

S İ R K Ü L E R : 2 0 2 4 / 1 5

21.03.2024

ÜST DÜZEY YÖNETİCİLERİN 2023 YILI GELİR VERGİSİ BEYANLARI: ÜCRET, GMSİ, MSİ, DAK

Gelir vergisi beyannamesi Mart ayında verilir ve Mart ve Temmuz ayında iki taksitle ödenir. Yüksek gelirli profesyonel yöneticilerin beyan etmesi gereken gelir unsurları genellikle dört başlıkta toplanır: ücretler, gayrimenkul sermaye iratları (**GMSİ**), menkul sermaye iratları (**MSİ**) ve değer artış kazançları (**DAK**). Beyannameler e-devlet üzerinden de giriş yapılarak erişilebilen hazır beyan sisteminden kolayca doldurularak gönderilebilir.

Yazımızda **öncelikle** gelir vergisi beyanları ile ilgili **ortak hususlar** açıklanacak, daha sonra her bir gelir türü için karşılaşılabilecek nitelikli hususlar açıklanacaktır. **GMSİ** başlığında işyeri kira geliri, konut kira geliri istisnası, gider seçenekleri ve hangi giderlerin indirim konusu yapılabileceği işlenecektir. **MSİ** başlığında banka mevduat faiz gelirleri, fon kazançları, hazine bonusu gelirleri, eurobond faiz gelirleri, temettü kazançları (BİST dahil), alacak faizleri ve yurt dışı faiz geliri işlenecektir. **DAK** konusunda taşınmaz satış geliri ile menkul kıymet satış geliri (eurobond ve BİST hisse satışı dahil) işlenecektir. Teknik ayrıntıları nedeniyle okuyucunun sıkılmaması için en sonda işlenen **Ücret** başlığında; birden fazla ücret ve/veya bir adet yüksek ücret alınması halinde beyanname verme şartları, yurt dışı ücret istisnası, Türkiye’de çalışan yabancıların ücret gelirleri ve yurt dışına gönderilen personelin ücreti işlenecektir.

1- ORTAK HUSUSLAR

Konumuza ilişkin temel Kanun 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (**GVK**) olup, en önemli maddeleri GVK 86, 103, 21, 22, 94 ve Geçici 67’inci maddelerdir.

1.1- Hazır Beyan Sistemi

Güncellenerek geliştirilen ve e-devlet sisteminden erişilebilen Hazır Beyan Sistemi, ücret, kira, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlara ilişkin Gelir Vergisi Beyanının önceden hazırlanarak mükellefin onayına sunulduğu bir sistemdir. Önceden hazırlanmış olan beyannameler sisteme giriş yapılarak kontrol edilip, istenen değişiklikler yapıldıktan sonra onaylanabilmektedir. **Eğitim, sağlık, sigorta giderleri ve bağışlar gibi genel indirimler de bu sisteme girilebilmekte ve belgeler yüklenebilmektedir.** Sistem bankaların ve stopaj yapanların muhtasar beyannameleri vb. ile entegre çalışmaktadır. Birçok veri otomatik olarak gelmekte ve beyannameler kolayca doldurulduktan sonra onaylanarak tahakkuk alınabilmektedir.

1.2- İstisna Gelirler Beyan Edilmez

GVK 86/1-a maddesine göre; tam mükellefiyette kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Örneğin yurt dışından döviz olarak kazanılan ücret geliri veya 21.000 TL altında olan konut kira geliri ilgili şartları taşırsa istisna olacak ve beyana konu edilmeyecektir.

1.3- Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir vergisi tarifesi GVK 103'üncü maddede yer almakta olup, her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre güncellenmektedir. **2023** yılı gelirlerine ilişkin dilimler aşağıda gösterilmektedir. Gelir vergisi hesabı tek oranlı değil, bu tarifeye göre artan oranlı hesaplanır.

Tarifenin gelir vergisinin hesaplanmasına ilaveten önemli bir işlevi de farklı gelir türleri için beyanname verme sınırını da belirlemesidir. Örneğin stopaja tabi MSİ ve GMSİ için beyan sınırı tarifenin ikinci dilimi 150.000 TL, konut istisnası kullanılabilecek maksimum gelir limiti tarifenin ücrete uygulanan üçüncü dilimi 550.000 TL ve beyan edilmeyecek stopaja tabi toplam ücret geliri ise tarifenin dördüncü dilimi 1.900.000 TL'dir.

GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
70.000 TL'ye kadar	% 15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	% 20
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL (ücret gelirlerinde 550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL), fazlası	% 27
1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL), fazlası	% 35
1.900.000 TL'si için 621.400 TL (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL), fazlası	% 40

1.4- GVK Geçici 67'nci Madde Kapsamındaki Gelirler Beyan Edilmez

Bankalar ve aracı kurumlar aracılık ettikleri menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları alım satım bedeli farkları, itfa bedeli farkları, dönemsel getirileri üzerinden Geçici 67'nci madde kapsamında stopaj yaparlar. Banka mevduat faizleri ile katılım bankası kâr payları, repo gelirleri, devlet tahvilleri ile hazine bonusu faizleri, yatırım fonu katılma payları gelirleri ve Borsa İstanbul (BİST) hisse satış kazançları vs. bu kapsamdadır. Stopaj oranı %0 olsa dahi, GVK Geçici 67/7'nci madde kapsamındaki stopaj nihai vergi olup, bu kazançlar için beyanname verilmez ve diğer gelirler için beyanname verilse dahi, bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

(Not: BİST hisse satış geliri DAK olup, BİST temettü geliri MSİ'dir ve aşağıda iki ayrı bölümde ayrıca anlatılmaktadır. Hisse satışındaki stopaj nihai vergileme olmakla birlikte, temettüde nihai vergileme olmayıp beyan verilir.)

Bir gelir hem GVK 94 hem de Geçici 67 kapsamına giriyorsa Geçici 67 uygulanır, ayrıca GVK 94 uygulanmaz.

1.5- GVK 94 Stopajı, Limitlere Kadar Nihai Vergidir

Konumuz kapsamındaki gelirlerden GVK 94 kapsamında yapılacak stopaj oranları:

GVK94/1: Ücret ödemelerinden tarife göre

GVK 94/5-a: İşyeri kira gelirinden %20

GVK 94/6-b: Kâr paylarından %10 (22.12.2021 öncesi %15 idi.)

GVK 94/7: Eurobond faizleri ile 2006 öncesi tahvil/bono faizlerinden %0

Tarife bölümünde genel olarak ve her bir konu başlığında ayrıntılı açıklanacağı üzere, vergiye tabi gelir tarifenin ikinci vergi dilimi olan 150.000 TL'yi aşmazsa, GVK 94 kapsamında yapılan stopaj; MSİ, GMSİ ve birinciden sonraki ücretler için nihai vergidir. Yine toplam ücret tarifenin dördüncü dilimi olan 1.900.000 TL'yi aşmazsa nihai vergilemedir.

2- KİRA GELİRLERİ (GMSİ)

(İŞYERİ KİRASI, KONUT İSTİNASI VE GİDERLER)

GVK 70'inci maddedeki mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ) olarak vergilendirilmektedir. Bu gelirlerden düşülecek giderler GVK 74'üncü ve 89'uncu maddede yer almaktadır. Kira gelirlerinin beyanında, giriş bölümünde anlattığımız hazır beyan sistemi son derece faydalı ve açıklayıcıdır.

2.1- İşyeri Kira Geliri

İşyeri kira gelirini konut kira gelirinden ayıran en önemli iki husus; işyeri kira gelirin GVK 94/5-a kapsamında %20 stopaj yapılması ve konut kira gelirin uygulanan 21.000 TL istisnanın işyeri kira gelirinde uygulanmamasıdır. Stopaj konusunda aslında taşınmazın değil, kiracının hukuki niteliği önemlidir. Taşınmaz konut olarak dahi kiraya verilse, GVK 94'te sayılanlara kiraya verilmesi halinde stopaj uygulanır. Örneğin bir Anonim Şirketin genel müdürü için konut kiralaması halinde stopaj yapması gereklidir.

Stopaja tabi işyeri kira gelirinde beyan limiti GVK 86/1-c uyarınca tarifenin ikinci dilimi olan 150.000 TL'dir. **Stopaja tabi olmayan ama istisna uygulanan** konut kira gelirinde beyan

limiti ise GVK 21 uyarınca 21.000 TL'dir. **Stopaja ve istisnaya tabi olmayan GMSİ** için beyan limiti ise GVK 86/1-d uyarınca 8.400 TL'dir.

İşyeri kira geliri ve taşıt kira gelirinden (kendi araçlarını işyerine kiralayanlardan) stopaj yapılması gerekmektedir. GVK 86/1-c kapsamında **vergiye tabi gelir toplamı** 150.000 TL'yi aşmazsa, stopaj uygulanan GMSİ beyan edilmez. Bu limitin hesabında sadece işyeri kira geliri değil vergiye tabi gelir toplamı baz alınır. Örneğin 80.000 TL işyeri kira geliri, 60.000 TL konut kira geliri, 20.000 TL Eurobond faiz geliri ve 20.000 TL temettü geliri olan bir kişi, vergiye tabi gelir toplamı 150.000 TL'lik limiti aştığı için bunların tamamını beyan etmek zorunda kalacaktır.

Konumuz olmamakla birlikte, taşıtların işyerine kiralanması işleminde %20 GMSİ stopajı yanında %20'de KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir. Zira araç kiralama işlemleri KDV'nin konusuna girmekte olup, gerçek kişilere gayrimenkul kiralamasında tanınan istisna, araç kiralamasında tanınmamıştır. Bu konu genelde yanlış uygulanmaktadır.

2.2- Konut Kira Geliri İstisnası

Konut kira gelirin 21.000 TL'si GVK 21 uyarınca istisna olmakla birlikte, şartlarına dikkat etmek gerekir. Örneğin ticari, mesleki veya zirai kazancı olan bir kişi, buradaki konut kira geliri istisnasından faydalanamaz. Ayrıca beyanı gereksin gerekmesin ücret, GMSİ, MSİ, DAK gelirleri toplamı ücrete uygulanan tarifinin üçüncü dilimi 550.000 TL'yi aşanlar da bu istisnadan faydalanamaz. Yöneticilerin ücret seviyelerinin bu limitin üzerinde olacağı için, bu istisna şartlarını sağlayamayacaktır.

Hisseli gayrimenkullerde herkes **kendi hissesine düşen gelire** ilişkin **beyanname** verecek olup, 21.000 TL'lik **istisnayı tüm hissedarlar** ayrı ayrı kullanabilir. Yani **istisna konuta değil, gelir sahibine** tanınmıştır.

2.3- GMSİ Beyanında Gider Yöntemleri (Götürü & Gerçek Gider)

GMSİ beyannamesinde karar verilmesi gereken önemli bir konu ise gerçek veya %15 götürü gider yönteminin seçilmesidir. **Götürü gider yöntemini seçen mükellefler 2 yıl geçmedikçe bu yöntemden vazgeçemezler. %15 götürü gider oranının düşüklüğü nedeniyle, özellikle gayrimenkulün iktisabını takip eden ilk yıllarda, gerçek gider yönteminde aşağıdaki giderleri kullanmak daha mantıklı olabilecektir.** Özellikle son dönemde alınan konutun kredi faiz giderleri veya iktisap bedellerinin %5'i ile amortisman giderleri ve varsa ev sahibinin kendi ikamet ettiği konuta ödediği kira bedellerinin götürü giderden yüksek olması muhtemeldir. Gerçek gider hesabı ile uğraşmak istemeyenler götürü gider yöntemini seçebilirler.

2.4- GMSİ Beyanında İndirilebilecek Giderler

Gerçek gider yönteminde aşağıdaki indirimler yapılabilir.

GVK Madde 74:

- 1- Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri
- 2- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri (aidat giderleri gibi)
- 3- Kiraya verilen ev ve işyerleriyle ilgili **sigorta giderleri**
- 4- Kiraya verilen gayrimenkuller dolayısıyla yapılan ve bunlar için ödenen borçların **faizleri** ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren **5 yıl** süre ile iktisap bedelinin %5'i (Bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllara uygulanır.)
- 5- Kiraya verilen **gayrimenkuller için ödenen vergi**, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,
- 6- Kiraya verilen gayrimenkuller için ayrılan **amortismanlar**
- 7- Kiraya verenin yaptığı **onarım** giderleri
- 8- Kiraya verilen gayrimenkullere ait bakım ve idame giderleri,
- 9- Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin **ödedikleri kiralar** ve diğer gerçek giderler,
- 10- Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile **oturdukları konutun kira bedeli**
- 11- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar
- 12- GVK Madde 89'da belirtilen indirimler: Türkiye'deki mükelleflerce düzenlenen faturaya dayanan, mükellefin kendisine, eşine ve küçük çocuğuna ait **eğitim ve sağlık gideri**, **beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı indirilebilir**. Yine gelirin %15'i ile sınırlı olmak üzere, Türkiye merkezli sigorta şirketlerine yapılan, mükellefin kendisi, eşi ve çocuklarına ait ve prim ödemelerinden, **hayat sigortasının %50'si ile şahıs sigorta giderlerinin tamamı** indirim konusu yapılabilir. İlâveten GVK 89'da belirtilen **bağış ve yardımların** bazıları beyan edilen **gelirin %5'i ile sınırlı**, bazı bağışlarda ise tamamı indirim konusu yapılabilir.

“Çocuk” veya “küçük çocuk” tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, ifade etmektedir.

Ayrıca **eğitim ve sağlık** harcamalarının Türkiye'de yapılmalı ve Türkiye'de gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik

edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle kurumlar vergisi mükellefiyeti olmayan **vakıf üniversite giderleri indirilemez.**

2.4.1- GMSİ Gerçek Gider İndirimlerinde Sınırlamalar

74/4'üncü maddede yer alan iktisap bedelinin %5'i oranındaki indirim **sadece konut** kira gelirin'e uygulanabilir ve kiraya verilen birden fazla konut varsa da bunlardan **sadece bir tanesine** uygulanır. İndirim gayrimenkulün iktisap tarihinden itibaren 5 yıl ile sınırlıdır. Bu bentten kaynaklı gider fazlalıkları, diğer gelir unsurlarında gider fazlalığı sayılmaz. Yani bu indirimin kira gelirin'i aşmasından kaynaklı zararlar diğer gelir unsurlarından indirilemez.

74/10'uncu maddede yer alan **oturulan konutun kira bedelinin** indirime konu edilebilmesi için kiraya verilen işyeri değil konut olmalıdır. Ayrıca indirim konusu yapılacak kira bedeli, kiraya verilen sadece bir konutun kira geliriyle sınırlıdır. Bu bentten kaynaklı gider fazlalıkları diğer gelir unsurlarında gider fazlalığı sayılmaz. Yani bu indirimin kira gelirin'i aşmasından kaynaklı zararlar diğer gelir unsurlarından indirilemez.

Gerçek gider yöntemini seçen mükelleflerin, yaptıkları giderlere ilişkin **belgeleri** ilgili buldukları yılı takip eden yıldan başlayarak **5 yıl süresinde saklamaları** ve vergi dairesince veya Vergi Müfettişince istenildiğinde ibraz etmeleri gerekir.

3- MENKUL SERMAYE İRATLARI (MSİ)

(MEVDUAT FAİZİ, BİST KAZANCI, FON GELİRİ, HAZİNE BONOSU GELİRİ, EUROBOND GELİRİ, TEMETTÜ, YURT DIŞI FAİZ)

Menkul sermaye iratları; hisse kâr payları, banka mevduat faizleri ile katılım bankası kâr payları, Hazine bonusu gelirleri, repo gelirleri, alacak faizleri gibi iratlardır. Aşağıda şirket ortak ve yöneticilerini ilgilendirebilecek olan belli başlı MSİ'ler açıklanmıştır.

Geçici 67. madde kapsamında giren MSİ'ler için beyanname verilmez. Dolayısıyla banka mevduat faizleri, katılım bankası kâr payları, Hazine bono gelirleri beyan edilmez. Hisse senedinin dönemsel getirileri yani kâr payları menkul sermaye iradı (MSİ) olup, alım satım kazançları ise değer artış kazancıdır (DAK). Bu başlıkta dönemsel getirileri, aşağıdaki DAK başlığında ise alım satım kazancını irdeleyeceğiz. GVK 94'üncü madde kapsamında hisse senetleri kâr paylarından ve eurobond faiz gelirinden stopaj yapılmaktadır. GVK 86/1-c kapsamında vergiye tabi gelir tarifinin ikinci dilimindeki 150.000 TL'yi aşarsa stopaja tabi olan ve istisna hadleri dışında kalan bu iratlar beyana tabidir. Aksi halde stopaj nihai vergilemedir.

3.1- Banka Mevduat Faizleri, Yatırım Fonu Gelirleri, Repo Gelirleri, Devlet Tahvili / Hazine Bonosu Faizleri

Banka mevduat faizleri ile katılım bankası kâr payları, yatırım fonları gelirleri, repo gelirleri, devlet tahvilleri ile hazine bonosu faizleri GVK Geçici 67 kapsamında olup, stopaj oranı %0 olsa dahi nihai vergilemedir. Bu nedenle limite tabi olmaksızın beyan edilmezler.

2006'dan önce ihraç edilen Hazine Bonoları Geçici 67 değil GVK 94 kapsamında olduğundan vergiye tabi gelir toplamı 150.000 TL sınırı aşması halinde beyana tabidir.

3.2- Eurobond Faiz Gelirleri

Eurobond faiz gelirleri Geçici 67'ye tabi değildir. GVK 94/7 kapsamında olup, stopaj oranı %0'dır. GVK 86/1-c kapsamında vergiye tabi gelir toplamı 150.000 TL'yi (tarifenin ikinci dilimi) aşması halinde stopaja tabi MSİ olarak beyan edilir.

Eurobondların vade sonundan önce elden çıkarılması değer artış kazancı (DAK) kapsamına girmekte olup, itfası vergiye tabi değildir. Konuya ilişkin aşağıdaki DAK bölümünde açıklamalar mevcuttur.

3.3- Kâr payı (Temettü) (BİST Hisseleri Temettüsü Dahil)

Elde edilen brüt temettünün yarısı GVK 22 kapsamında gelir vergisinden istisnadır. Kalan tutar stopaj yapılmış MSİ'dir ve GVK 86/1-c uyarınca vergiye tabi gelir toplamı 150.000 TL'yi (tarifenin ikinci dilimi) aşarsa beyan edilir ve yapılmış olan stopaj mahsup edilir.

Şirket sahiplerinin yüksek kâr payı alacağını ve gelirinin büyük kısmının en yüksek vergi dilimi olan %40 oranından vergileneceğini varsayalım. Kâr payının yarısı istisna olduğu için, yüksek temettü ödemelerinde toplam vergi yükü %20'ye yaklaşacaktır. Alınan temettü tutarı düşük tutarda olursa, tarifedeki oranlara göre toplamda daha düşük bir efektif vergi oranı oluşacaktır. Hesaplanan vergiden %10 oranında stopaj mahsup edilebilecektir.

Yurt dışından elde edilen kâr paylarında durum farklıdır. Zira stopaja tabi olmadığından GVK 86/1-c kapsamında değil 86/1-d kapsamındadır. Bu nedenle 150.000TL'yi değil 8.400 TL'yi aşması halinde beyana tabidir. Yurt dışında bu kâr payı üzerinden ödenen vergilerin GVK 121 kapsamında mahsup edilebileceği tabidir. Ayrıca yurt dışı temettünün de %50'si 2023 gelirlerinden itibaren, yurt dışı şirkete %50 iştirak etme ve kâr paylarının tamamı beyanname verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer şartıyla istisna olacaktır.

Hisse alım satım kazançları da aynen eurobond satış kazancı gibi değer artış kazancı (DAK) olup, aşağıdaki DAK bölümünde ayrıca açıklanacaktır.

3.4- Yurt Dışı Faiz Geliri (Off-shore Faiz Gelirleri Dahil)

Söz konusu faiz gelirleri Geçici 67 ve GVK 94'üncü madde kapsamında stopaja tabi olmayıp, GVK 86/1-d kapsamında, 8.400 TL'yi geçen stopaj yapılmamış MSİ beyan edilir.

3.5- Alacak Faizleri

Alacak faizleri Geçici 67 ve GVK 94'üncü madde kapsamında stopaja tabi olmadığından 86/1-d kapsamında 8.400 TL'yi aşması halinde beyan edilmesi gerekir.

3.6- Vadesi Gelmemiş Kupon Satışı ve Tahakkuk Etmemiş Kâr Paylarının Devri

Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller ile iştirak hisselerinin henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devrinden elde edilen bedeller Geçici 67 ve GVK 94'üncü madde kapsamında stopaja tabi olmadığından, 86/1-d kapsamında 8.400 TL'yi aşması halinde beyan edilmesi gerekir.

4- DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI (DAK)

(MENKUL KIYMET VE TAŞINMAZ SATIŞLARI)

Değer artış kazançları GVK mükerrer 80'inci maddede yer almaktadır. 2023 yılı için elde edilen **toplam değer artış kazançlarının menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları hariç 55.000 TL'si istisnadır.** Ayrıca mal ve hakkın **iktisap bedeli** elden çıkarıldığı ay hariç **ÜFE endeksi** ile (%10'dan az olmamak şartıyla) güncellenerek, enflasyon karşısında eriyen maliyetler **güncellenir.** Söz konusu endeksleme, konumuzu ilgilendiren taşınmaz ve menkul kıymetlerin tamamının alış bedeline yapılabilmektedir.

4.1- Menkul Kıymet Satış Kazancı (Hisse ve Eurobond Satışı Dahil)

GVK mükerrer 80/1'e göre **ivazsız** iktisap edilenler **ile** tam mükellef kurumlara ait olan ve **iki yıldan fazla** elde tutulan **hisse senetleri hariç,** menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından kazançlar DAK olarak vergiye tabidir.

Bu kapsamda mirastan kalan hisse senedi ne zaman satılırsa satılsın veya satın alınan hisse senedi iki yıl elde tutulduktan sonra satılırsa istisnadır. Buradaki istisna %100 olup, Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e maddesindeki %75 ile karıştırılmamalıdır. Zira oradaki kurumların hisse satışı iken, bizim konumuz gerçek kişilerin hisse satışıdır.

Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören hisse senetlerinin alım satım kazancı ve yatırım fonları katılma belgelerinin alım satım kazancında, aracı kurum tarafından Geçici 67 kapsamında

stopaj yapılır ve nihai vergi olur. Söz konusu stopaj oranı %0 olsa dahi nihai vergileme olup beyana gerek yoktur.

Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da hisse senedi ibaresidir. **Bakanlıkça** verilen bazı **görüşlere** göre hisse senedine bağlanmayan **iştirak hisseleri** bu istisnadan **faydalanamamaktadır**. Hatta Bakanlık TTK'ya göre hisse senedi sayılan ilmuhaberleri dahi hisse senedi olarak kabul etmeyebiliyor.

Devrolan veya tür değiştiren şirketlerin hisse senetlerinin edinim tarihi konusu ayrı bir yazının konusunu oluşturmakta olup, bu yazımızda söz konusu ayrıntıya girilmeyecektir.

Gerek hisse senedi olmadığı için gerekse iki yıl elde tutulmadığı için, istisnadan faydalanamayan menkul kıymetlerin satış bedelinden endekslenmiş alış bedeli (%10 dan az olmamak şartıyla) düşülerek kalan tutar beyan edilir. 55.000 TL'lik DAK istisnası menkul kıymet satış kazancına uygulanmaz.

Eurobondların dönemsel getirisi olan faiz gelirleri MSI'nin konusuna girerken, vadeden önce satışı DAK'ın konusunda girer. Eurobondun vade sonunda nominal bedelden itfası ise verginin konusuna girmez. Satışı halinde verginin konusuna bizce sadece alım satım bedeli arasında Dolar veya Euro fark girmesi gerekirken, Bakanlığa göre alım satım bedelleri TL'ye çevrilerek kâr hesabı yapılır. TL'ye çevrildiği için maliyetin endekslenmesi mümkündür. Ancak kur artışına göre daha düşük açıklanan ÜFE artışı nedeniyle fiktif kârlar doğmaktadır. Bir örnekle açıklamak gerekirse, dolar 5 TL iken 110 dolardan alınan eurobond, dolar 30 TL iken 90 dolardan satılırsa, dolar bazında zarar edilmiş olmasına rağmen, Bakanlık Eurobondun bir lotunun 550 TL'ye alındığı ve 2700 TL'ye satıldığı yorumunu yapmaktadır. Alış bedeli olan 550 TL ÜFE endeksi ile artırılrsa dahi, enflasyon oranlarına göre bu maliyet an fazla 1000-2000 bandına çıkmaktadır. Dolayısıyla dolar bazında zararına satış olmasına rağmen, TL bazında yüksek bir DAK doğabilmektedir. Ancak eurobondun itfasında yani vadesinin sonunda nominal bedel olan 100 USD veya 100 Euro bedelle itfasının verginin konusuna girmediğine ilişkin Bakanlık görüşü vardır. Bu nedenle eurobondlardan vadesi yakın olanların satılması yerine itfasının beklenmesi faydalı olacaktır.

4.2- Taşınmaz Satış Kazancı

GVK mükerrer 80/6'ya göre **ivazsız** elde edilenler **hariç, taşınmazların** iktisap tarihinden itibaren **beş yıl içinde** satışından kaynaklanan kazançlar Değer Artış Kazancı (DAK) olarak beyana tabidir. Satış bedelinden endekslenmiş iktisap bedeli düşülerek hesaplanan kazançtan 55.000 TL istisna düşülerek kalan tutar beyana tabidir. Mirastan kalan taşınmaz satış kazancı yıl şartına bağlı olmaksızın her hal ve şartta istisnadır. Diğer taşınmazlar ise 5 yıl geçtikten sonra

satılması halinde istisnaya tabidir. Bu istisna Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e maddesinde yer alan %50 istisna ile karıştırılmamalıdır. Orada taşınmaz satışı yapan kurum iken, bizim konumuzda gerçek kişidir. İktisap tarihi tapuya tescil tarihidir. Ancak tescilden önce gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri halinde fiilen kullanıma başladıkları tarih iktisap tarihidir.

4.3- Değer Artış Kazancı Örnek

Bay A 2023 Temmuzda ticari olmadığını varsaydığımız aşağıdaki satışları yapmıştır.

- 1- 2022 Ocak ayında miras kalan 100.000 TL bedelli iştiraki hissesini 300.000 TL'ye
- 2- 2022 Ocak ayında Babasından miras kalan 650.000 TL'lik arsayı, 2.000.000 TL'ye
- 3- 2023 Mayıs ayında 45.000 TL'ye aldığı hisse senedini 55.000 TL'ye
- 4- 2015 Ocak ayında 60.000 TL'ye aldığı daireyi 750.000 TL'ye
- 5- 2020 Haziran ayında 250.000 TL'ye aldığı daireyi 500.000 TL'ye
- 6- 2021 Martta edindiği 10.000 TL bedelli Ltd. Şti. İştirak hissesini 80.000 TL'ye
- 7- 2021 Martta edindiği 30.000 TL'ye edindiği A.Ş. Hisse Senedini 120.000 TL'ye

	İktisap Ayı	Satış Ayı	İktisap Bedeli	Satış Bedeli	İktisap Öncesi Ayı ÜFE Endeks	Satış Önceki Ay ÜFE Endeks	Endeks Çarpan	Endeksli İktisap Değeri	Kazanç	SONUÇ
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g=f/e)	(h=c*g)	(i=d-h)	
1	2022/1	2023/7	100.000	300.000	1022,25	2320,72	2,27	227.021	72.979	72.979
2	2022/1	2023/7	650.000	2.000.000	1022,25	2320,72	2,27	.475.635	524.365	0 (İvazsız)
3	2023/5	2023/7	45.000	55.000	2164,94	2320,72	1,07	45.000	10.000	10.000
4	2015/1	2023/7	60.000	750.000	235,84	2320,72	9,84	90.414	159.586	0 (5 yıl)
5	2020/6	2023/7	250.000	500.000	482,02	2320,72	4,81	1.203.643	-703.643	Zarar
6	2021/3	2023/7	10.000	80.000	590,52	2320,72	3,93	39.300	40.700	40.700
7	2021/3	2023/7	30.000	120.000	590,52	2320,72	3,93	117.899	2.101	0 (2 yıl)

Taşınmaz satışları: 2,4,5 numaralı örnekler taşınmaz satışlarıdır. 2 numaralı örnek ivazsız olduğu için beyan edilmez. 4 numaralı örnek beş yıllık süre geçtiği için vergiye tabi değildir. 5 numaralı örnekte ise zarar olduğu için beyan edilmez.

Menkul Kıymet satışları: 1, 3, 6, 7 numaralı örnekler menkul kıymet satışlarıdır. 3 numarada ÜFE artışı %10'un altında kaldığı için maliyet endekslemesi yapılmaz. 7 numarada iki yıllık süre geçtiği için vergiye tabi değildir. 6 numarada iki yıllık sürenin dolmuş olmasına rağmen Bakanlığa göre limited şirket iştirak hissesi satışı (hisse senedi olmadığı için) vergiye tabidir. 3

numarada iki yıl içinde satış olup vergiye tabidir. Dolayısıyla 1,3 ve 6 numaralı örnekten gelen kazançlar beyan edilir.

Burada önemli bir husus 5 numaralı örnekteki taşınmaz satış zararının, menkul kıymet satış kârından indirilip indirilemeyeceğidir. Bakanlıkça verilen görüşe göre menkul kıymet satış zararları aynı dönemdeki menkul kıymet satış kârlarından indirilebilir ancak diğer gelir unsurlarından indirilemez. Diğer gelir unsurları ücret, MSİ, GMSİ gibi gelir unsurları olup, değer artış kazancının farklı bentlerinin diğer gelir unsuru olup olmadığı açık değildir. Bu durumda olan mükelleflerin Bakanlıktan özelle talep etmesi ve risk almamalarını öneririz. Buradaki kayıp yüksek olacaksa ihtirazi kayıtla beyanname vererek dava açılabilir.

5- ÜCRETLER (BİRDEN FAZLA ÜCRET, YURT DIŞI ÜCRETLER)

GVK 61'inci maddeye göre ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin **ödenek, tazminat**, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, **huzur hakkı, prim, ikramiye**, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Ücretlerin vergilemesinde asıl olan GVK 94/1'e göre tarife oranında yapılan stopajın nihai vergi olmasıdır. Ücret gelirinin beyannameye dahil edilmeyeceği haller GVK 86/1-b maddesinde açıklanmıştır. Bu maddede belirtilen limitleri geçen ücretler beyana tabidir.

5.1- Beyan Verilecek Ücretler: Yüksek Ücret ve Birden Fazla İşverenden Ücret

Toplam ücret geliri tarifinin dördüncü dilimi **1.900.000 TL'yi aşanlar** tüm ücretlerini beyannameye dahil edeceklerdir. **İlaveten birinciden sonraki işverenden** aldıkları **ücretlerinin toplamı** tarifinin ikinci dilimi **150.000 TL'yi aşanlar** da ücretlerini beyannameye dahil edeceklerdir. Aksi halde bu ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Yani sayılan **iki istisnai hal dışında stopaj nihai vergidir** ve sadece bu iki halde ücret gelirlerinin beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir.

Birinci işverenin seçimi mükellefin iradesine bırakıldığından **en yüksek ücret alınan işveren birinci işveren** olarak belirlenebilir.

Bakanlık işveren sayısının tek mi birden fazla mı olduğunun tespitinde, **aynı andaki işveren sayısını değil, bir takvim yılı içerisindeki toplam işveren sayısını baz almaktadır.**

Birleşme, bölünme ve devir işlemlerinde aynı işverenin devamı olduğu için birden fazla işveren sayılmamakla birlikte, yılı içinde yapılan stopaj matrahının dilimlere göre artan oranlı devam etmesi gerekmektedir. Aksi halde, yani devrolunan şirkette vergi matrahı baştan başlarsa, birden fazla işveren olarak dikkate alınması gerekecektir. Yılı içinde iş değiştirenler en yüksekte sonraki ücretleri toplamı 150.000 TL'yi aşması halinde beyanname vermek zorundadır. İşveren sayısına bakmaksızın toplam 1.900.000 TL üzeri ücret elde edenlerin beyanname vermesi gerektiği tabidir. **Tarifedeki limitler vergi dahil, SGK primi hariç tutarlardır.**

Beyanname üzerinden hesaplanan vergiden daha önce işverence **stopaj** yolu ile kesilen vergiler **mahsup edilir**. Beyanname GVK 63 ve 90'ncı maddelerdeki indirimler de uygulanacağı için, hesaplanan vergi tevkif edilen vergiden daha az çıkabilir ve ücretli personel arasındaki farkı **iade alabilir**. Aşağıdaki örneklerde beyanname verilecek hallerde bu açıklama geçerli olup, her birinde ayrı ayrı tekrar edilmemiştir.

Örnek 1- Tek işverenden vergi dahil 1.900.000 TL ücret alan bir kişi beyanname vermez.

Çünkü, toplam ücret 1.900.000 TL'yi aşmamaktadır.

Örnek 2- 2023 Ocak-Nisan dönemlerinde vergi dahil brüt 130.000 TL huzur hakkı ödemesi alan, başka bir işverenden de Mayıs-Aralık dönemlerinde vergi dahil brüt 1.800.000 TL ücret ödemesi alan bir kişi, tüm ücretlerini beyan edecektir.

Çünkü, ilk işverenden ücreti 1.900.000 TL'yi, sonraki işverenden ücreti 150.000 TL'yi aşmasa dahi, toplam ücreti 1.900.000 TL'yi aşmaktadır.

Burada hangi işverende önce çalışıldığı veya işverenin kurumsallığı vb. faktörler önemli olmayıp, ilk işveren olarak en yüksek ücret verenin tercih edilmesi en doğrusu olacaktır.

Ayrıca ücretin **huzur hakkı veya prim** olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Zira GVK'ya göre bunlar da ücret tanımı içerisinde. Prim ödemelerinin hangi yıla ilişkin olduğu önemli olmayıp, ödemenin yapıldığı yıl önemlidir. Yani 2022 yılı primini 2023 yılı Mart ayında alan bir kişi, bu primi 2023 yılı dönemine ait beyannameyle ilişkilendirmelidir.

Örnek 3- 2023 yılı içinde üç işverenden tevkif edilen vergi dahil brüt 120.000 TL, 80.000 TL ve 200.000 TL ücret alan bir kişi tüm ücretleri için beyanname verecektir.

Çünkü, birden sonraki ücretleri toplamı 200.000 TL olup, 150.000 TL üzerindedir.

Örnek 4- 2022 yılı içinde üç işverenden sıra ile 100.000 TL ve 300.000 TL stopajlı brüt ücret alan, sonuncusundan ise 50.000 TL stopajsız ücret alan bir kişi sadece stopaj yapılmamış 50.000 TL ücretini beyannameye dahil edecektir.

Çünkü, GVK 86/1-b kapsamındaki sınırlar stopaj yapılmış ücretlerle alakalıdır. Eğer GVK 23'üncü madde kapsamında istisna olan yurt dışı ücret vb. değilse stopaj yapılmayan ücretler

hiçbir sınıra tabi olmaksızın beyana tabidir. Örneğimizde stopaj yapılmış olan diğer iki ücret ise kendi içinde değerlendirilir. Toplam 1.900.000 TL'yi aşmadığı için ve stopaja tabi birden sonraki ücret 150.000 TL'yi aşmadığı için beyan edilmezler.

5.2- Yurt Dışından Elde Edilen Ücretlerin Vergilenmesi

GVK'nın 4'üncü maddesinde ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içerisinde altı aydan – 183 günden fazla Türkiye'de oturanların (geçici ayrılmalar haricinde) Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Yine aynı Kanunun 5'inci maddesi uyarınca, belli ve geçici bir görev için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle, tahsil, istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılmaktadır. **Türkiye'de yerleşmiş sayılanlar tam mükellef oldukları için, Türkiye içindeki ve dışındaki gelirlerinin tamamı üzerinden Türkiye'de vergi ödemek zorundadırlar.**

GVK'nın 4'üncü maddesi ile benzer düzenleme Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının (ÇVÖA) 4'üncü maddesinde de mevcuttur. Bu kapsamda gerçek kişinin hangi ülke mukimi olduğu ikametgah ve meskene göre belirlenir.

GVK'nın 23/14-a maddesine göre kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler istisnadır. GVK86/1-a ya göre ise istisna edilen gelirler beyannameye dahil edilmez.

147 seri nolu GVK Genel Tebliğine göre bu istisnadan yararlanılabilmesi için, **işveren** sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de herhangi bir **kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması** gerekir. Türkiye'de kanuni ve iş merkezi olmayan kurumların, tam mükellef oldukları devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı, herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır. Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum, söz konusu kişiye **döviz** olarak ödediği ücretleri, doğrudan doğruya **yurt dışında elde ettiği gelirinden ayırıp vermeli**, hiçbir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemelidir. Bu çerçevede **hizmet erbabının** Türkiye'de **tam mükellef** veya dar mükellef statüsünü taşıması **hiçbir önem taşımayacaktır.**

Konuya ilişkin Bakanlık görüşlerinde aşağıdaki beş şart vurgulanmaktadır:

- 1- **Türkiye’de hizmet arz eden** gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin **dar mükellef** kurum olması, bu kurumun da Türkiye’de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,
 - 2- Çalışan kişinin hizmet erbâbı ve yapılan **ödemenin de ücret niteliğinde olması**,
 - 3- Dar mükellef kurumun Türkiye’deki personeline yapılacak **ödemenin** bu kurumun **yurtdışı kazançlarından karşılanması**,
 - 4- Ücretin **döviz** olarak ödenmesi,
 - 5- Ödenen ücretin dar mükellef kurumun **Türkiye’deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi**
- şartlarının bir arada taşınması gerekmektedir.

Diğer şartlar sağlanırsa, yabancı şirketlerin Türkiye’deki çalışanları, **irtibat bürosu olup olmadığına bakılmaksızın**, söz konusu istisna kapsamındadır. İşverenin dar mükellef olması gerekmekte olup, **ücretlinin tam mükellef** veya dar mükellef **olması mümkündür**. Yurt dışı şirketin Türkiye şubesi Türkiye’de kazanç elde ettiği için çalışanlarının ücretleri bu istisnadan faydalanamaz.

Döviz ödeme şartı Bakanlık görüşüne göre **döviz** olarak **veya** yurt dışından gelen paraların yetkili bankalarda **bozdurulmak suretiyle Türk parası** olarak Türkiye’de ücretliye ödenmesi ve döviz bozdurulması ile **ilgili belgelerin ücret bordrolarına eklenmesi** şeklinde genişletilmiştir.

Söz konusu istisna kapsamına giren ücret ödemeleri damga vergisine de tabi değildir.

GKV’nın 95’inci maddesine göre, yabancı memleketteki işverenden doğrudan doğruya alınan ücretler stopaja tabi değildir. **Dar mükelleften alınan ücretler** stopaja tabi olmadığı için, GVK 86/1-b kapsamına girmez, yani beyanı 150.000 TL veya 1.900.000 TL’lik sınırlara tabi değildir. Bu ücretler diğer şartları da sağlayarak istisna olursa 86/1-a kapsamında beyana dahil edilmez ama **istisna şartlarını sağlayamazsa tutarı ne olursa olsun beyana tabidir**.

Bu konuda ilgili ülke ile yapılan **Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşmasının (ÇVÖA) “Bağımlı Faaliyetler”** başlıklı maddesi (genellikle 15’inci madde) ve **“Mukimlik”** başlıklı maddesi (genellikle 4’üncü madde) ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

İrtibat bürosu çalışanı, online yazılım geliştirici, araştırma ve raporlama personeli, yabancı TV kuruluşu için Türkiye’de muhabirlik yapan yabancı gazeteci vb. bir çok meslek grubu için özelgeler verilmiştir.

Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir konu **yurt dışında** arz edilen **hizmet** karşılığı alınan döviz **ücret istisna kapsamına girmez**. Ayrıca dar mükellef kurumun, **Türkiye’de kazanç**

elde edecek şekilde faaliyette bulunması halinde elde edilen ücrete de istisna uygulanmaz. Yani istisna için işveren ve iş/faaliyet yurt dışında olmalı, hizmet ise Türkiye’den verilmelidir.

Yukarıdaki beyan limitlerinde yurt içinden stopajlı alınan ücretler ile yurt dışından stopajsız ücretler ayrı değerlendirilir. Örneğin 2023 yılında yurt dışından istisna şartlarını sağlamayan 120.000 TL stopajsız ücretin yanında, yurt içinde 200.000 TL ve 120.000 TL stopajlı ücreti olan bir kişi, sadece yurt dışı ücretini beyan edecektir. Çünkü birden sonraki işverenlerden alınan stopaja tabi ücret toplamı 120.000 TL olup, 150.000 TL’lik istisna limitinin altında olduğu için, GVK 86/1-b kapsamında beyannameye dahil edilmeyecektir.

5.3- Yabancı Çalışanların Türkiye’de Görevlendirilmesi ve Kazançlarının Vergilendirilmesi

Çok uluslu şirket çalışanları başta olmak üzere birçok yabancı, Türkiye mukimi şirketlerde görev alabilmektedir. Bunlar ikametgahları Türkiye’de olursa veya bir takvim yılında Türkiye’de devamlı altı aydan fazla oturursa tam mükellef olurlar. Aksi halde dar mükellef olacaktırlar.

Ücretten stopaj yapılmışsa, tam mükellefiyette toplam 1.900.000 TL’ye kadar (tarifenin dördüncü dilimi) ve birinci işverenden sonra toplam 150.000 TL’ye kadar (tarifenin ikinci dilimi) vergi dahil ücret elde edenler beyanname vermezler. Ancak bu limitler üzerinde ücret alanlar beyanname verirler. Dar mükellefiyette stopaj GVK 86/2 kapsamında nihai vergilendirmez.

Ücretten stopaj yapılmamışsa, yani örneğin ücret yurt dışından gönderilmişse, tam mükellefler tevkitaf yapılmamış bu ücretlerini tutarı ne olursa olsun beyan ederler. Yurt dışından gelen ücret istisnası ile bu durumu karıştırmamak gerekir. Zira istisna için ücretin Türkiye’deki faaliyet ile alakasının olmaması gerekir.

Türkiye’de bir hizmet akdi ile çalışmak üzere yurt dışından görevlendirilen kişiler, tam mükellef olurlarsa tüm dünyada elde ettikleri gelirlerini beyan ederken, dar mükellef olduklarında burada kazandıkları ücretlerinin direkt olarak yurt dışından ödenen kısımlarını beyan ederler. Zira Türkiye’de ödenen kısımlarından yapılan stopaj nihai vergileme olacaktır.

Bu kapsamda iç mevzuatın tam/dar mükellefiyet düzenlemeleri ve ilgili ülke ile yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının (ÇVÖA) özellikle “devamlı faaliyet” hükümlerinin de dikkatle incelenmesi gerekmektedir.

Vergisel bir durum olmamakla birlikte Türkiye’ye gelen yabancı personelin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı’ndan çalışma izni almaları gerekmekte olup, aksi durumda cezai uygulamalarla karşılaşabilirler.

5.4- Yurt Dışında Görevlendirilen Personelin Vergilendirilmesi

Personelin iç mevzuata göre tam/dar mükellef statüsü ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına (ÇVÖA) göre hangi ülke mukimi olduğunun belirlenmesi gerekir. Mukimlik belirlendikten sonra, vergileme hakkı belirlenir. ÇVÖA'ların bağımlı faaliyet maddelerinde mukim olunmayan ülkelerin de hangi şartlarda vergileme hakkı olduğu açıklanır. Eğer Türkiye mukimi yani tam mükellef bir kişi, yurt dışında çalışması sırasında ÇVÖA bağımlı faaliyet maddesinde belirtilen şartları ihlal ederse, diğer ülkelerde de vergilenebilir. Ancak GVK 123'üncü madde kapsamında orada ödenen vergiler Türkiye'de mahsup edilir. Burada yurt dışı döviz kazancı istisnası uygulanmaz. Zira istisna için ödemenin dar mükellefçe yapılması ve ücretlinin hizmetini Türkiye'den vermesi gerekir.

Saygılarımızla