GELİR VERGİSİ TAM MÜKELLEFLERİNİN YURT DIŞI GELİRLERİNİN TÜRKİYE'DE BEYANI VE YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

Erdoğdu ÖZ
Yeminli Mali Müşavir
İstanbul YMM Odası Platform Toplantısı
20.03.2024

SUNUMUN AKIŞI

GİRİŞ

I- TÜRKİYE'DE TAM MÜKELLEF GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN ÇVÖA OLMAYAN DEVLETLERDE ELDE ETTİĞİ KAZANÇ VE İRATLARIN GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE BEYANI İLE YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

II- TÜRKİYE'DE TAM MÜKELLEF GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN ÇVÖA OLAN DEVLETLERDE ELDE ETTİĞİ KAZANÇ VE İRATLARIN TÜRKİYE'DE ÇVÖA'NA GÖRE BEYANI İLE YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

III-DEĞERLENDİRME

IV-KATKILAR VE SORU CEVAPLAR

GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. (GVK.Md.1).

Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişiler (*İkametgahı Türkiye'de bulunanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar)* tam mükelleftir. Tam mükellefler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilir. (GVK.Md.3-4).

Mükellefler, bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için yıllık beyanname verirler. Gelir vergisi kanununa göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

(GVK.Md.85).

Türkiye'de tam mükellef gerçek kişilerin yurtdışı ülke gelirleri, yurt dışında bulunan faaliyetlerinden gelir elde etmeleri ve bu gelirler üzerinden vergi ödemeleri ile oluşmaktadır.

Gelirler hem kazanıldığı ülkede, hem de hem de mukim veya vatandaşı olduğu ülkede vergilendirilmesi çifte vergilendirmeye neden olmaktadır. Bu nedenle ağır vergilerle karşı karşıya kalınmaktadır.

Ülkeler çifte vergilendirmeden kaçınmak için, tek taraflı olarak ya da iki taraflı anlaşmalarla çifte vergilendirmeye karşı önlemler almışlardır. Tek taraflı önlem ülke mevzuatına, iki taraflı önlem ise Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına göre alınır.

Türkiye'de yabancı ülkelerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde o ülke ile ÇVÖA yoksa, Gelir Vergisi Kanununun 123 üncü maddesine, diğer ülkeyle ÇVÖA yapılmış ise o ülkeyle yapılmış olan ÇVÖA hükümlerine göre uygulama yapılır.

Çünkü, Anayasamızın 90 ıncı maddesine göre; Milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları da milletlerarası anlaşma olduğundan kanun hükmündedir. Kanunlar hiyerarşisine göre, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, ülke mevzuatına göre öncelikli uygulanması gerektiğinden, ÇVÖA yapılmış ülkelerle yapılan çifte vergilemenin önlenmesi uygulamalarında ÇVÖA hükümleri öncelikli uygulanır.

Sunumumuzda, Türkiye'de tam mükellef gelir vergisi mükelleflerinin;

- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (ÇVÖA) olmayan devletlerde elde ettiği kazanç ve iratların, Türkiye'de Türk Gelir Vergisi Kanununa göre;

- ÇVÖA olan ülkelerde elde ettiği kazanç ve iratların çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre,

beyanı ve yurtdışında ödenen vergilerin mahsubu konusu incelenecektir.

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

Tam mükellef gelir vergisi mükelleflerinin ÇVÖA olmayan devletlerde elde ettiği kazanç ve iratların Türkiye'de beyanı Gelir Vergisi Kanunu gereğidir. Ancak bu durum çifte vergilendirmeye neden olabilecektir. Bu nedenle çifte vergilendirmeyi önleme için kullanılan istisna ve mahsup yöntemlerinden mahsup yöntemi,Türkiye'de uygulanır. 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 (gelir üzerinden alınan şahsi vergiler),

Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisinin, yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir.

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

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

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

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 edilir.***(1)***

3- Bu vesikalar, taksit zamanına kadar gelmemiş olursa, yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden vergi kısmı (mahsup edilmemiş gibi vergilendirilir) bir yıl süre ile ertelenir.

4- 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***(2)***.

5- Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin ilgili bulundukları kazanç ve iratlar mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, bu vergiler de o gelire ait vergiden indirilir ***(3).***

(1) Yeminli tercüman tarafından Türkçeye çevrilen ve noterlikçe tasdik edilen evrakların (APOSTILLE)" hükümlerine göre) düzenlenmiş olması halinde ayrıca konsolosluk tasdiki aranmayacaktır. (İst.V.D Bşk. 27.10.2011tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 33-1937 sayılı özelge)

(2)Mücbir sebep hali.VUK.Md.13)

(3) Yurtdışında gelirin elde edilmesi tasarruf edilir hale gelmesidir. Gelirin elde edildiği yıl Türkiye'de hesaplara da intikal ettirilmesidir. Gelirin Türkiye'ye getirilmesi Türkiye'de hesaplara intikali için zorunlu değildir.(GVK GT.220-7)

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

7- Tam mükellefin Türkiye'de geliri yoksa yurt dışı gelirini beyan edecek. Bu gelire ilişkin yurt dışında ödenen verginin, Türkiye'de bu kazanca ilişkin olarak hesaplanan (artan oranlı-müterakki) vergiyi aşan kısmını Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilemeyecektir.

8- 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) kullanılabilecektir.

9- 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 edilebilir(GVK.Md.123 Son fıkra).

Örnek:2023 yılında Türkiye'de ve ÇVÖA olmayan ülkedeki geliri ile bu gelir için ödenen vergiler aşağıdadır.(Yabancı para sonuç hesaplarına intikal kuru uygulanarak TL'ye çevrilmiş olarak kabul edilmiştir.)

A-Tam Mükellefin Türkiye'deki Gelir Vergisine Tabi Geliri	**3.000.000 TL**
B-Tam Mükellefin Türkiye ile ÇVÖA Olmayan Ülkede Gelir Üzerinden Elde Edilen Kazanç ve iratları	**1.000.000 TL**
C-Yurt Dışından Elde Edilen Kazanç ve İratlar İçin İlgili Ülkede Ödenen Gelir Üzerinden Alınan Vergi	**300.000 TL**
D-Toplam Gelir=A+B= 3.000.000+1.000.000=	**4.000.000 TL**
E- Yurt Dışı Kazancın Tüm Kazanca Oranı=B/D=1.000.000/4.000.000	**%25**
F-Hesaplanan Vergi=4.000.000*Vergi Tarifesi%25=	**1.000.000 TL**
G-Hesaplanan Verginin Yurtdışı Kazanca İsabet Eden Kısmı=F*E=1.000.000*%25	**250.000 TL**
H-Mahsup Edilebilecek Yurt Dışı Vergi=C>G=300.000>250.000	**250.000 TL***
G-Hesaplanan Verginin Türkiye Kazancına İsabet Eden Kısmı =F-G=1.000.000-250.000	**750.000 TL**

* Yurtdışında ödenen 300.000 TL verginin 250.000 TL'si mahsup edilip, (300.000-250.000 =) 50.000 TL mahsup edilemeyecektir. Bu uygulamaya kısmi (normal) mahsup denilmektedir. Türkiye'de gelir vergisi açısından Kısmi (normal) mahsup uygulanır. Bu mahsupta yurtdışında uygulanan verginin bir kısmı Türkiye'de hesaplanan vergiden indirilir. Tam mahsupta yurt dışında ödenen verginin tamamı hesaplanan vergiden indirilir.

Not: Yurtdışıda ödenen vergi Türkiye'de hesaplanan vergiden fazla ise**, f**azla olan kısmın gider yazılıp yazılamayacağı tartışma konusu olmuştur. Bu konudaki bir özelge:***'(Büyük Mükellefler VD. 06.03.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-21/3110 sayılı). Sözü edilen fazlalığın gider yazılamayacağı,* *şeklindedir.*

Gerekçesi, yasal sınırı aşması nedeniyle kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen vergiler indirilebilecek giderler arasında sayılmadığından, kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Gelir Vergisi için de, aynı özelgenin gerekçesi geçerlidir..

10-Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, gerçek kişilerde kardan 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)**

BAZI MENKUL SERMAYE İRATLARI İSTİSNASI

a- Yurtdışı Temettü Gelirlerinin Gelir Vergisi İstisnası.

Yurtdışı temettü gelirleri mukim ülkede vergilendirilir. Bu gelirler için kaynak ülkede ödenen vergiler Türkiye'de 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,

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.

b - Beyana Tabi Olmayan Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları istisnası

Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2023 yılı için 8.400 TL'yi (Her yıl değişmektedir.) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. **(GVK Md.86/1-d)**

Bu kapsamdaki gelirler yurt dışından gelse de istisna uygulanır.

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

(NOT: Bu bölümde yapılan açıklamalar OECD Model ÇVÖA'na göre yapılmaktadır. Ülkeler arası ÇVÖA'ları model anlaşmalara göre yapılsa da farklılıklar olabilmektedir. Bu nedenle uygulamalarda ülke ÇVÖA ve anlaşma eki protokol hükümleri de dikkate alınmalıdır.)

1-Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

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

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

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

OECD üyesi ülkelerin daha çok gelişmiş ülkelerden 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 yapmıştır. Eski yapılmış ÇVÖA BM, OECD'ye üye olduktan sonra yapılan ÇVÖA, OECD model 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 mahsup yöntemi benimsenmiştir.

3- Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi (ÇVÖA.Md.23A,23B)

Anlaşmalarda vergileme yetkisinin her iki Devlete de bırakıldığı durumda çifte vergilendirmenin nasıl önleneceği konusu anlaşmaların genel olarak 22 inci maddesinde(bazı anlaşmalarda Madde 23, bazılarında 23A İstisna ve 23B Mahsup maddeleri) olarak yer almaktadır.

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 aşamamaktadır.

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 ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu"na ilişkin madde hükümleri çerçevesinde Normal (kısmi) mahsup uygulaması yapılmaktadır.

Madde 22

ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ

1. Türkiye mukimleri için çifte vergilendirme aşağıdaki şekilde önlenecektir:

a) Türkiye dışındaki bir ülkede ödenen verginin Türk vergisinden mahsubuna ilişkin Türk mevzuatı hükümleri saklı kalmak üzere (bu hükümler buradaki genel prensipleri değiştirmeksizin zaman zaman tadil edilebilir), bir Türkiye mukiminin, Almanya'daki kaynaklardan elde ettiği gelir (kazançlar ve vergiye tabi gelirler dahil) üzerinden, Almanya mevzuatı gereğince ve bu Anlaşmaya uygun olarak ödenecek Alman vergisinin, söz konusu gelir üzerinden alınacak Türk vergisinden mahsubuna izin verilecektir. Bununla birlikte bu mahsup, söz konusu gelire atfedilebilen, mahsuptan önce hesaplanan Türk vergisi miktarını aşmayacaktır.

b) Anlaşmanın herhangi bir hükmü uyarınca bir Türkiye mukimi tarafından elde edilen gelir Türkiye'de vergiden istisna edilirse, Türkiye, bu mukimin geriye kalan geliri üzerinden alınacak vergiyi hesaplarken, istisna edilmiş olan geliri de dikkate alabilir.

2. Almanya mukimleri için çifte vergilendirme aşağıdaki şekilde önlenecektir:

a) (b) bendi uyarınca yabancı verginin mahsubuna izin verilen durumlar hariç olmak üzere, Türkiye'de doğan ve bu Anlaşma uyarınca Türkiye'de vergilendirilebilen herhangi bir gelir unsuru, Alman vergisinin hesaplanmasına esas olan matrahın dışında

Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmalarında Türkiye'nin Uyguladığı Yöntemlere Örnekler

Taraf Ülke	Yöntem	Kapsam
Almanya	Mahsup/İstisna	Temettü, Faiz ve gayri maddi hak bedelleri
ABD	Mahsup	Temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelleri
İsviçre	Mahsup	Temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelleri
Hollanda	İstisna/Mahsup	Temettü, faiz, gayri maddi hak bedeller

4-Anlaşmanın Kapsamına Giren Gelir Türleri ve ÇVÖA'a Göre Gelirin Vergilendirildiği Ülke

Gelirin Vergilendirilmesi (OECD Model ÇVÖA)			
Madde 6 Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir (Kaynak ülke)	Madde 7 Ticari kazançlar (Kaynak ülke)	Madde 8 Deniz, iç su yolu ve hava taşımacılığı (Mukim ülke)	Madde 9 Bağımlı teşebbüsler (TF halinde düzenleme Mukim ülke.) (Diğer devlette karşılıklı düzeltme)
Madde 10 Temettüler (Mukim ülke) (Sınırlı kaynak ülke)	Madde 11 Faiz (Mukim ülke) (Sınırlı kaynak ülke)	Madde 12 Gayrimaddi hak bedelleri (Mukim ülke) (Sınırlı kaynak ülke)	Madde 13 Sermaye değer artış kazançları (Kaynak ülke)
Madde 14 Serbest Meslek Faaliyetleri KALDIRILDI (Kaynak ülke-İşyeri)	Madde 15 Ücret geliri (Mukim ülke) Hizmet diğer ülkede ifa edilirse diğer ülke	Madde 16 Yöneticilere yapılan ödemeler (Mukim şirketin bulunduğu ülke)	Madde 17 Sanatçı ve sporcular (Faaliyetin yapıldığı ülke)
Madde 18 Emekli Maaşları (Ödemenin yapıldığı ülke)	Madde 19 Kamu Görevi(15,16,17,18 inci maddeye göre)	Madde 20 Öğrenciler (Kaynak ülke)	Madde 21 Diğer Gelirler (Anlaşma kapsamına girmeyen gelirler kaynak ülke)

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.

5-Mukimliğin Belirlenmesi :

Anlaşma kapsamına giren kişilerin hangi Devletin mukimi olduğu konusu Anlaşmaların 4 inci 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 (KAU) hükümleriyle çözüm bulunabilir.

Mukimlik Belgesi

- 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.

Mukimlik belgesini düzenlemeye yetkililer:

a- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı,

. Kendi mükellefleri,

b- Ankara, Antalya, Bursa, İstanbul, İzmir, Kocaeli, Trabzon Vergi Dairesi Başkanlıkları,

. Kendilerine bağlı vergi dairelerinde sürekli vergi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişiler,

. Kendi yetki alanlarının sınırları içerisinde ikamet eden ve sürekli mükellefiyeti olmayan T.C. uyruklu gerçek kişiler (potansiyel mükellefler),

c- Gelir İdaresi Başkanlığı (Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı),

. Sürekli vergi mükellefiyeti olan/olmayan tüm yabancı uyruklu gerçek kişiler,

. Avusturya, İsviçre ve Suudi Arabistan yetkili makamlarına verilmek üzere mukimlik belgesi talep eden mükellefler,

a ve b maddelerin kapsamına girmeyen diğer gerçek ve tüzel kişiler.

6-Anlaşmalardaki Temettü, Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedelleri Tanımı, Kaynak Ülkelerin Uygulayacağı Vergi Oraları ve Mukim Ülkenin Mahsup Esasları

Anlaşmalarda, “Temettü”, “Faiz” ve “Gayrimaddi Hak Bedelleri” genel olarak 10, 11 ve 12 nci maddelerde yer almakta olup, bunların ne anlama geldikleri yönünde yapılan tanımlamalar da yine bu maddelerde yer almaktadır.

a- Anlaşmalardaki Temettü, Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedelleri Tanımı:

-a1-Temettü (ÇVÖA Md.10)

Bu maddede kullanılan '“temettü” terimi:

- Hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, maden hisselerinden, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri,

- Diğer şirket haklarından elde edilen gelir veya dağıtımı yapan şirketin mukim olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer gelirleri,

- Yatırım fonu ve yatırım ortaklığından elde edilen gelirleri,

ifade eder.

a2-Faiz (ÇVÖA Md.11)

Bu maddede kullanılan “**Faiz” terimi:**

- İpotek garantisine bağlı olsun olmasın, her nevi alacaktan doğan gelirleri ve özellikle kamu menkul kıymetleri ile tahvil veya borç senetlerinden elde edilen gelirler,

- Menkul kıymet, tahvil veya borç senetlerine bağlı prim ve ikramiyeleri,

ifade eder.

Geç ödemelerden kaynaklanan cezalar, faiz olarak nitelenmez.

a3- Gayrimaddi Hak Bedelleri (1) (ÇVÖA Md.12)

Bu maddede kullanılan gayrimaddi hak bedelleri" terimi;

- Sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebî, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, ticari markanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında,

- Sınai mal, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında,

yapılan her türlü ödemeyi ifade eder.

- "Gayrimaddi hak bedelleri" terimi aynı zamanda kişinin isminin, görüntüsünün veya her türlü benzeri şahsi hakkının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi de kapsamaktadır.

a4-Ticari ve serbest meslek kazancı kapsamındaki, temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri

Belirtilen gelirleri elde edenlerin diğer Devlette bir işyerine veya sabit yere sahip olmaları ve bu tür gelirlerin bu işyeri veya sabit yer ile bağlantılı olarak elde edilmeleri durumunda, kaynak devlet vergileme oranları uygulanmayacak; bu şekilde elde edilen gelirler, bu diğer Devletin iç mevzuatı çerçevesinde duruma göre ticari kazanç veya serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi tutulacaktır.

(1) ***Uygulamada royalty olarak da adlandırılmaktadır.***

b-Kaynak Ülkelerin Uygulayacağı Vergi Oraları

Diğer Devlet kaynaklı elde edilen temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri için bu diğer Devlette alınacak maksimum vergi oranlarına ilişkin bilgiler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Web sayfasında " **www.gib.gov.tr** " yer almaktadır.

Örnekler:

ÇVÖA'NA GÖRE KAYNAK ÜLKEDE UYGULANACAK EN FAZLA ORANLAR			
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

c- Türkiye'de Mukim Olan Mükellefin Mahsup Esasları

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

- ✓ Bu tür gelirler elde edildikleri Devlette (kaynak Devlet) 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 istenebilir.

d-Yurtdışı Temettü İstisnası

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.

Örnek:2023 yılında Türkiye'de ve ÇVÖA olan ülkedeki geliri ile bu gelirler için ödenen vergiler aşağıdadır.(Yabancı para sonuç hesaplarına intikal kuru uygulanarak TL'ye çevrilmiş olarak kabul edilmiştir.) Mahsup Yöntemine göre mahsup edilecek vergi

A-Tam Mükellefin Türkiye'deki Gelir Vergisine Tabi Geliri	**400.000 TL**
B-Tam Mükellefin Türkiye ile ÇVÖA Olan Ülkede Gelir Üzerinden Elde Edilen (Temettü,faiz veya GM 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
D-Toplam Gelir=A+B= 400.000+600.000=	1.000.000 TL
E- Yurt Dışı Kazancın Tüm Kazanca Oranı=B/D=600.000/1.000.000=	%60
F-Hesaplanan Vergi=1.000.000*Vergi Tarifesi %30=	300.000 TL
G-Hesaplanan Verginin Yurtdışı Kazanca İsabet Eden Kısmı=F*E=300.000*%60=En fazla indirilebilecek vergi	180.000 TL
H-Mahsup Edilebilecek Yurt Dışı Vergi=C>G=150.000<180.000	150.000 TL
G-Hesaplanan Verginin Türkiye Kazancına İsabet Eden Kısmı =F-G=300.000-150.000=	150.000 TL
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 tam mahsuptur.	

III-DEĞERLENDİRME

Sunumumuzda, Türkiye mukimi kişilerin yurt dışı gelirlerinin gelir vergisi beyannamesi ile beyanı ve yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu konusu, Türkiye mukiminin gelir elde ettiği ülke ile Türkiye arasında ÇVÖA olup olmadığına göre değerlemesi yapılmıştır.

Gelir elde edilen ülke ile Türkiye arasında ÇVÖA varsa, bu anlaşmanın hükümleri uygulanacaktır.

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. Çünkü, bu ülkelerle genellikle ÇVÖA hükümleri uygulanır.

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

Mukimlik belgesini alınmaması veya ilgililere ibraz edilmemesi halinde kaynak gelir istisnasından yararlanamayacaktır.

Mükellefler, yurt dışı gelirlerinin gelir vergisi beyannamesinde hiç gösterilmemesi veya eksik göstermeleri halinde fark vergi ve ceza muhatabı olabileceklerdir.

OECD, “Finansal Hesap Bilgilerin Otomatik Değişimine ilişkin 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 beyanı yapılmamış 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 kazanmıştır.

IV-KATKILAR VE SORU CEVAPLAR

??????????????????????

T E Ş EK K Ü R L E R