

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESPİTİNDE YURT DIŞINDA ÖDENEN KİRALARIN İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILAMAYACAĞI

GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinde, safi gayrimenkul sermaye iradının bulunması için, elde edilen hasılatın indirilebilecek giderlerin neler olduğu belirlenmiştir. Bu maddenin 10 numaralı bendinde, sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedelini hasılatın indirebilecekleri belirtilmiştir. Ayrıca, aynı bendin parantez içi hükmünde, söz konusu indirim, Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'inci maddesinde sayılan diğer giderlerin indirimi gerçekleştirildikten sonra yapılabileceği ve ödenen kira bedelinin elde edilen hasılatın indirilemeyen kısmının kalması halinde bu tutarın zarar olarak kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Türkiye'de sahip oldukları konutları kiraya vererek gayrimenkul sermaye iradı elde eden bazı kişiler yurt dışında yaşamakta ya da bazı görevleri nedeniyle yurt dışında kiraladıkları evlerde ikamet etmektedirler.

İşte biz bu yazıda, çeşitli sebeplerle yurt dışında kiraladıkları evlerde ikamet eden gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin, bu evler için ödedikleri kira bedelini, Türkiye'de elde ettikleri gayrisafi irattan indirip indiremeyeceklerini tartışacağız.

I. MÜKELLEFİYET TÜRLERİ İTİBARIYLA KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Her yıl beyan döneminden önce Gelirler Genel Müdürlüğüne çıkarılan ve internet sitesinde yayımlanan "Kira Geliri Elde Edenler İçin Yıllık Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi"nde, gerçek gider yönteminin seçilmesi durumunda indirilecek giderlerin neler olduğu ile ilgili açıklamalar yapılırken, Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinin 10 numaralı bendi hükmü tekrarlanmış ve "yurt dışında işçi olarak çalışan Türk vatandaşlarının yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri hariç" açıklamasına yer verilmiştir.

Bu açıklama, söz konusu indirimin dar mükellefler için geçerli olmadığı anlamına gelmektedir. Çünkü, 210 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde¹ açıklandığı üzere, yurt dışında işçi olarak çalışan Türk vatandaşlarının dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesi gerekmektedir.

Aslında, yurt dışında ödenen kiralara Türkiye'de elde edilen konut kirası hasılatından indirim konusu yapılmasının, mükellefiyet türleri ile ilişkisi dar mükellef kavramının içinde aranmalıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesi hükmüne göre, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Dolayısıyla, dar mükellef olarak nitelendirilen kişilerin yurt dışında elde ettikleri gelirlerin Türkiye'de vergilendirilmesi söz konusu değildir. Bu nedenle, dar

¹ 210 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, 06.03.1998 tarih ve 23278 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mükelleflerin yurt dışında yaptıkları giderlerin de Türkiye’de elde edecekleri hasılattan indirim konusu yapılması düşünülemez.

Aşağıda mükellefiyet türleri itibariyle konu etraflıca anlatılacaktır.

a) Dar Mükellefler Açısından Konunun Değerlendirilmesi

Yukarıda belirtildiği gibi, Gelir Vergisi Kanunu’nun 6’ncı maddesi hükmüne göre, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesine göre, aşağıda yazılı kimseler Türkiye’de yerleşmiş sayılır.

1. İkametgahı Türkiye’de bulunanlar (İkametgah, Medeni Kanun hükümlerine göre belirlenir.)

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (geçici ayrılımlar Türkiye’de oturma süresini kesmez.)

Aynı Kanun’un 5’ inci maddesinde ise Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmayan yabancılar sayılmıştır. Buna göre;

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.

Yukarıda belirtildiği gibi, yurt dışında oturma veya çalışma izni bulunan vatandaşlarımızın Türkiye’de elde ettikleri gelirleri nedeniyle tam mükellefiyet esasında mı yoksa dar mükellefiyet esasında mı vergilendirilecekleri konusunda 210 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde açıklamalar yapılmıştır.

Söz konusu tebliğe göre, Gelir Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Bu vatandaşlarımızdan kesin dönüş yaparak Türkiye’ye yerleşenler ile bir takvim yılı içinde altı aydan daha fazla süreyle Türkiye’de oturanlar ise tam mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir.

Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu’nun 74’üncü maddesinin 10 numaralı bendi ile hüküm altına alınan indirimden faydalanmaları mümkün değildir. Çünkü, dar mükellef esasında vergilendirilen mükellefler Gelir Vergisi Kanunu’nun 6’ncı maddesinde belirtildiği üzere, sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyetin, sadece gelirler açısından değil giderler açısından da göz önünde bulundurulması gerekir. Yurt dışındaki konutunu kiraya veren bir dar mükellefin bu konutundan elde ettiği gelir Türkiye’de vergilendirilemediği için aynı

kişinin yurt dışında kirada oturduğu konut için ödediği kira giderini Türkiye'deki konutundan elde ettiği hasıllardan indirmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, dar mükellefler, yurt dışındaki gider mahiyetindeki ödemelerini, buldukları ülkenin vergi kanunları izin verdiği ölçüde, buldukları ülkede indirim konusu yapabilirler. Bu tür giderlerin Türkiye'de elde edilen gelirlerden indirilmesi mümkün değildir.

Sonuç olarak dar mükellefler açısından şu örneği verebiliriz. Almanya'da yaşayan bir Türk işçisinin veya bir Alman vatandaşının Türkiye'de bulunan konutunu kiraya vermesi sonucu elde edeceği gelirden, Almanya'da ikamet ettiği konut için ödediği kirayı indirim konusu yapması mümkün değildir.

b) Yurt Dışında Yaşayan Tam Mükellefler Açısından Konunun Değerlendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, Türkiye içinde ve dışında elde edilen kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirilecek olan tam mükelleflerin kimler olduğu belirlenmiştir. Buna göre,

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar ile

2. Resmi daire veya müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları,

tam mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2 numaralı bendinde, tam mükellefiyet, esasen, vatandaşlık esasına bağlanmıştır. Bu bentte, resmi daireler ile merkezi Türkiye'de bulunan teşebbüslerin işleri dolayısı ile yurt dışında oturan **Türk vatandaşlarının** tam mükellef olacakları belirtilmiştir.

Örneğin, bir bankanın Almanya'da bulunan şubesinde müdür olarak görevlendirilen Türk vatandaşı, bu görevi çok uzun süreler devam etse dahi tam mükellef olarak vergilendirilecektir. Yapılan özel düzenleme nedeniyle bu kişinin yurt dışında bulunma süresi onun tam mükellef olarak vergilendirilmesini etkilemeyecektir. Ancak, aynı şubede görevlendirilecek kişinin Türk vatandaşı olmaması durumunda dar mükellefiyet esasında vergilendirme devreye girecektir.

Bankanın Almanya'da bulunan şubesine müdür olarak atanan Türk vatandaşının, Türkiye'de elde ettiği konut kira gelirinden, Almanya'da ödediği kirayı indirim konusu yapması gerekmektedir.. Bu kişinin, yurt dışında oturma veya çalışma izni bulunan vatandaşlarımız gibi dar mükellef olarak kabul edilmesi ve bu indirimden faydalandırılmaması, Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2 numaralı bendi çerçevesinde mümkün değildir.

Ancak, resmi daireler ile merkezi Türkiye'de bulunan teşebbüslerin işleri dolayısı ile yurt dışında oturan Türk vatandaşlarının yurt dışında ödedikleri kiraları Türkiye'de elde ettikleri konut kira gelirlerinden düşmeleri, her şeyden önce bu mükelleflerin gerçek gider usulünü seçmelerine ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinde hüküm altına alınan diğer bütün giderleri düşükten sonra hala gayrisafi hasılatın bulunmasına bağlıdır. Ayrıca

yurt dışında ödenen kira tutarı Türkiye’de elde edilen konut kira gelirinden fazla ise aradaki fark gayrimenkul sermaye iradı zararı olarak dikkate alınamayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesinin 2 numaralı bendinin parantez içi hükmünde, resmi daireler ile merkezi Türkiye’de bulunan teşebbüslerin işleri dolayısı ile yurt dışında oturan Türk vatandaşlarının buldukları ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya bir benzeri vergiye tabi tutulmuş bulunanların aynı kazançları üzerinden tekrar vergilendirilmeyecekleri belirtilmiştir. Yukarıdaki örneğe geri dönecek olursak, Almanya’daki banka şube müdürünün Almanya’da bulunan mevduatı üzerinden Alman Vergi Kanunlarına göre, gelir vergisi benzeri bir vergi alınması halinde, banka müdürünün, söz konusu menkul sermaye iradı üzerinden ayrıca Türkiye’de vergi alınmayacağı belirtilmiştir. Bu hükümle, tam mükellef olarak kabul edilen bir kişinin yurt dışında elde ettiği bazı gelirlerin Türkiye’de vergilendirilmeyeceği belirlenmektedir. Bu durum bize dar mükellefiyetle tam mükellefiyet arasında özel bir mükellefiyet şeklini göstermektedir.

SONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu’nun 74’üncü maddesinin 10 numaralı bendinde, sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedelini, gayrimenkul sermaye iradının tespitinde indirim olarak dikkate alabilecekleri belirtilmiştir. Dar mükelleflerin (dar mükellef olarak kabul edilen yurt dışında oturma veya çalışma izni bulunan vatandaşlarımızın) yurt dışında ödedikleri kiralari Türkiye’de elde ettikleri konut kira gelirinden indirmeleri mümkün değildir. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesinin 2 numaralı bendine göre, tam mükellef olarak kabul edilen, resmi daireler ile merkezi Türkiye’de bulunan teşebbüslerin işleri dolayısı ile yurt dışında oturan Türk vatandaşlarının yurt dışında ödedikleri kiralari Türkiye’de elde ettikleri konut kira gelirinden indirmeleri mümkündür. Yukarıda konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü