

T.C.  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI  
(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-120[86-2016/54]-102555

28.07.2016

Konu : Dar mükellefin gayrimenkul sermaye iradı beyanı

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve dilekçede; ... tarafından şahsınıza verilen vekâletname ile adı geçen kira gelirlerini toplayarak banka hesabına yatırdığınızı belirterek, işyeri olarak kullanılan gayrimenkullerden elde edilen kira gelirlerine ait verginin, kesinti yoluyla ödendiğinden bahisle, mesken kira gelirleri dolayısıyla verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine, tevkifata tabi işyeri kira gelirlerinin dâhil edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

01.01.1991 tarihinden geçerli olmak üzere uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti ile İsveç Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" nın "Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir" başlıklı 6 ncı maddesinde;

*"1. Bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım veya ormancılıktan elde edilen gelir dahil), bu diğer Devlette vergilendirilebilir.*

*2. "Gayrimenkul varlık" terimi, bahse konu varlığın yer aldığı Akit 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, vapurlar ve uçaklar gayrimenkul varlık sayılmayacaktır.*

*3. 1 inci fıkrada hükümleri, gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelire uygulanacaktır."*

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, Anlaşmanın 6 ncı maddesinin ilk fıkrasında; bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan ve 2 nci fıkrada tanımlanan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelirlerinin vergilendirme hakkının gayrimenkulün bulunduğu devlete ait olduğu kuralı getirilmiştir. Dolayısıyla, İsveç mukimi olmanız durumunda, 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 gerekmektedir. Bu şekilde Türkiye'de ödeyeceğiniz vergi ise Anlaşmanın 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrası kapsamında İsveç'te Türkiye kaynaklı gayrimenkul kira gelirleri dâhil toplam kazançlar üzerinden ödenecek vergilerden mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü ve 4 üncü maddelerinde Türkiye'de yerleşme ve tam mükellefiyet, 6 ncı maddesinde ise dar mükellefiyet esasları 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 kişiler Türkiye'de yerleşmiş sayılır.*

*1. İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar (İkametgâh, 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.)"*

*hükümü yer almakta olup, aynı Kanunun 6 ncı maddesinde, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler."*

hükümüne yer verilmiştir.

Mezkûr Kanunun 70 inci maddesinde, aynı maddede 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.

Kanunun 21 inci maddesinde ise, *"Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.500.000.000 lirası gelir vergisinden müstesnadır. (290 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2016 yılı için 3.800-TL) İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.*

*Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar."* hükmü yer almaktadır.

Buna göre, istisna uygulaması sadece konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirler için söz konusu olacak, işyeri kira gelirin istisna uygulanmayacaktır. Bir mükellefin, birden fazla konuttan kira geliri elde etmesi halinde, istisna kira gelirleri toplamına bir defa uygulanacaktır.

Yine aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kimlerin tevkifat yapacağı belirtilmiş olup, söz konusu fıkranın (5/a) bendinde, 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden (2009/14592 sayılı B.K.K uyarınca) % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Kanunun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde de, 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 dâhil edilmeyeceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca, gelirin elde edildiği dönemde ...' in İsveç'te ikamet ettiğini belirtir, İsveç yetkili makamlarından alınmış mukimlik belgesi ve ilgili yıllarda altı aydan fazla süreyle Türkiye'de bulunmadığının Emniyet Müdürlüğü'nden alınacak bir belge ile tevsiki şartıyla, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratları için ilgili dönem bakımından dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecek olması nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan, gayrimenkullerini konut olarak kiraya vermesi sonucu elde edeceği konut kira gelirinin Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesinde belirtilen istisna tutarını **(2016 yılı için 3.800-TL)** aşması halinde elde edilecek gelirin gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı **(2016 yılı için 110.000-TL)** aşması halinde söz konusu istisnadan faydalanılmayacaktır.

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.