maden ocaklarının, kaynakların ve diğer kaynakların elde edilen işletme hakkından veya işletilmesinden doğan sabit ya da değişken ödemeler üstünden haklar

Gemi, vapur ve uçaklar ise gayrimenkul sayılmamaktadır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında tüm gelir unsurları ayrı ayrı ele alınarak ya mahsup ya da muafiyet yöntemiyle çifte vergilendirmenin önlenmesi yoluna gidilmektedir. Mahsup yönteminde gelirin, akit devletlerden birinde vergilendirilmesi kabul edilmekte ancak diğer devlete de belli oranda vergi alma hakkı tanınmakta ve bu tahsil edilen vergi gelirin asıl vergilendirildiği devlette hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Muafiyet yönteminde ise akit devletlerden birinin tam mükellef kişisi diğerinden bir gelir elde ettiğinde devletlerden birine vergilendirme yetkisi verilmekte diğer devlet vergilendirme hakkından feragat etmektedir. Buna göre, örneğin Türkiye’de mukim (A) kişinin Almanya’da satın aldığı daireyi kiraya vermesinden doğan kira geliri üzerinden vergileme hakkı Türkiye ile çifte vergilendirme önleme anlaşması imzalamış olan Almanya’nın olmaktadır.

4- YURTDIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU ve BEYANI

Gelir Vergisi Kanunu’nun 123. maddesine göre, tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir.

Bu mahsubun şartları maddede açıklanmıştır:

- 1- Yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması
- 2- Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi şarttır.

Yabancı memlekette, ödenen vergi makbuzları veya bu hususu belgelendirecek vesikalar taksit zamanına kadar gelmemiş olursa, yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden vergi kısmı bir yıl süre ile ertelenir. Aranan vesikalar bir yıl içinde vergi dairesine ibraz edildiği takdirde vergi tenzil edilir. Süre geçtikten sonra erteleme hükmü kalkar ve vesikalar ibraz edilse bile dikkate alınmaz. Vergi Usul Kanununda yazılı mücbir sebeplere ait hükümler mahfuzdur.

Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin ilgili bulundukları kazanç ve iratlar, mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, bu vergiler de bu gelire ait vergiden indirilmesi gerekmektedir.

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

Gelir Vergisi Kanunu’nun 123. maddesi hükümleri ile yurt dışından kazanç ve irat elde eden tam mükellef gerçek kişilerin çifte vergilendirmeye maruz kalması önlenmekte ancak Türkiye’de faaliyet göstermek isteyen yurt dışında yerleşik gerçek ve tüzel kişilerin Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar nedeniyle hem Türkiye’de hem de kendi ülkelerinde vergilendirilmelerine engel olmamaktadır.

Yurtdışındaki faaliyetten zarar çıkması durumunda ise Gelir Vergisi Kanunu’nun 88. maddesinde yer alan zararların karlara takas ve mahsubu başlıklı madde hükümlerine işlem yapılacağı tabidir. Söz konusu maddede;

Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim

yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde mahsup edilebilecektir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve kâr-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır.

Türkiye'de Gelir Vergisi'nden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilmesi mümkün değildir.

5- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Tam mükellefler, yurt içinde ve yurt dışında elde ettikleri kazançların toplamı üzerinden vergilendirilmektedir. Tam mükelleflerin yurtdışında elde ettikleri kazançlar üzerinden hem yabancı devlette hem de vatandaşı olduğu devlette vergilendirmeye tabi tutulması çifte vergilendirmeye neden olmaktadır. Devletler arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile bu durum ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme amaçlı Gelir Vergisi Kanunu'nda yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsup edilmesi ve çifte vergilendirmeyi önleme amaçlı yasal düzenlemeler mevcuttur. Mezkur Kanunu'nun 85, 88 ve 123. maddelerinde yer alan düzenlemeler, tam mükellef gerçek kişilerin yurtdışından elde ettiği kar ve zararların yurtiçindeki gelirden indirim ve mahsubuna imkan tanımaktadır. Ancak yurtiçindeki mahsup, gelir vergisi kanununun 103. maddesinde belirtilen vergi oranları ile sınırlıdır.

Ülkemizde 10.03.2014 tarihi itibarıyla seksen taraf devlet arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yürürlüktedir.⁵Yürürlükteki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 6'ncı maddesinde tam mükelleflerin yurt dışında elde ettikleri gayrimenkul sermaye gelirlerinin kapsamı ve vergilendirme prensipleri düzenlenmiştir. Mezkur madde hükmünce devletimizin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzaladığı ülkelerde elde edilen kira geliri gerekli şartları taşıması durumunda yalnızca o ülkede vergilendirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
- Hesap Uzmanları Derneği "Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012"
- Bilici, Nurettin "Vergi Hukuku" Seçkin Yayın Evi
- SARITAÇ, Kemal, Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Yurt Dışında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi, www.bilgidenetim.com

⁵ Bknz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm