

GELİR VERGİSİ TAM MÜKELLEFLERİNİN YURT DIŞI GELİRLERİNİN TÜRKiYE’DE BEYANI VE YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

I-GİRİŐ

Türkiye’de tam mükellef gerçek kişiler yurtdışı ülke gelirlerini Türkiye’de beyan etmek ve bu gelirler üzerinden vergi ödemek durumundadırlar.

Yurt dışı gelirlerin hem kazanıldığı ülkede, hem de mukim veya vatandaŐı olduğu ülkede vergilendirilmesi çifte vergilendirmeye neden olmakta, bu nedenle de ağır vergilerle karŐı karŐıya kalınmaktadır.

Ülkeler çifte vergilendirmeden kaçınmak için, tek taraflı olarak ya da iki taraflı anlaşmalarla önlemler almaktadır. Tek taraflı önlem ülke mevzuatına, iki taraflı önlem ise Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına göre konu edilmektedir.

Türkiye’de yabancı ülkelere elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde ilgili ülke ile ÇVÖA yoksa, Gelir Vergisi Kanununun 123 üncü maddesinde yer alan, tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yurt dışında elde ettikleri gelirler dolayısıyla ödemiŐ oldukları vergilerin mahsubuna ilişkin hükümlere, ilgili ülkeyle ÇVÖA yapılmış ise ÇVÖA hükümlerine göre uygulama yapılmaktadır.

Platformda, yurt dışında elde edilen gelirlerin yurt içinde vergilendirilmesine ilişkin hususlar ilgili ülke ile yapılmış ÇVÖA olup olmamasına göre ele alınarak irdelenmiŐ bulunmaktadır.

II- TAM MÜKELLEF GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN ÇVÖA OLMAYAN DEVLETLERDE ELDE ETTİĞİ KAZANÇ VE İRATLARIN TÜRKiYE’DE BEYANI VE MAHSUBU

Tam mükellef gelir vergisi mükelleflerinin ÇVÖA olmayan ülkelere elde ettiği kazanç ve iratların Türkiye’de beyanı Gelir Vergisi Kanunu gereğidir. Ancak bu durum çifte vergilendirmeye neden olabileceğinden çifte vergilendirmeyi önleme için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 123 üncü maddesinde yer alan “Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu” hükmüne göre uygulama yapılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 123 üncü maddesine göre;

1- Gelir vergisi tam mükelleflerinin 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 kısımdan indirilir.

İndirilecek miktar, Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısımdan fazla olduğu takdirde, aradaki fark dikkate alınmaz.

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

Türkiye’deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı gelir tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiŐ olması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen açıklamalara göre tam mükellef kişinin 2023 yılında Türkiye’de ve ÇVÖA olmayan ülkede beyana tabi gelir elde eden ve bu gelirleri ile ödenen vergilerin aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi olduğu varsayılan firmanın beyanı ve mahsup edilen vergi tutarı ile ödenecek vergi miktarı aşağıdaki gibi olacaktır;

(Yabancı para sonuç hesaplarına intikal kuru uygulanarak TL’ye çevrilmiş olarak kabul edilmiştir)

Türkiye’de elde edilen gelir vergisine tabi gelir	3.000.000 TL
ÇVÖA olmayan ülkede elde edilen gelir	1.000.000 TL
Toplam beyan edilen gelir	4.000.000 TL
Toplam gelire isabet eden hesaplanan vergi	1.000.000 TL
Toplam gelirin yurt dışı gelire oranı	% 25
Yurt dışından elde edilen gelir için ilgili ülkede ödenen vergi	300.000 TL
Hesaplanan verginin yurtdışı gelire isabet eden kısmı(1.000.000*%25)	250.000 TL

Bu durumda yurtdışında ödenen 300.000 TL verginin 250.000 TL’si mahsup edilebilecek 50.000 TL mahsup edilemeyecektir. Bu uygulamaya kısmi (normal) mahsup denilmektedir. Kısmi mahsupta yurtdışında uygulanan verginin bir kısmı Türkiye’de hesaplanan vergiden indirilmekte, tam mahsupta ise yurt dışında ödenen verginin tamamı hesaplanan vergiden indirimine konu edilmektedir.

Bununla birlikte yurtdışında ödenen verginin Türkiye’de hesaplanan vergiden fazla olması durumunda fazla olan kısmın gider yazılıp yazılamayacağı hususu tartışma konusu olagelmıştır. Bu konudaki Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin 06.03.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-21/3110 sayılı özelgesinde, yasal sınırı aşması nedeniyle kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen vergilerin indirilebilecek giderler arasında sayılmadığından, sözü edilen fazlalığın kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmesi mümkün olamayacağı gerekçesi ile gider yazılamayacağı belirtilmiştir.

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 edilmelidir.¹

3- Bu vesikaların, taksit zamanına kadar gelmemesi durumunda, yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden vergi kısmı mahsup edilmeyerek vergilendirilir, ancak bu vergi bir yıl süre ile ertelenir.

¹ İstanbul .V.D Bşk. 27.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 33-1937 sayılı özelgesinde yer alan ifade uyarınca yeminli tercüman tarafından Türkçeye çevrilen ve noterlikçe tasdik edilen evrakların (APOSTILLE)" hükümlerine göre) düzenlenmiş olması halinde ayrıca konsolosluk tasdiki aranmayacaktır.

Aranan vesikaların bu süre zarfında vergi dairesine ibraz edilmesi halinde 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.

4- Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin ilgili buldukları kazanç ve iratlar mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, bu vergiler de o gelire ait vergiden indirilir.²

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

6- Tam mükellefin Türkiye'de beyana tabi bir geliri olmasa dahi yurt dışı gelirinin beyanı zorunludur. Bu takdirde beyan edilen gelire ilişkin yurt dışında ödenen verginin, Türkiye'de bu kazançla ilişkin olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmı mahsup edilemeyecektir.

7- Türkiye'de vergiye tabi gelir vergisine tabi kazancının oluşmaması (zarar mahsubu veya istisnalar) nedeniyle, Türkiye'deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı gelirler üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı iç hukuk hükmüne göre (zamanaşımı süresince) kullanılabilir.

8- Kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin hükümlerin uygulandığı durumlarda, yurt dışı iştirakin toplam vergi yükünün hesabında esas alınan vergiler, ödenmiş olmaları şartıyla, Türkiye'de vergilendirilecek kontrol edilen yabancı kurum kârları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

9- Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, gerçek kişilerde kârdan mahsup edilir. Ülkesindeki yetkili denetim kuruluşu tarafından zarar rapora bağlanır ve tercüme ettirilerek Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibraz edilir.

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 edilmez. (GVK MD.88)

Yurtdışı Temettü Gelirlerinin vergilendirilmesi

Yurtdışı temettü gelirleri mukim ülkede vergilendirilir. Bu gelirler için kaynak ülkede ödenen vergiler ise Türkiye'de beyan edilen temettü gelirleri üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

28.12.2023 tarih ve 324413 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 7491 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Md.22'ye eklenen 4 ve 5 inci fıkra ile 01.01.2023 tarihinden itibaren, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki kurumlardan elde edilen;

- Her nevi hisse senetlerinin kâr paylarının,
- İştirak hisselerinden doğan kazançlarının,
- Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar paylarının,

² Yurtdışında gelirin elde edilmesi tasarruf edilir hale gelmesini ifade etmektedir. Gelirin elde edildiği yıl Türkiye'de hesaplara da intikal ettirilmesi gerekir Ancak, gelirin Türkiye'de hesaplara intikali için Türkiye'ye getirilmesi zorunlu değildir.

yarısı,

bu kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması ve kâr payının elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla gelir vergisinden müstesnadır.

Müstesna olmayan kısım diğer gelirler gibi beyan edilir ve yurt dışında buna isabet eden ödenen vergi mahsup edilir.

Bilindiği üzere GVK 86/1-d madde uyarınca Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2023 yılı için 8.400 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmemekte, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmemektedir. Dolayısıyla yurt dışında elde edilen bu kapsamda temettü gelirleri de yurt içinde vergiden istisna bulunmaktadır.

III- TAM MÜKELLEF GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN ÇVÖA OLAN DEVLETLERDE ELDE ETTİĞİ KAZANÇ VE İRATLARIN TÜRKİYE'DE BEYANI VE MAHSUBU

Ülkeler arası ÇVÖA'lar model anlaşmalara göre yapılırsa da aralarında farklılıklar olabilmektedir. Temel model OECD ülkeleri ile yapılan anlaşmalarda uygulanan model olmaktadır. Dolayısıyla uygulamalarda her ülke bakımından o ülke ile yapılmış ÇVÖA ve anlaşma eki protokol hükümlerinin dikkate alınması gerektiği tabiidir.

1-Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının niteliği

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ilk amacı gelir üzerinden alınan vergilerde uluslararası çifte vergilendirmenin ortaya çıkmasını engellemektir. Bunun yanında, ülkeler arası mali idarelerle iş birliği, uluslararası bilgi değişimi, uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadele, ÇVÖA uygulamalarından doğan sorunların giderilmesi için karşılıklı anlaşma usulü uygulamaları da amaçlardan bazılarıdır.

Bu bakımdan uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında standart oluşturmak için, Birleşmiş Milletler (BM) modeli ve OECD modeli geliştirilmiştir.

a- BM Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Model Anlaşması niteliği

Bu yöntemde, kaynak ülkesi gelirlerinin kaynak ülkede vergilendirilmesine daha fazla ağırlık verilir. Bu model anlaşmaları daha ziyade gelişmemiş veya gelişmekte olan ülkeler ile yapılmaktadır.

b- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Çifte Vergilendirmeyi Önleme Model Anlaşması niteliği

OECD üyesi ülkelerin daha çok gelişmiş ülkelere oluşması nedeniyle model anlaşmanın yararlarından, gelişmemiş veya gelişmekte olan ülkelere göre daha fazla yararlanırlar. Kaynak ülke gelirlerinden pay almaya çalışılır.

Türkiye’de bugüne kadar 90 ülke ile ÇVÖA yapmış olup eski yapılmış anlaşmalar BM modeline göre OECD’ye üye olduktan sonra yapılan anlaşmalar ise OECD modeline göre yapılan anlaşmalardır.

2-Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Sınırlandırılması Yöntemleri

Devletler yaptıkları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadır. Bunun için genellikle 2 yöntem (istisna ve mahsup) kullanılmaktadır.

Türkiye’nin bugüne kadar imzaladığı anlaşmalarda iki yönteme de yer verilmiştir. 22 anlaşmada istisna ve istisna ile birlikte mahsup, 68 anlaşmada ise sadece mahsup yöntemi benimsenmiştir.

a-İstisna Yöntemi

Anlaşmaya taraf devletlerden birisinin mukimi, anlaşma hükümlerine göre, kaynak devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ederse, mukim olunan devlet, elde edilen geliri vergiden istisna etmektedir.

Model anlaşmalarda istisna uygulamasının genel esasları belirtilir. Detaylar ikili müzakerelere ve devletlerin iç mevzuatına bırakılmıştır.

Türkiye uygulamasında, diğer Devlette Anlaşma hükümleri çerçevesinde ödenen vergiler Türkiye’de vergiden istisna edilmekte, diğer bir ifadeyle yurt dışı gelirleri genel netice hesaplarına intikal ettirilmekle beraber vergi matrahına dahil edilmemektedir.

Türkiye’nin gelir vergisinde artan oranlı bir vergi tarifesi uygulaması nedeniyle sadece bu tarifenin belirlenmesi açısından, üzerinden vergi alınmasa da söz konusu gelirler toplam matraha dâhil edilebilmektedir.

b-Mahsup Yöntemi

Anlaşmaya taraf devletlerden birisinin mukimi, anlaşma hükümlerine göre, mukim olunmayan kaynak devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ederse, mukim olunan devlet, bu mukimin geliri üzerinden alınacak vergiden, kaynak devlette ödenen gelir vergisine eşit bir tutarın mahsup edilmesine izin vermektedir. Ancak, söz konusu mahsup, anlaşmaya taraf kaynak devlette elde edilen gelir mahsuptan önce hesaplanan vergi tutarını aşmamaktadır.

Bu yöntemde de, Model anlaşmalarda mahsup uygulamasının genel esasları belirtilir. Detaylar ikili müzakerelere ve devletlerin iç mevzuatına bırakılmıştır.

Türkiye uygulamasında genellikle mahsup yöntemi uygulanır., Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarımızda yer alan “yabancı ülkelere ödenen vergilerin mahsubu”na ilişkin madde hükümleri çerçevesinde normal (kısmi) mahsup uygulaması yapılmaktadır.

Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmalarında Türkiye'nin Uyguladığı Yöntemlere Örnekler;

Taraf Ülke	Yöntem	Kapsam
Almanya	Mahsup/istisna	Temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri
ABD	Mahsup	Temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri
İsviçre	Mahsup	Temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri
Hollanda	İstisna/Mahsup	Temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri

Temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri hariç diğer gelirler ya kaynak veya mukim ülkede vergilendirilir. Bir gelir yalnız bir ülkede vergilendirildiği için çifte vergilendirme oluşmaz.

Temettüler, faiz ve gayrimaddi hak gelirleri mukim oldukları ülkede vergilendirmekle birlikte, bu tür gelirlerin elde edildikleri devlette de (kaynak Devlet) anlaşmalarda belirlenen oranı geçmemek üzere vergi kesintisi yapılır. Ancak çifte vergilendirme doğmaması için mukim ülkenin hesapladığı vergiden kaynak ülkenin hesapladığı vergi mahsup edilir. Bir anlamda, gelir mukim ve kaynak ülke arasında pay edilmektedir.

3-Mukimliğin belirlenmesi ve mukimlik belgesi

Anlaşma kapsamına giren kişilerin hangi Devletin mukimi olduğu konusu Anlaşmaların 4'üncü maddesinde yer almaktadır. Anlaşmaların bazı maddesinde vergileme yetkisi mukim olunan Devlete bırakılmış olduğundan, mukim olunan devletin belirlenmesi gerekmektedir. Anlaşmalarda gerçek veya tüzel kişiler, ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzeri yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle bir Devlette vergi mükellefiyeti altına giriyorlarsa artık bu Devletin mukimi olarak kabul edilmektedirler.

Ancak, bir gerçek veya tüzel kişi yukarıda belirtilen kriterler nedeniyle bazen her iki Devlette birden mukim kabul edilebildiklerinden, çifte mukimlik sorunu ortaya çıkabilmektedir.

Böyle bir durum ortaya çıktığında, gerçek kişiler, Anlaşmaya taraf Devletlerden birinde devamlı bir meskenlerinin bulunması halinde bu Devletin, her iki Devlette de bir meskene sahip olmaları durumunda ise kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin mukimi olarak kabul edilmektedirler.

Yine de çözüm bulunamıyorsa, anlaşmaların karşılıklı anlaşma usulü hükümleriyle çözüm bulunabilmektedir.

Anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyenlerin ilgili makamlara mukimlik belgesi ibraz etme zorunluluğu bulunmaktadır. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümleri uygulanır.

Gelir İdaresi Başkanlığı 20.12.2013 tarihli ÇVÖA Sirküleri-3 ile mukimlik belgesini düzenleyecek yetkilileri açıklamıştır. Buna göre mukimlik belgesini düzenlemeye yetkililer:

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, kendi mükellefleri için,

•Ankara, Antalya, Bursa, İstanbul, İzmir, Kocaeli, Trabzon Vergi Dairesi Başkanlıkları da kendilerine bağlı vergi dairelerinde sürekli vergi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişiler için ve kendi yetki alanlarının sınırları içerisinde ikamet eden ve sürekli mükellefiyeti olmayan T.C. uyruklu gerçek kişiler (potansiyel mükellefler), için,

•Gelir İdaresi Başkanlığı (Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı), sürekli vergi mükellefiyeti olan/olmayan tüm yabancı uyruklu gerçek kişiler ve Avusturya, İsviçre ve Suudi Arabistan yetkili makamlarına verilmek üzere mukimlik belgesi talep eden mükellefler ile a ve b maddelerin kapsamına girmeyen diğer gerçek ve tüzel kişiler için, mukimlik belgesi düzenlerler.

4-Uygulanan vergi oranları

Diğer Devlet kaynaklı elde edilen temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri için bu diğer Devlette alınacak maksimum vergi oranlarına anlaşmalarda yer verilir. Söz konusu oranlara ilişkin bilgiler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Web sayfasında yer almaktadır.

Aşağıdaki tabloda üç ülke bakımından uygulanacak en fazla vergi oranları örnek olarak sunulmuştur.

ÇVÖA'YA GÖRE KAYNAK ÜLKEDE UYGULANACAK EN FAZLA VERGİ ORANLARI			
Ülke Gelir Türü	ABD	İsviçre	Almanya
Temettü	Sermaye payı en az %10 ise %15, Diğerleri %20	Sermaye payı en az % 20 ise % 5, Diğerler %15	Sermaye payı en az % 25 ise %5, Diğerleri %15
Faiz	Kredilerden kaynaklanıyorsa %10, Diğer %15	Kredilerden kaynaklanıyorsa %5, Diğer %10	%10
Gayrimaddi hak bedeli	%5 %10	%10	%10

5-Türkiye'de Mukim Olan Mükellefe ilişkin Mahsup Esasları

Türk mukimlerinin yurtdışında ödedikleri finansal hesaplara (temettü, faiz ve gayrimaddi hak) ait vergileri mahsup ederken;

Bu tür gelirler elde edildikleri Devlette de Anlaşmalarda belirtilen oranları geçmeyecek şekilde vergiye tabi tutulmaktadır. Anlaşmalarda yer alan vergi oranları vergilemede yapılacak en fazla oranı ifade etmekte olup, bu oranlar hiçbir şekilde aşılmayacaktır.

Anlaşmalara taraf Devletlerin iç mevzuatlarında bu tür gelirler için daha düşük bir vergi oranı uygulanıyor ise bu durumda Anlaşmalarda yer alan oranlar değil, mükellefin lehine olan bu düşük oranlar uygulanacaktır.

Yurtdışında ödenen vergilerin ancak bu vergilerin dayanağını oluşturan gelire isabet eden Türk vergisi kadarlık kısmının mahsubuna imkân bulunmaktadır.

Kaynak devletlerin ÇVÖA belirtilen oranlar üzerinde bir oran uygulamaları veya diğer her türlü haksız vergilendirme durumunda ise fazla ödenen verginin iadesi kaynak ülkeden istenebilecektir.

6- ÇVÖA bulunan ülkede elde edilen temettülerin yurt içinde vergilendirilmesi

Yukarıda izah edildiği gibi 7491 sayılı kanunun 8 inci maddesiyle GVK. Md.22'ye eklenen 4 üncü fıkra ile 01.01.2023 tarihinden itibaren,

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki kurumlardan elde edilen;

- Her nevi hisse senetlerinin kâr paylarının,
- İştirak hisselerinden doğan kazançların,
- Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payların, yarısı,

bu kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması ve kâr payının elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla gelir vergisinden müstesnadır. Müstesna olmayan kısım diğer gelirler gibi beyan edilir ve yurt dışında buna isabet eden ödenen vergi mahsup edilir. Beyan edilen gelir(menkul sermaye iradı) 2023 yılı için 8.400 TL'yi aşmıyorsa, tevkifata ve istisna uygulamasına tabi değilse, GVK Md 86/1-d gereğince beyan edilmez.

Söz konusu hükümler ÇVÖA bulunan ülkelere elde edilen kazançlar için de uygulanmaktadır. Buna göre tam mükellef kişinin 2023 yılında Türkiye'de ve ÇVÖA olan ülkede beyana tabi gelir elde eden ve bu gelirleri ile ödenen vergilerin aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi olduğu varsayılan firmanın beyanı ve mahsup edilen vergi tutarı ile ödenecek vergi miktarı aşağıdaki gibi olacaktır;

A-Tam Mükellefin Türkiye'deki Gelir Vergisine Tabi Gel	400.000 TL
B-Tam Mükellefin Türkiye ile ÇVÖA Olan Ülkede Gelir Üzerinden Elde Edilen (Temettü, faiz veya Gayrimaddi Hak Geliri)	600.000 TL
C-Yurt Dışından Elde Edilen Kazanç ve İratlar İçin İlgili Ülkede Tevkifat Yoluyla Ödenen Vergi $600.000 * \%25 =$	150.000 TL
Toplam Gelir=A+B= $400.000+600.000$	1.000.000 TL
Yurt Dışı Kazancın Tüm Kazanca Oranı= $B/D=600.000/1.000.000 =$	$\%60$
F-Hesaplanan Vergi= $1.000.000 * \text{Vergi Tarifesi } \%30$	300.000 TL
G-Hesaplanan Verginin Yurtdışı Kazanca İsbet Eden Kısmı= $F * E=300.000 * \%60 =$ En fazla indirilebilecek vergi	180.000 TL
Mahsup Edilebilecek Yurt Dışı Vergi= $C > G=150.000 < 180.000$	150.000 TL

Bu durumda yurtdışında ödenen 150.000 TL verginin tamamı olan 150.000 TL'si mahsup edilecektir. Hesaplanan verginin yurt dışına isabet eden kısmı ($300.000 * \%60 = 180.000$ TL olup en fazla mahsup yapılabilecek bedeli göstermektedir. Yurt

dışında ödenen 150.000 TL olduğundan yurtdışı mahsup bu olacaktır. Tamamı mahsup edildiğinden bu mahsup tam mahsup yöntemini ifade etmektedir.

IV-DEĞERLENDİRME

Yapılan açıklamalar göstermektedir ki, yurt içinde elde edilen temettülerin yarısı vergiden istisna edilirken yurt dışındaki şirketlerden elde edilen temettüler konusunda 7491 sayılı kanun şartlı bir istisna getirmiş bulunmaktadır. Buna göre yurt dışındaki ortaklık hissesi % 50 den fazla ise istisna uygulanmaktadır. Ancak daha düşük oranda ortaklıklardan elde edilen temettüler bakımından istisna uygulanmamaktadır bu da handikap yaratmaktadır beyan edilme yönünden dolayısıyla kayıt dışılığı önlemek bakımından bu konu üzerinde durulması gerekmektedir.

Tartışma konularından biri de yurt dışı gelirlerinin ilgili ülkede vergilendirilmesi dolayısıyla ödenen vergi tutarının, Türkiye’de uygulanan vergi oranları dolayısıyla ortaya çıkan vergi tutarından daha yüksek olması durumunda fazla olan tutarın mahsup edilmemesi hususudur.

Anayasamızın 90’ıncı maddesine göre milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları da milletlerarası anlaşma olması nedeniyle bu anlamda kanun hükmündedir. Kanunlar hiyerarşisine göre, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, ülke mevzuatına göre öncelikli uygulanması gerektiğinden, ÇVÖA yapılmış ülkelerle yapılan ÇVÖA hükümleri öncelikli uygulanır.

Türkiye 90 ülke ile ÇVÖA imzalamış ve henüz sözleşme imzalanmamış ülkeler bulunmaktadır. Ayrıca 120 ülke ile bilgi paylaşımı anlaşması yapılmış bulunmaktadır ki bu önemli bir unsurdur yurt dışı gelirlerin beyanı yönünden.

Türkiye 90 ülke ile ÇVÖA yaptığı ve bu ülkeler genellikle Türkiye ile ekonomik bakımdan ilişkili olduğu düşünüldüğünde Gelir Vergisi Kanununun 123 üncü maddesindeki “Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu” hükmünün çok fazla uygulanabilirliği kalmamıştır denilebilir. Çünkü, bu ülkelerle genellikle ÇVÖA hükümleri uygulanmaktadır.

Ancak, mükelleflerce ÇVÖA hükümlerine uyulmaması halinde, GVK Md.123 uygulaması nedeniyle daha fazla vergi yükümlülüğü ile karşılaşabilecektir.

OECD, “Finansal Hesap Bilgilerin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması ” Türkiye dahil 120 ülkeyle imzalanmıştır. İmzacı ülkeler, karşılıklılık temelinde ilgili ülkelerin mukimlerine ait finansal hesap bilgilerini, finansal kuruluşlardan toplayıp her yıl ilgili ülkeyle paylaşmaya başlamıştır.

Bu kapsamda, Türkiye mukimlerinin başka ülkelerdeki finansal hesap bilgileri vergi idaresince taranıp beyan edilip edilmediği araştırılmakta ve bu şekilde beyan edilmemiş gelirler tespit edilmektedir.

Ayrıca Türkiye, ABD ile yapılmış olan Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası (FATCA) ile de Otomatik Bilgi Değişimi yapmaktadır.

Bu nedenlerle, yurt dışı gelirlerin beyanı uygulaması daha fazla önem kazanmış bulunmaktadır.