

Norveç ve Türkiye mukimi kişinin Türkiyede elde ettiği kira gelirinin vergilendirilmesi hk

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	96620903-120[4-6-15/3]-82
Tarih	01.09.2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

MUĞLA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 96620903-120[4-6-15/3]-82

01/09/2015

Konu : Norveç ve Türkiye mukimi kişinin Türkiyede elde ettiği kira gelirinin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, yılın belirli aylarında hem Türkiye'de hem de Norveç'te ikamet ettiğinizi belirterek, yurt dışında ikamet ettiğinizden dolayı gayrimenkul sermaye iradı yönünden muaf olup olmadığınız hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü ve 4 üncü maddelerinde tam mükellefiyet, 6 ncı maddesinde ise dar mükellefiyet esası düzenlenmiş olup, 3 üncü maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmış, 4 üncü maddesinde de;

"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır.

1. İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medenin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)" hükmüne yer verilmiş ve aynı Kanunun 6'ncı maddesinde, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler." hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 70 inci maddesinin birinci fıkrasında, aynı fıkra da bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinde; *"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar."* denilmiş, aynı maddenin 5/a bendinde de, 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (c) alt bendinde; vergiye tabi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2014 yılı için 27.000-TL, 2015 yılı için 29.000-TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceği; anılan bendin (d) alt bendinde de bir takvim yılında elde edilen ve ilgili yıllar itibarıyla

belirlenmiş olan toplam tutarı (2014 yılı için 1.400-TL, 2015 yılı için 1.500-TL) aşmayan, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, dar mükellefiyette tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, revize edilen Türkiye Cumhuriyeti ile Norveç Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın hükümleri 01.01.2012 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Öte yandan, konu ile ilgili olarak Marmaris Vergi Dairesi Müdürlüğü ile yapılan yazışma sonucunda; Marmaris ve Sakarya'da işyeri olarak kiraya verilen iki adet gayrimenkulünüzün bulunduğu anlaşılmıştır. Yapılan sistem sorgulamasında da, 01.01.2013 tarihinden itibaren gayrimenkul sermaye iradı yönünden gelir elde ettiğiniz anlaşılmış olup, bu gelirlerinizin vergilendirilmesine yönelik değerlendirmenin de revize edilen Anlaşma kapsamında yapılması gerekmektedir.

Anlaşma kapsamına Anlaşmaya taraf devletlerde mukim olanlar girdiğinden, öncelikle hangi ülkenin mukimi olduğunuzun "Mukim" başlıklı bir örneği ekli 4 üncü madde kapsamında belirlenmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın 4 üncü maddesinin birinci fıkrası, bir kişinin bir Akit Devletin mukimi olup olmadığı hususunun o Akit Devletin iç mevzuat hükümlerine göre tespit edileceğini hüküm altına almıştır. Gerçek kişilerin Anlaşmaya taraf devletlerin her ikisinde de bu devletlerin iç mevzuatları uyarınca mukim olarak kabul edilmeleri durumunda ortaya çıkan çifte mukimlik sorunu ise 4 üncü maddenin ikinci fıkrası hükümleri çerçevesinde çözümlenmektedir.

Buna göre, Türkiye'de tam mükellef (Türkiye mukimi) kabul edilmeniz halinde, gerek Türkiye'de ve gerekse tüm dünya genelinde elde ettiğiniz kazanç ve iratlar Türkiye'de vergilendirilecektir.

Diğer taraftan, gayrimenkul kira gelirlerinin vergilendirilmesi, anılan Anlaşmanın aşağıda hükümlerine yer verilen, "Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir" başlıklı 6 ncı maddesi;

"1. Bir Akit Devlet mukiminin diğ er Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım ve ormancılıktan elde edilen gelir dâhil), bu diğ er Devlette vergilendirilebilir.

2. "Gayrimenkul varlık" terimi, söz konusu varlığın bulunduğu Akit Devletin mevzuatına göre tanımlanacaktır. Terim her halükarda gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları (tarım ve ormancılık ile balık ve deniz ürünleri üretimi ve yetiştiriciliğinde kullanılan araçlar ve hayvanlar dahil), özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları, gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğ er doğal kaynakların işletilmesi veya işletme hakkı karşılığında doğan sabit ya da değişken ödemeler üzerindeki hakları kapsayacak; gemiler ve uçaklar gayrimenkul varlık olarak değerlendirilmeyecektir.

3. 1 nci fıkra hükümleri, gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğ er herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelire uygulanacaktır.

4. 1 inci ve 3 üncü fıkra hükümleri aynı zamanda, bir teşebbüsün gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir ile serbest meslek faaliyetlerinin icrasında kullanılan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelire de uygulanacaktır."

şeklinde düzenlenmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, bahse konu Anlaşmanın 6 ncı maddesinin ilk fıkrasında; bir Akit Devlet mukiminin diğ er Akit Devlette bulunan ve 2 nci fıkrada tanımlanan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelirlerin vergilendirme hakkının gayrimenkulün bulunduğu devlete ait olduğu kuralı getirilmiştir. Ancak, gayrimenkul kira gelirleri üzerinden mukim olunan devletin de vergileme hakkı ayrıca bulunmaktadır.

Dolayısıyla, Türkiye mukimi olmanız durumunda, Türkiye'de bulunan gayrimenkul varlıklardan elde edeceğiniz gelirler, doğrudan iç mevzuat hükümlerimiz uyarınca tam mükellefiyet esasında Türkiye'de vergilendirilecek olup,

- Sahip olduğunuz işyerinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlarca kiralanması halinde, kiracılar tarafından yapılan kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte olup, elde edilen kira gelirinin de yine aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2014 yılı için 27.000-TL, 2015 yılı için 29.000-TL) aşması halinde,

- Sahip olduğunuz işyerlerinin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar dışındakilerce kiralanması halinde (Örneğin, basit usulde vergiye tabi olanlara kiraya verilmesi), elde edilen kira geliri, adı geçen Kanunun 86 ncı maddesinin birinci bendinin (d) alt bendinde yer alan tutarı (2014 yılı için 1.400-TL, 2015 yılı için 1.500-TL) aşması halinde

gayrimenkul sermaye iradı kapsamında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Norveç mukimi olmanız durumunda ise, Türkiye'de bulunan gayrimenkulleriniz dolayısıyla elde ettiğiniz kira gelirlerini, Anlaşmanın 6 ncı maddesinin ilk fıkrası uyarınca Türkiye'nin de vergileme hakkı bulunmakta olup, vergilendirmenin iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde yapılması gerekmekte olup,

- Sahip olduğunuz işyerinin anılan Kanunun 94 üncü maddesinde sayılanlarca kiralanması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinin (2) numaralı fıkrası gereğince elde edilen kira miktarı ne olursa olsun beyanname verilmeyeceği gibi, beyana tabi başka gelirlerinin bulunması halinde de beyan edilecek gelire dahil edilmeyecektir.

- Sahip olduğunuz işyerlerinin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar dışındakilerce kiralanması halinde, elde edilen kira gelirinin gayrimenkul sermaye iradı olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, belirtilen ikinci durumda gayrimenkul kira gelirleri dolayısıyla Türkiye'de ödeyeceğiniz vergi ise, Anlaşmanın 23 üncü maddesinin birinci fıkrası kapsamında Norveç'te Türkiye kaynaklı gayrimenkul kira gelirleri dahil toplam kazançlar üzerinden ödenecek vergilerden mahsup edilebilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 15.09.2026