



GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA KONU ve MÜKELLEFİYET

SUBJECT AND LIABILITY IN INCOME TAX LAW

Gürcü GÜNGÖR^(*)

ÖZET

Gelir Vergisi Kanunu'na göre verginin konusu gerçek kişilerin gelirleridir. Kanun'da gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı şeklinde tanımlanmıştır. Gelirin unsurları tek tek belirtilmek suretiyle Türk Gelir Vergisi sisteminde ağırlıklı olarak kaynak teorisi benimsenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda mükellefiyet ise tam ve dar mükellefiyet olmak üzere iki başlık halinde düzenlenmiştir. Tam mükellefiyette gerçek kişiler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirken dar mükellefiyette Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Anahtar Kelimeler: Gelir, gelirin unsurları, tam mükellefiyet, dar mükellefiyet

ABSTRACT

According to Income Tax Law, incomes of natural persons are subject to income tax. In the Law, income is clearly defined as the net amount of incomes and earnings derived by real persons during a calendar year. By naming each income item, the Turkish income tax system heavily adopts the source theory. Liability in Income Tax Law is simply classified under two cardinal titles: The first is full liability under which taxpayers are taxed for their global income; and the second one is limited liability by which taxpayers are made responsible only for paying tax vis-à-vis their domestic incomes and earnings.

Key Words: Income, items of income, full liability, limited liability

^(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Türkiye’de gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumlar vergisi istatistiklerine göre bir karşılaştırma yapıldığında gelir vergisinin nispi payı yüksektir. Türkiye’de 2013 Aralık dönemi itibariyle gelir vergisi mükellef sayısı 1.798.056, kurumlar vergisi mükellef sayısı ise 662.225’dir.¹ Türkiye’de 2013 Aralık sonu itibariyle bütçe vergi gelirleri içinde gelir vergisinin oranı %18 iken kurumlar vergisi oranı %8’dir.² Dolayısıyla Türkiye’de dolaysız vergiler içinde gelir vergisi gerek mükellef sayısı gerekse bütçe gelirleri içinde kurumlar vergisinden daha yüksek bir paya sahip olması açısından önemlidir.

Gelir vergisinin temeli olan verginin konusu ve mükellefiyet makalemizde açıklanmıştır. Öncelikle ekonomik ve hukuki anlamda gelir kavramı, gelirin tanımlanmasına ilişkin teoriler açıklanmıştır. 01.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda verginin konusu, 1.maddede “mevzu” başlığı ile 2.maddede “gelirin unsurları” başlığı ile düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu’nda mükellefiyet ise 3, 4, 5, 6, 7 ve 8.maddelerde yer alan hükümlerle açıklanmıştır. Söz konusu maddelerde hükümleri, muktezarlarla, örneklerle ve bazı ülke uygulamaları ile makalemizde ayrıntılı biçimde açıklanmıştır. Ayrıca güncel olması açısından yeni gelir vergisi tasarısında konu ve mükellefiyete de yer verilmiştir.

2- GELİR VERGİSİ KANUNU’NDA KONU

Verginin konusu, üzerine vergi konulan unsurdur. Yani, vergi borcunun doğumuna neden olan ekonomik unsurlar vergi konusunu oluşturmaktadır. Konusu belirli olmayan bir verginin konulması ve alınması mümkün olmadığı için verginin konusu, verginin temel unsurlarındandır. Verginin konusu Vergi Usul Kanunu’nda tanımlanmamıştır. Kanun koyucu her vergi kanununun genellikle ilk maddelerinde o verginin konusunu belirtmiştir.³ Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu’na göre konu, 1.madde ve 2.maddede açıklanmıştır. Bu hükümlere göre gelir vergisinin konusu, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelir kavramı aşağıda teorilerle ve kanun hükümleri ile ayrıntılı biçimde açıklanmıştır.

2.1- Gelir Kavramı ve Teorisi

Bireysel anlamda gelir, bir çalışan için öncelikle maaşı, işveren için kârı, gayrimenkul sahibi için kirayı ifade etmektedir. Ekonomik anlamda gelir Türk Dil Kurumu’nun iktisat terimleri sözlüğünde, “Üretim etkinliklerine katılan üretim faktörlerinin yaratılan hasıladan bölüşüm sonunda aldıkları pay” olarak tanımlanmıştır.⁴ Hukuki anlamda gelir, “taşınmaz ve taşınır mallarla, emek gibi her çeşit haklardan elde edilen yarar”⁵; Muhasebe açısından gelir ise “öz kaynağı artıran işlemler” şeklinde tanımlanmaktadır. Hem ekonomik anlamda, hem hukuki anlamda, hem de muhasebe açısından gelirin tanımı

¹ www.gib.gov.tr (03.02.2014).

² www.bümko.gov.tr (03.02.2014).

³ Kırbaç Sadık, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997, s.96-97.

⁴ www.tdk.gov.tr (24.01.2014)

⁵ Yılmaz Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara, 1992, s.301.

bulunmakla beraber vergi hukuku açısından da gelirin tanımını yapmak gerekir. Vergi hukukunda gelir kavramı kaynak teorisi ve safi artış teorisi ile açıklanmaktadır.

Kaynak teorisi, Alman iktisatçılardan VonHermann tarafından öne sürülmüş ve İtalyan ve Fransız iktisatçıları tarafından da benimsenmiştir. Söz konusu teoriye göre, vergileme bakımından gelir, belirli bir kaynaktan düzenli bir biçimde sağlanan veya hiç olmazsa bu biçimde sağlanması mümkün olan vâridatı ifade etmektedir. Teoride, gelirin vergilendirilmesi için ekonomik açıdan gelir kavramına dâhil olması yeterli olmayıp, gelirin belli bir kaynaktan düzenli ve sürekli biçimde sağlanması gereklidir. Kaynak teorisine göre miras, piyango gibi arızî kazançlar gelir vergisine tabi olmaması gerekmektedir. Bu durum vergi adaleti açısından eleştirilmektedir. Safi artış teorisi ise Alman iktisatçılardan G.Schanz tarafından ifade edilmiştir. Bu teoriye göre vergilendirilebilir gelir, servette safi bir artış ortaya çıkaran her çeşit irat ve kazançtır. Bir kişinin geliri, bu tanıma göre, belirli bir dönemde tüketimi ayırdığı harcamalarıyla aynı dönemin başı ile sonu arasında servetinde oluşan net artıştan ibarettir. Safi artış teorisi vergi adaletine daha uygundur.⁶ Çünkü belli kaynağı elde etmenin süreklilik koşulunun olmaması ve gelirleri elde edildikleri kaynaklara göre bir sınıflandırmaya tabi olmaması vergi adaletine imkân sağlar. Uygulamada bireyler tarafından gerçekleştirilen tüketim miktarının ve değerinin belirlenmesindeki zorluklar ve bireyin ürettiği maldan öz tüketiminin olması halinde bu tüketimin değerinin belirlenmesindeki zorlukların olması safi artış teorisinin uygulanabilirliğini güçleştirmektedir.⁷

Avrupa Birliği ülkelerinde genelde kaynak teorisi ve safi artış teorisinin sentezi uygulanmakla beraber bu iki teoriden biri daha ağırlıklı olmaktadır. Örneğin, Danimarka, Finlandiya, İsveç ve Lüksemburg safi artış teorisine daha yakın ülkelerdir. Avusturya, Belçika, İtalya, Portekiz ise kaynak teorisine daha yakın ülkelerdir.⁸

2.2- Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Gelirin Tanımı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "mevzu" başlıklı bölümünde 1. maddede verginin konusu ve gelirin tanımı "(4783 sayılı Kanun ile değişen madde) Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı" şeklinde düzenlenmiştir. Aynı Kanunu'nun 2. maddesinde "gelirin unsurları" başlıklı bölümde ise gelire giren kazanç ve iratlar "ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar" denilmek suretiyle ayrı ayrı belirlenmiştir.

Ülkemizde 1961 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu'nun ilk uygulaması kaynak teorisine dayanmaktadır. Gelirin tanımı 4369 sayılı Kanun ile "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamalarına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı" şeklinde değiştirilmiş ve gelirin unsurlarından sair kazanç ve irat yerine "diğer kazanç ve irat" düzenlenmiştir. Söz

⁶ Nadaroğlu Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1992, s.351.

⁷ Ortaç Fevzi Rifat, "Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması," G.Ü.İ.B.F. Dergisi, Sayı:2, 1999, s.107.

⁸ Ferhatoğlu Emrah, "Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz," e-akademi dergisi, Sayı: 19, Eylül 2003, s.4-11.

konusu tanım değişikliği, 4444 sayılı Kanun ile geçici olarak ertelenmiş ve 4783 sayılı Kanun ile iptal edilmiştir. Ülkemizde 4369 sayılı Kanunu'nda gelirin tanımında yapılan değişiklik ile safi artış teorisi daha yakınlaşmış, ancak safi artış teorisi tam anlamıyla uygulanamamıştır. 4783 sayılı Kanunu'nda gelirin tanımı ile kaynak teorisi daha ağırlıklı hale gelmiştir.

Yeni Gelir Vergisi Tasarısının 3. maddesinde öncelikle gelire tabi kazanç ve iratlar ayrı ayrı belirlendikten sonra gelirin tanımına yer verilmiştir. Tasarıda gelir, "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi tutarları ile dikkate alınır" denilmek suretiyle tanımlanmıştır. Dolayısıyla mevcut gelir tanımı ile Tasarıda ki gelir tanımı farklı değildir. Yeni Gelir Vergisi Tasarısında da kaynak teorisine ağırlıklı olarak yer verilmiştir.

2.2.1- Gelirin Tanımına Göre Gelirin Özellikleri

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde açıklanan gelirin tanımına göre gelirin özellikleri aşağıdaki gibidir.

1. Gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirlerine uygulanmalıdır. Gerçek kişi, Medeni Kanunu'na göre hak ve borçlar nedeniyle ehil olan insandır. Dolayısıyla gerçek kişi kavramı, sağ doğan ceninle başlar ve bunun ölümüne kadar devam eder. Gelir Vergisi Kanunu açısından gerçek kişinin hangi yaşta olduğu, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olup olmaması sonucu etkilemeyecektir. Ancak GVK'da gerçek kişinin durumuna göre istisna, indirim ve muafiyet uygulamaları mevcuttur.⁹
2. Gelir, bir takvim yılında elde edilmelidir. Takvim yılı genelde, yılın başından sonuna kadar olan dönemi kapsayan bir yıl olmakla birlikte istisnaları da mevcuttur. Şöyle ki, özel hesap dönemi ile mükellefin takvim yılı içinde işi bırakması halinde takvim yılı başından işi bıraktığı tarihe kadar olan dönemin vergilendirilmesi veya yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde gelirin işin bittiği yılın geliri olması gibi çeşitli durumlar söz konusudur.
3. Gelir gerçek ve safi olmalıdır. Gelirin gerçek olması, vergilemenin bir kısım belirtilere göre değil, gerçekleştirilen gelir tutarı üzerinden belirlenmesidir. Gelirin safi olması ise gelirin elde edilmesi ve kaynağının idamesine yönelik yapılan giderlerin indirilmesinden sonra kalan tutarı ile vergiye tabi tutulmasıdır. Gelirin gerçek tutarının belirlenmesinin zor olduğu durumlarda, götürü usulde ya da bazı belirtilere göre (ortalama kâr haddi) gelir belirlenebilir.¹⁰ Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1. bendinin parantez içi hükmünde ihracatta götürü gider uygulaması ve 74. maddesinde gayrimenkul sermaye iradında götürü gider uygulaması mevcuttur.
4. Gelir elde edilmiş olmalıdır. Gelir vergisinde elde etme, vergiyi doğuran olaydır. Vergi kanunlarında elde etmenin tanımı bulunmamaktadır. Genel olarak elde etme, "geliri oluşturan kazanç ve iratlara hukuken ve iktisaden tasarruf edebilme olanağı" şeklinde tanımlanabilir. Gelir Vergisi Kanunu açısından gelirin elde edilmesinde, "tahakkuk, hukuki ve ekonomik tasarruf, tahsil"

⁹ Atabey Tuncel, "Gelir Vergisi Rehberi", Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, 2011, s.4.

¹⁰ Özbalcı Yılmaz, "G.V.K. Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2006, s.68.

esaları geçerlidir. Tahakkuk esasına göre, gelirin elde edilmiş sayılması için hukuken o gelirin alacaklısı olması yeterlidir. Bir başka deyişle gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi ile gelir tahakkuk etmiş olur. Hukuki tasarruf, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir aşamaya gelmesi; ekonomik tasarruf, ödemeyi yapacak olan tarafından gelirin sahibinin emrine sunulmasıdır. Tahsil esası ise gelirin nakit veya ayın biçiminde maddi bir kıymet veya gayri maddi bir servet unsuru olarak, sahibinin mal varlığına dâhil olmasıdır.¹¹

Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelire giren kazanç ve iratlarda, elde etme esasları farklıdır. Ticari ve zirai kazançta tahakkuk esası geçerli iken serbest meslek kazancında ve gayrimenkul sermaye iradından tahsil esası geçerlidir. Diğer gelir unsurlarında ise elde etme hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlıdır.

3- GELİR VERGİSİ'NDE MÜKELLEFİYET

Mükellefiyet hukuki anlamda, "yükümlülük, bir kimseye veya bir şeye yükletilen yüküm, görev" şeklinde tanımlanmaktadır.¹² Vergi hukukunda mükellefiyet, hem maddi görevi hem de şekli görevleri de içermektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde, "mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir" hükmü mükellefiyete ilişkin maddi görevdir. Aynı Kanunun "mükellefin ödevleri" başlıklı ikinci kitabının 157 ila 257. maddeleri arasında düzenlenen hükümler ise mükellefiyete ilişkin şekli görevlerdir.¹³ Gelir Vergisi Kanunu'nda mükellefiyet, tam ve dar mükellefiyet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Söz konusu Kanunu'nun "Birinci Kısım/İkinci Bölüm" başlıklı bölümünde tam mükellefiyet; "Birinci Kısım/Üçüncü Bölüm" başlıklı bölümde dar mükellefiyet konusu düzenlenmiştir. Tam ve dar mükellefiyet aşağıda ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununda yapılan mükellefiyet ayrımı İspanya ve İtalya'daki uygulamaya benzetilmektedir. Şöyle ki, İspanya'da yerleşik olanlar, yurt içi ve dışındaki gelirlerinin tamamı üzerinden gelir vergisine tabidir. İspanya'da yerleşik olmayanlar sadece İspanyol kaynaklı gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir.¹⁴ İtalya'da tam mükellefler, yurt içi ve dışındaki gelirlerinin tamamı üzerinden gelir vergisine tabidir. Dar mükellefler ise İtalyan kaynaklı gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir.¹⁵

3.1- Tam Mükellefiyet

Tam mükellefiyette şahıs önemlidir. Çünkü tam mükellefiyete tâbi olduğu belirlenen şahıstan hareketle gelire ulaşılır. Şöyle ki, Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre, tam mükellef sayılan gerçek kişiler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Tam mükellef sayılma koşulları aynı Kanunu'nun 3. maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

"1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

¹¹ "2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu (1) Gelir Vergisi Kanunu", Maliye Hesap Uzmanları Demeyi, İstanbul.s.2.

¹² Yılmaz, 1992, s.635.

¹³ Öncel Muallâ, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami, "Vergi Hukuku", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:513/Döner Sermaye Yayınları No:28, Ankara, 1997, s.70.

¹⁴ "Vergilendirme Bülteni", 2012/2, www.gib.gov.tr, s.36.

¹⁵ "Vergilendirme Bülteni", 2012/4, www.gib.gov.tr, s.35.

2. Resmi daire ve 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 (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi’ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)”

Yukarıda açıklanan koşullardan birincisi mülkiyet, ikincisi uyrukluk ölçütüdür.

3.1.1- Türkiye’de Yerleşme Ölçütüne Göre Mükellefiyetin Tespiti

- Tam mükellefiyette, ölçüt olarak kullanılan Türkiye’de yerleşme kavramı, Gelir Vergisi Kanunu’nun 4. maddesinde iki bent halinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

“Aşağıda yazılı kimseler 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.)”

Yukarıda açıklanan birinci bent ikametgâh esasını benimsemiştir. Buna göre ikametgâhın Türkiye’de bulunması halinde tam mükellefiyete tâbi olmak açısından başka bir şarta gerek yoktur. Parantez içi hükümde ikametgâhın tanımı için Medeni Kanunu’na atıf yapılmıştır. Medeni Kanunu’nun 19. maddesine göre ikametgâh, bir kimsenin yerleşmek niyetiyle oturduğu yerdir. Yerleşme niyetinin subjektif unsur olması sebebiyle gerçek kişilerde birden fazla meskenin olduğu durumlarda, dış belirti ve karinelere bakılmalıdır. Örneğin, yaşantının sürdürüldüğü, aile çevresi veya sadece çocukların bulunduğu, mesleğine ilişkin faaliyetlerin toplandığı yer ikametgâh karinesi olarak kabul edilebilir.¹⁶

İkinci bent ise oturma süresi esasını benimsemiştir. Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturan gerçek kişiler tam mükellef kabul edilmektedir. Bu bağlamda iki önemli husus söz konusudur. Birinci husus, Türkiye’de yerleşmiş sayılmada, konaklama yerinin bir önemi yoktur. Konaklama yeri herhangi bir otel olabileceği gibi, şahsına ait veya kira ile oturlan bir mesken de olabilir. İkinci husus altı aylık oturma süresinin bir takvim yılı içinde aşılmış olması gerekmektedir. Örneğin, bir gerçek kişi 1 Eylül 2013 tarihinden 10 Haziran 2014 tarihine kadar Türkiye’de kalsa bile Türkiye’de yerleşmiş sayılmaz. Çünkü altı aylık süre 2013 takvim yılı içinde geçmemiştir.¹⁷

- Türkiye’de yerleşme sayılmayan haller ise Tablo 1’de görüleceği üzere, Gelir Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinde aşağıdaki gibidir.

¹⁶ Özbalcı, 2006, s.79.

¹⁷ Atabey, 2011, s.5.

Tablo 1. Türkiye’de Yerleşme Sayılmayan Haller

Gelir Vergisi Kanunu 5. Madde Hükmü	ÖRNEKLER ¹⁸
Yandaki sütunda yazılı yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar.	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 kişilerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler;
	2. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.”
	Bir baraj inşaatının derivasyon tünellerini yapmak üzere Türkiye’ye gelen iş adamı, 2013 yılında altı aydan fazla kalsa bile Türkiye’de yerleşmiş sayılmayacağı için tam mükellef olmaz.
	Türkiye’de çevrilen bir filmin çalışmalarını izlemek için gelen basın muhabiri, 2013 yılında altı aylık süreden fazla kalsa bile yerleşmiş sayılmaz.
	Türk ordusunda staj gören Libya uyruklu bir gerçek kişi, 2013 yılında altı aylık süreden fazla kalsa bile yerleşmiş sayılmaz.
	Bir gerçek kişi kendi iradesi dışında hastalık sebebiyle Türkiye’de 2013 yılında altı aylık süreden fazla kalsa bile yerleşmiş sayılmaz.

Yukarıda açıklanan hükümlerle ilgili mukteza mevcuttur. Şöyle ki, Gelir İdaresi Başkanlığı 14.08.2012 tarih ve 84098128-120-764 sayılı muktezasında, “Bir şahsın Türk ve Fransız vatandaşı olarak çifte vatandaş statüsünde olduğu, bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla kalmadığı, ikametgah adresinin İzmir’de olduğu, Türkiye’de bulunan işyeri kira gelirinin vergilendirilmesinde mükellefiyet kapsamının değerlendirilmesine ilişkin” bilgilendirme talebi açıklanmıştır. Söz konusu muktezada, şahsın ikametgâhı Türkiye’de olduğu için Türkiye mukimi sayılması ve tam mükellef olarak tüm dünya kazançları dolayısıyla Türkiye’de vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁹

Yeni Gelir Vergisi Tasarısında ise 5. maddede tam mükellefiyete yer verilmiştir. Mevcut Gelir Vergisi Kanunu’ndaki mülkiyet ölçütü, tasarıda da yer almıştır. Mevcut Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan oturma süresine ilişkin, “bir takvim yılı içinde 6 aydan fazla oturanlar” ifadesi “geliş ve ayrılma günleri dahil on iki aylık kesintisiz bir dönemde bir veya birkaç seferde 183 gün veya daha fazla Türkiye’de kalmak” şeklinde değiştirilmiştir. Aynı biçimde yerleşme sayılmayan hallerdeki “altı aydan fazla kalsa” ifadesi “183 günden fazla kalsa” şeklinde değiştirilmiştir.

3.1.2- Uyruluk Ölçütüne Göre Mükellefiyetin Tespiti

Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin 2. bent hükmüne göre, tam mükellefiyete tabi olmak için Türk uyrukluğunda olmak gerekir. Yabancı uyruklular, Türkiye’de yerleşip bir teşekkülün işi sebebiyle

¹⁸ Özbalcı, 2006, s.81-82.

¹⁹ www.gib.gov.tr (13.01.2014)

yabancı ülkeye giderse bu madde hükmünden yararlanamaz. Türk uyruklular kural olarak tam mükellefiyette, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilir. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 2. bendi parantez içi hükmünde bu durumun bir istisnası mevcuttur. Şöyle ki, buldukları ülkede elde ettikleri kazanç ve iratları için o ülkede gelir vergisi ya da benzeri bir vergi ödemişlerse, sadece söz konusu gelirler için Türkiye'de ayrıca vergi ödemezler. Bu istisna sadece bulunulan ülke için geçerli olup bulunulan ülke dışında elde edilen gelir vergilendirilse bile Türkiye'de vergi hesaplanır.²⁰

Konu ile ilgili olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı 10.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.59.15.01-GVK-159-2010-21 sayılı muktezasında, "Türkiye'de bulunan bir kurumun çalışanı Almanya'daki satışları artırmak amacıyla pazar araştırmasına yönelik olarak 3 yıllık süre için Almanya'da çalışacağı ve çalışma izni ve oturma izni alacağı ve çalışanın Türkiye'de kurumun bordrosunda yer alması sebebiyle Türkiye'de vergiye tabi olup olmayacağı konusundaki" bilgilendirme talebi açıklanmıştır. Söz konusu muktezada, "çalışana Almanya'da yaptığı çalışmalar karşılığında Türkiye'de yapılan ücret ödemelerinin Gelir Vergisine tabi olacağı belirtilmiş ve söz konusu çalışanın tam mükellefiyet esasına göre vergilemeye tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir."²¹

3.2- Dar Mükellefiyet

Tam mükellefiyette şahıs önemli iken dar mükellefiyette gelir önemlidir. Çünkü dar mükellefiyette gelirin Türkiye'de elde edilip edilmediğine bakılmaktadır. Şöyle ki, Gelir Vergisi Kanunu'nun 6.maddesine göre, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyette kazancın Türkiye'de elde edilme koşulları, aynı Kanunu'nun 7. maddesinde gelir unsurları dikkate alınarak açıklanmıştır. Yeni Gelir Vergisi Kanunu'nu tasarısında 6. maddede dar mükellefiyete yer verilmiştir. Tasarıda, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan" ifadesi "Tam mükellefiyet esasında vergilendirilmeyen" şeklinde değiştirilmiştir.

3.2.1- Ticari Kazancın Elde Edilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 1 numaralı bendine göre, dar mükellefin Türkiye'de ticari kazanç elde edilmesinde ilk koşul, kazanç sahibinin Türkiye'de bir işyerinin olması veya bir daimi temsilci bulundurması gerekmektedir. İkinci koşul ise kazancın işyerinde sağlanması veya daimi temsilciler vasıtasıyla sağlanmasıdır. Söz konusu bentte "iş merkezi, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkez; Türkiye'de satmak, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmış olması" şeklinde tanımlanmıştır. Yeni Gelir Vergisi Kanunu'nu tasarısında "Türkiye'de satmak" koşuluna "işin ya da işlemin Türkiye'den yürütülmüş yada yönetilmiş olması" ifadesi eklenmiştir.

İşyeri ve daimi temsilci tanımlarına, Gelir Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu maddede işyeri kavramının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunacağı belirtilmiş ve

²⁰ Özbalcı, 2006, s.89.

²¹ www.gib.gov.tr (13.01.2014).

daimi temsilci, bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimse şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca başka şart aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılacak kişiler belirlenmiştir. Şöyle ki, "Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler; Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar." Söz konusu madde hükmünde, bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

Ticari kazancın elde edilmesini dolaylı olarak etkileyen araştırma laboratuvarları, muhasebe servisi, irtibat büroları gibi faaliyetlerin işyeri kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine ilişkin farklı görüşler mevcuttur. Özbalcı'ya göre, bu faaliyetler dar mükellefiyet kapsamında Türkiye'de vergileme yapılmasını gerektirmektedir. Ayrıca işyeri kavramı aslında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında genelde bir madde halinde düzenlenmiştir. Dar mükellefiyette ticari kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılması için söz konusu anlaşmalarda belirtilen nitelikte işyerinin bulunması gerekmektedir.²² Örneğin, 15.09.1991 tarih ve 20992 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve Türkiye ile Belçika arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 5. maddesinde işyeri kavramı başlığıyla açıklanmıştır. Şöyle ki, "Bu Anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir."İşyeri" kavramı kapsamında, a) Yönetim yeri; b) Şube; c) Büro; d) Fabrika; e) Atölye; f) Maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer bulunur. "İşyeri" kavramı bunun yanısıra altı ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesini, yapım, montaj veya kurma projesini ve bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetlerini de kapsama alır."²³

Yukarıda açıklanan hükümlerin yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 1 numaralı bendinin parantez içi hükmünde bu şartlara haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacağı belirtilmiştir. Örneğin, iş merkezi Fransa'da bulunan dar mükellef (A)'nın temsilcisini İstanbul'a göndererek ihraç etmek üzere ceket satın alması ve satın aldığı bu ceketi Belçika'da bulunan (B) şirketine satması durumunda dar mükellef (A)'nın ceket alım satım faaliyeti sonucu elde ettiği kazanç, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.

3.2.2- Zirai Kazancın Elde edilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 2. bendine göre, dar mükellefiyette zirai kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılması için zirai faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi gerekmektedir. Zirai faaliyet aynı Kanunu'nun 52. maddesinde; "arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme,

²² Özbalcı, 2006, s.98-109.

²³ www.gib.gov.tr (29.01.2014).

yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

3.2.3- Ücretlerde Elde Etme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddenin 3. bendinde, dar mükellefiyette ücretin Türkiye'de elde edilme koşulu iki bent halinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

"a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

b) Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkanı ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi".

Yukarıda sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Konu ile ilgili olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı 19.08.2013 tarih ve 62030549-120[23-2013/2]-1284 sayılı muktezasında, "Merkezi Belçika'da bulunan bir tekstil firmasından, bu firmanın Türkiye'de bulunan tedarikçileri ve satış yaptığı (Türkiye, İran, Irak, Suriye) gibi müşteriler arasında koordinasyonu sağlamak üzere iş teklifi alan kişi, ücretin, sigorta priminin ve masrafların hesabına havale olarak gönderileceğini belirtmiş olup, elde edeceği ücretin Türkiye'de vergiye tabi olup olmadığı konusundaki" bilgilendirme talebi açıklanmıştır. Söz konusu muktezada, "Belçika'da mukim şirket tarafından Türkiye'de ifa edilen hizmet dolayısıyla kişiye yapılan ödemelerin ücret kapsamında değerlendirilerek Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulması gerekir.

3.2.4- Serbest Meslek Kazançlarında Elde Etme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddenin 4. bendine göre, dar mükellefiyette serbest meslek kazancının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Örneğin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan avukat (C), Türkiye'de yaptığı danışmanlık hizmeti bedelini yabancı bir ülkeden almışsa, hizmet Türkiye'de icra edildiği için serbest meslek kazancı dar mükellefiyete göre vergilendirilir. Türkiye'de yerleşmiş olmayan avukat (D), Türkiye dışında yaptığı danışmanlık hizmetinin bedeli Türkiye'deki bir kuruluş tarafından ödenmişse, hizmet Türkiye'de değerlendirildiği için serbest meslek kazancı dar mükellefiyete göre vergilendirilir.

3.2.5- Gayrimenkul Sermaye İratlarında Elde Etme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddenin 5. bendine göre, dar mükellefiyette gayrimenkul sermaye iradının Türkiye'de elde edilmiş sayılması içingayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir. Değerlendirme-

den maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Örneğin, Türkiye’de yerleşmiş olmayan (E), Türkiye’de bulunan gayrimenkulünü kullanılmak üzere kiraya vermesi halinde gayrimenkul Türkiye’de bulunduğu için gayrimenkul sermaye iradı dar mükellefiyete göre vergilendirilir. Türkiye’de yerleşmiş olmayan (F)’ye, Türkiye dışında bulunan gayrimenkulünün kira bedeli Türkiye’deki bir kuruluş tarafından ödenmişse, (F)’nin kira geliri Türkiye’de değerlendirildiği içindir mükellefiyete göre vergilendirilir.

3.2.6- Menkul Sermaye İratlarında Elde Etme

Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. maddenin 6. bendine göre, dar mükellefiyette menkul sermaye iradının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması gerekir. Örneğin, Türkiye’de yerleşmiş olmayan (S)’nin Türk bankası mevduat hesabından elde ettiği faiz geliri, dar mükellefiyet kapsamında değerlendirilir.

3.2.7- Diğer Kazanç ve İratlarda Elde Etme

Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. maddenin 7. bendine göre, dar mükellefiyette diğer kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmiş sayılması için bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir. Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Örneğin, Türkiye’de yerleşmiş olmayan (B)’ye ait ihtira beratının Türkiye’deki bir işletme tarafından satın alınması durumunda Türkiye’de değerlendirildiği için kazanç Türkiye’de elde edilmiş kabul edilerek dar mükellefiyet kapsamında değerlendirilir.²⁴

4- SONUÇ

Gelir kavramı ekonomik, hukuki ve muhasebe anlamında tanımlanabilmektedir. Vergi hukukunda gelir ise kaynak teorisi ve safi artış teorisi ile açıklanmaktadır. Gelirin tanımlanması ve gelir kapsamındaki kazanç ve iratların belirlenmesi özellikle vergi adaleti ve kayıt dışılığı azaltmak açısından önemlidir. Ülkemizde de vergi mevzuatında öncelikle gelir mevzuatında değişiklik yapılmak üzere yeni Gelir Vergisi Tasarısı hazırlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun konusu gerçek kişilerin gelirleridir. Ülkemizde gelirin tanımlanmasında kaynak teorisi ağırlıklı olarak benimsenmiştir. Makalemizin 2.2. bölümünde açıklandığı üzere, Gelir Vergisi Kanunu’nda gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca gelir kapsamına giren kazanç ve iratlar, “ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar” şeklinde Gelir Vergisi Kanunu’nda belirtilmiştir.

²⁴ Özbalci, 2006, s.120.

Mükellefiyet konusu ise özellikle muktezalara konu olması sebebiyle önemlidir. Makalemizin 3. bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nda mükellefiyet tam ve dar mükellefiyet şeklinde ikiye ayrılmıştır. Tam mükellefiyette yerleşme ve uyrukluk ölçütü söz konusu iken dar mükellefiyette yerleşmiş sayılmama ölçütü söz konusudur. Bu bağlamda tam mükellef Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirken dar mükellef sadece Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedir.

KAYNAKÇA**Kitaplar**

- "2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu (1) Gelir Vergisi Kanunu", Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Atabey, Tuncel, "Gelir Vergisi Rehberi", Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, 2011.
- Kırbuş, Sadık, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997
- Nadaroğlu, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1992.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami, "Vergi Hukuku", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:513/Döner Sermaye Yayınları No:28, Ankara, 1997.
- Özbalcı, Yılmaz, "G.V.K. Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2006.
- Yılmaz, Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara, 1992.

Makaleler

- Ortaç, Fevzi Rifat, "Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması," *G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı:2, 1999, s.105-115.

Kanunlar, Muktezalar

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- Gelir İdaresi Başkanlığı Muktezaları
- Yeni Gelir Vergisi Tasarısı

Elektronik Kaynaklar

- Ferhatoğlu, Emrah, "Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz," *e-akademi Dergisi*, Sayı: 19, Eylül 2003, s.1-17. www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm(25.01.2014).
- "Vergilendirme Bülteni", 2012/2, www.gib.gov.tr, s.36.
- "Vergilendirme Bülteni", 2012/4, www.gib.gov.tr, s.35.
- www.bümko.gov.tr (03.02.2014).
- www.gib.gov.tr (13.01.2014)/(29.01.2014)/(03.02.2014)
- www.tdk.gov.tr (24.01.2014).