

AYNI DÖNEMDE YILLIK BEYANNAME ve MÜNFERİT BEYANNAME ile BİLDİRMESİ GEREKEN KAZANÇ ve İRADI BULUNAN DAR MÜKELLEFLERİN BEYANNAME DÜZENİ

SITUATION OF LIMITED LIABILITY TAXPAYERS' WHO HAVE INCOME AND EARNINGS THAT MUST BE DECLARED BY BOTH ANNUAL AND SEVERAL TAX RETURNS IN THE SAME PERIOD



Zafer DEMİRKOL*

ÖZ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda dar mükellef gerçek kişilerin evrensel vergi hukuku kapsamındaki mülklik ilkesi gereğince belirlenen durumlarda ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde mukim ülke statüsü nedeniyle Türk vergi kanunları kapsamında vergilendirilmesi öngörülmüştür. Bu kapsamda dar mükellef gerçek kişiler için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için yalnızca gelirin elde edilmesi yeterli olmamakta bunun yanı sıra Türkiye’de elde edilmiş olma şartı aranmaktadır. Türkiye’de gelir elde eden dar mükellef gerçek kişilerin vergilendirilmesinde de farklı esaslar öngörülmüştür. Tam mükellefler bakımından gelirin beyanında yaygın olarak yıllık beyanname kullanılırken dar mükelleflerin vergilendirilmesinde de yıllık beyanname, münferit beyanname ve stopaj usulü uygulanmaktadır. Dar mükellefler açısından elde edilen gelir unsurlarının yıllık

ABSTRACT

According to Income Tax Law no. 193, limited liability taxpayers can be taxed by Turkey due to the universal tax law rules and resident state taxing right rule of double tax conventions. Not only the generation of income, but also the place of generation being Turkey is necessary for taxation in Turkey. There are different rules regarding the taxation of limited liability taxpayers in Turkey. While annual tax return is used for income received by unlimited liability taxpayers, limited taxpayers however can declare their income and earnings by either annual or several tax returns, or their income is solely subject to withholding tax. This study explores the principles and procedures of the declaration of income received by these taxpayers.

Keywords: Limited liability real person taxpayer, annual income tax return, several tax return

* Vergi Müfettişi

beyanname ve münferit beyanname ile beyanı gereken kazanç ve iratlar olması durumunda vergilendirme ve beyanname verme esasları bu çalışmada açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Dar mükellef gerçek kişi, Yıllık Gelir Vergisi Beynamesi, Münferit Beyanname

1- GİRİŞ

Evrensel vergi hukukunda ülkelerin vergi kanunlarının uygulanması bakımından 3 temel ilke öngörülmüştür;

Mülklik ilkesi, vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında temel ilke yasaların yerselliği, diğer bir ifadeyle mülkiliği ilkesidir. Yasaların yerselliği ilkesinde; hukuk kuralı, söz konusu kuralı düzenleyen devletin ülkesinde yabancı, vatandaş ve yurtsuzları da kapsayacak şekilde uyrukları ne olursa olsun bütün kişilerin hukuksal ilişkilerinde geçerli kılınacaktır. Bu itibarla, ilgili ilkeye “yerel yasanın uygulanması” ilkesi de denilmektedir.

Bahse konu ilkenin salt bir şekilde uygulanması durumunda, belirli bir ülkedeki tüm hukuksal ilişkiler ilgisinin uyuğu gözetilmeksizin, diğer bir anlatımla vatandaş ya da yabancı ayırımı yapılmaksızın ulusal yasaya tabi tutulmaktadır.¹

Şahsilik ilkesi, kişinin uyruğunun göz önünde tutularak vergi yasaları karşısındaki durumunun değerlendirilmesini gerekli kılan kişisellik ilkesi bir ülkede çıkarılan vergi yasalarının o ülkenin tüm vatandaşları açısından geçerli olmasını ifade eder. Bu açıdan vatandaşın ülkenin milli sınırları içinde yaşamaya ya da yurt dışında yaşamını sürdürmesi önemli değildir. Aslolan, vatandaş statüsünde bulunmaktır. Bu bağlamda, kişinin bağlı olduğu ya da bağlı sayıldığı devletin saptanmasında kişinin tabiiyet ya da ikametgâhı esas alınmakta ve devletler kendileri ile ikametgâh ya da tabiiyet ilişkisine giren kişileri, dünya üzerinden elde ettikleri gelir üzerinden vergilendirmektedirler.² Bir süredir yabancı bir ülkede yaşamını sürdüren bir vatandaş bu ilkeye göre, vatandaş olduğu ülkenin vergi yasaları kapsamında değerlendirilecektir. Belirli kişilere muaflık, istisna ve indirim gibi düzenlemelere yer verilmesi bu ilkeye zarar vermez. Bu ilke açısından vatandaş, başka ülkelerde yaşasa dahi sunulan kamu hizmetlerinin vatandaş olmaları nedeniyle kendilerini de ilgilendirdiği ve anayasal bir görev olarak verginin herkesi ilgilendirdiği, vatandaşlık bağının ise bir hizmet alanı ve ayrıcalık olarak dikkate alınması gerekliliği esasına dayanmaktadır. Bu ilkenin temel açmazı ise yabancıların durumunda kendisini göstermektedir. Yabancıların ülkeye vatandaşlık bağları yoktur ama sunulan kamu hizmetlerinden yararlanmaktadırlar. Kişisellik ilkesinin katı bir biçimde uygulanması, ülkede yaşayan ancak vatandaş olmayan kişileri muhatap almayacaktır.³

Karma ilkede ise mülklik ilkesi ile kişisellik ilkesinden biri temel olarak benimsenirken önceden belirlenen bazı durumlarda ise diğer ilke de nazara alınmaktadır.

¹ Elif Cenkeri, Uluslararası Düzeyde Yasa Çakışmaları , Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, s.193-206 (Basım Yılı: 2012)

² Nurettin Bilici, Vergi Hukuku (25. Basım), Seçkin Kitabevi, Ankara, 2010

³ Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 30

Uluslararası vergi hukukunda vergilendirmede evrensellik esasının karşılığı tam mükellefiyet, mülkîlik esasının karşılığı ise dar mükellefiyet olarak kendine yer bulmuştur.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre tam mükellef olarak vergilendirilebilmenin koşulu uyruklu veya Türkiye’de yerleşmiş olma esasına dayalıdır. Dar mükellefiyet ise esas olarak Türkiye’de yerleşmiş bulunmayan gerçek kişilerin yalnızca Türkiye’de elde etmiş oldukları kazanç ve iratların vergilendirilmesini öngörür.

Bu çalışmada öncelikle dar mükellefiyetin şartları ve vergileme esaslarını ele alınarak dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin aynı vergilendirme dönemi içerisinde hem yıllık beyanname ile hem de münferit beyanname ile beyan etmesi gereken kazanç ve iratlarının bulunması halinde hangi kazanç türlerinin hangi beyannameler ile bildirilmesi gerektiği sorusunun cevabı aranmaktadır.

2- DAR MÜKELLEFİYET MÜESSESİ

2.1- Dar Mükellefiyet Kavramı

Dar mükellefiyet, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişi ve kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesini amaçlayan ve mülkîlik ilkesine dayanan bir mükellefiyet şeklidir. Gelir Vergisi Kanunu prensip olarak mükellefiyetin belirlenmesinde şahsîlik ilkesini kabul etmiştir ancak, dar mükellefiyet söz konusu olduğunda amaç kişiyi değil, kaynağı Türk ekonomisi olan geliri vergilendirmek olduğu için mülkîlik ilkesi kabul edilmiştir.⁴

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan gelir unsurları bakımından tam ve dar mükellefiyet arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Yalnızca dar mükellefiyette söz konusu gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmiş olma şartları özellik arz etmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan “Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler” hükmü ile dar mükellef gerçek kişilerin yalnızca Türkiye’de elde etmiş oldukları kazançların vergilendirileceği belirtilmiştir. Dar mükellefiyetin tespiti bakımından dikkate alınacak unsur “Türkiye’de yerleşme” faktörüdür. Türkiye’de yerleşme kavramı da Kanun’un 4. maddesinde belirlenmiş olup ; ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar şeklinde saptanmıştır.

Ayrıca 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 ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanların Türkiye’de altı aydan fazla otursalar dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmayacağı belirtilerek spesifik bir iş için gelen veya iradesi dışında Türkiye’de bulunanların tam mükellef olarak vergilendirilmesinin önüne geçilmiştir.

Öte yandan yurt dışında oturma veya çalışma izni bulunan Türk vatandaşlarının büyük çoğunluğu ailelerini de yanlarına alarak, uzun bir süreden beri buldukları yabancı ülkelerde yaşamaktadırlar. Dolayısıyla bu vatandaşların kişisel ve ekonomik ilişkileri Türkiye’den ziyade buldukları ülkelerde yoğunlaşmıştır. Öyle ki bunların önemli bir kısmı buldukları ülkenin vatandaşlığına geçmiştir. Bu durumda, gelir vergisi uygulaması açısından, yurt dışında oturma veya çalışma izni bulunan Türk vatandaşlarının ikametgâhlarının buldukları ülkede olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Dolayısıyla

⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku (22. Bası), Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s.258

la bu vatandaşlar Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar bakımından dar mükellef gerçek kişilerin tabi olduğu vergilendirme rejimlerine tabi tutulacaktır.

Tam mükellefiyette gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay Kanun’da yer alan kazanç ve iratların elde edilmesi iken dar mükellefiyette vergilendirme için kazancın yalnızca elde edilmiş olması yeterli olmayacak bu kazanç ve iratların aynı zamanda Türkiye’de elde edilmiş olması gerekecektir.

2.2- Dar Mükellefiyette Kazancın Türkiye’de Elde Edilmesi

Gerek gelir gerek kurumlar vergisi bakımından Türkiye’de gelir elde etmenin şartları öngörülmele birlikte, elde etme kavramı vergi kanunlarında açıkça tanımlanmamaktadır. Mevzuatta bu konuda herhangi bir terim birliğinin bulunduğunu söylemek de güçtür, zira çeşitli maddelerde doğan, alınan, verilen, bağlanan ve elde edilen ifadelerinin kullanıldığı görülmektedir. Tüm bu ifadelerin anlamı gelire hukuki ya da fiili tasarruftur.⁵

Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında dar mükellef gerçek kişiler açısından vergiye tabi tutulmanın ön koşulu kazanç veya iradın Türkiye’de elde edilmesi olduğundan mezkûr kanunda gelir unsurları bakımından Türkiye’de elde etme kavramının gerçekleşme şartları ayrı ayrı belirtilmiştir. Buna göre;

Ticari kazançlarda: kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması gerekmektedir.

Kanun’un 8’inci maddesi, işyerinin belirlenmesi açısından Vergi Usul Kanunu hükümlerinin dikkate alınacağını belirtmiştir. Vergi Usul Kanunu’nun 156’ncı maddesi ise işyerini; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınaî, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlamıştır.

Daimi temsilcinin tespitinde ise yine Gelir Vergisi Kanunu’nun bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir süre ile veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili kişi tanımı esas alınacaktır.

Zirai kazançlarda: zirai faaliyetlerin Türkiye’de icra edilmesi şartı aramıştır. Bu durumda Türkiye’de yerleşik olmayan bir gerçek kişinin, Türkiye’de zirai faaliyet yapabilmesi için, kendisini temsile yetkili bir kimsenin de Türkiye’de bulunması gerekir. Zirai faaliyetin sadece “fiili” kısmı ile uğraşan kimse de vergileme ile ilgili görevleri yerine getirmek bakımından muhatap olarak alınacaktır.⁶

Ücretlerde: hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi, yine Türkiye’de kâin müesseselerin idare meclis başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek kazançlarında: serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de yürütülmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında: gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi şartının gerektiği belirtilmiştir.

⁵ Akif Erginay, Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.141.

⁶ Yılmaz Özbacı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, Ankara, 2002, s.120

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde irat olarak sayılan mal ve haklar, gayrimenkuller, gayrimenkul niteliğindeki aynı haklar ve fikri ve sınaî haklar şeklinde değerlendirilebilir.

Menkul sermaye iratlarında; sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması şartı aranmıştır.

Diğer kazanç ve iratlarda; bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir.

3- DAR MÜKELLEFIYETTE VERGİLEME ve BEYANNAMELER

Gelir vergisi beyan esas ilkesine dayalı bir vergilendirmeyi esas almıştır. Bu kapsamda mükellefler, tam veya dar mükellef ayrımı olmaksızın, kanunda yer alan gelir unsurları için aksine hüküm olmadığı müddetçe elde ettikleri kazanç ve iratları yıllık beyanname ile bildireceklerdir.

Bu genel hükümlerle birlikte gelir vergisine tabi dar mükellefler için üçlü bir vergileme sistemi öngörülmüştür.

- Yıllık beyan,
- Stopaj usulü,
- Münferit beyanname.

3.1- Yıllık Beyanname ile Vergileme

Gelir Vergisi Kanunu temel prensip olarak tüm mükellefler için yıllık beyan esasına göre vergilemeyi öngördüğünden hangi durumlarda yıllık beyanname verilmesi gerektiği kanunda detaylı olarak belirtilmemiştir. Bunun aksine yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmayan kazanç ve iratlara yer verilerek söz konusu gelir unsurları dışındaki tüm kazanç ve iratların yıllık beyanname ile bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Dar mükellef gerçek kişilerin kazanç ve iratlarının tamamı Türkiye'de tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan; ücret, serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde bu kazanç ve iratların yıllık beyanname ile bildirilmesine gerek bulunmamaktadır.

3.2- Stopaj Usulü ile Vergileme

Stopaj suretiyle vergileme rejimine ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar girmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde belirtilen ödemelerin dar mükellef statüsünde vergilendirilen gerçek kişilere nakden veya hesaben yapılması sırasında, bu kişilerin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapılması zorunludur. Tevkif edilen bu vergiler, tevkifata konu kazanç ve iratların yukarıya aktarılan Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin 2'nci bendi kapsamında değerlendirilmesi, yani beyan dışı kalmaları halinde, nihai vergilendirmeyi oluşturacaktır.⁷

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları genel itibarıyla dar mükellef kapsamındakiler açısından vergi emniyetini sağlamak için mümkün olduğunca dar mükelleflerin elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden bu kimselere kazanç sağlayan ve vergi idaresi tarafından kanunlarda açıkça belirlenerek "güvenilir" bulunan kişi ve kurumlarca kesinti yapılarak hem vergilerin bir an önce Hazineye intikalinin

⁷ Mesut Koyuncu, Ceyhan Koyuncu, Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulaması Açısından Dar Mükellefiyet Müessesesi, Mali Çözüm Dergisi, 59 (2002),S.94

sağlanması hem de dar mükelleflerin Türk vergi kanunlarına hakim olmamalarından kaynaklanan risk ve dar mükelleflerce yapılacak kırtasiye işlemlerinin ortadan kaldırılmasını amaçlamıştır.

3.3- Münferit Beyanname ile Vergileme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 101. maddesinde yıllık beyanname vermeye mecbur olmayan dar mükellef gerçek kişilerin vergisi tevkif suretiyle alınmamış olan menkul sermaye iratları ile çoğunluğu diğer kazanç ve iratlardan oluşan ve mezkûr maddede sayılan kazanç ve iratlarını elde etme tarihinden itibaren 15 gün içinde münferit beyanname ile beyan etmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Bunun yanında elde ettiği kazanç ve iratları yalnızca, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan telif ve patent haklarının satışından oluşan dar mükellef gerçek kişilerin münferit beyanname vermesinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir.

4- HEM YILLIK BEYANNAME HEM de MÜNFERİT BEYANNAME ile BİLDİRMESİ GEREKEN KAZANÇ ve İRADİ BULUNAN DAR MÜKELLEFLER

Çalışmanın 2. bölümünde dar mükellef gerçek kişilerin elde ettikleri kazanç ve irat türlerine göre hangi beyanname ile bildirimde bulunacağı açıklanmıştır. Ancak gelir vergisi açısından bir dar mükellefin hem yıllık beyanname ile bildirmesi gereken bir kazancı ve hem de münferit beyanname ile bildirmesi gereken kazancı bulunduğu bu kazanç ve iratların bir arada toplanarak tek bir beyanname ile mi yoksa ayrı ayrı beyannameler ile mi beyan edileceği gelir vergisinin tahakkuku ve verginin ziya uğraması açısından önem arz etmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununda tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi şeklinde ifade edilmiştir.

Vergi ziya ise mükellef veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yıllık beyannamenin verilme süresi olarak izleyen yılın Mart ayı başından 25.günü akşamına kadar olan süre belirlenmiş ve verginin tahakkukunun da beyannamenin verildiği gün gerçekleşeceği hükme bağlanmıştır.

Münferit beyanname ise kazanç veya iradın elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilecek ve tahakkuk ettirilecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere elde edilen kazanç ve iratların bildirileceği beyanname türü verginin tahakkukunu ve ziya uğramasını doğrudan etkilemektedir. Böyle bir durumda münferit beyanname ile beyanı gereken bir gelir unsurunun yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken kazanç ve iratlarla birlikte yıllık beyannameye ithal edilmesi bu gelir unsuru bakımından verginin geç tahakkuk etmesine neden olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun münferit beyanname ile bildirilecek kazanç ve iratların açıklandığı 101. maddesinin birinci fıkrasında "dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar" şeklindeki ifadeye yer verilerek daha sonra münferit beyanname verilmesini gerektiren kazanç ve irat türleri sayılarak beyannamenin verileceği vergi dairesi belirlemesi yapılmıştır. Maddenin başlangıç bölümündeki "yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar" ibaresi maddenin lafzına göre değerlendirildiği taktirde geliri yalnızca maddede sayılan kazanç ve iratlardan oluşan dar mükellef gerçek kişilerin bu gelirlerle alakalı münferit beyanname vereceği, bu gelirlerin yanında

yıllık beyanname ile bildirim gereken kazanç ve iratları bulunan dar mükelleflerin ise 101. madde kapsamındaki gelirlerini de yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken diğer kazançlarla birlikte yıllık beyannameye ithal ederek beyan etmesi gerektiği yanılığının ortaya çıkması muhtemeldir. Bu durumda ise münferit beyannamenin yalnızca geliri diğer kazanç ve iratlar ile vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iradından oluşan mükelleflerce verileceği, öte yandan yıllık beyanname ile bildirmesi gereken kazanç ve iratları olan mükelleflerin münferit beyanname kapsamında belirtilen kazanç ve iratları da bu yıllık beyanname ile beyan edeceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Oysa Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/2. maddesinde yıllık beyanname ile bildirilmeyecek kazanç ve iratlar sayılırken geliri yalnızca bu kazanç ve iratlardan oluşan mükelleflerin yıllık beyanname vermesine gerek bulunmadığı, diğer yandan bu kazanç ve iratların varsa yıllık beyanname verilmesini gerektirecek diğer gelirlerle birlikte yıllık beyannameye ithal olunmayacağı da belirtilmiştir. Bu nedenle 86/2. madde hükmü kapsamındaki kazanç ve iratlar için hiçbir şekilde yıllık beyanname verilmesi veya zaten verilecek olan yıllık beyannameye bu kazanç ve iratların da eklenmesi söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca mükellefin münferit beyanname ve yıllık beyanname ile ayrı bildirilmesi gereken gelirlerinin tamamını kanunun öngördüğünün aksine yıllık beyanname ile bildirmesi halinde mükellef, aleyhine olarak vergi dilimlerinde bir üst dilimdeki tarife üzerinden vergilendirilerek fazla vergi ödeme durumu ile karşı karşıya kalabilecektir.

Diğer yandan elde edilen gelir unsurlarının ayrı ayrı yıllık beyanname ve münferit beyanname ile bildirilmesi gerekirken tek bir beyannamede toplanarak yıllık beyanname ile bildirilmesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde yer alan diğer indirimlerin hesaplanması ve yıllık beyanname üzerinden indiriminde de yanlışlıklara ve eksik vergi hesaplanmasına neden olacaktır. Zira Kanun'un mezkûr maddesinde bazı indirimlerin hesabında "beyan edilen gelirin" her bir fıkra bazında farklı yüzdelere göre belirlenen bir bölümü yıllık beyanname üzerinden indirime konu edilmektedir. Yıllık beyanname ve münferit beyanname ile ayrı ayrı bildirilmesi gerekirken yıllık beyannamede tüm gelirin toplanması halinde "beyan edilen gelir" hesabında haksız yere artış sağlanacak ve beyanname üzerinde yapılacak indirimlerin tutarı artacaktır.

Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 101. maddesinde yer alan "yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar" ifadesi ile kastedilen hiçbir şekilde yıllık beyannameye mecbur olmayan dar mükellefler değil, 86/2. madde gereğince yıllık beyanname verilmesini gerektirmeyecek kazanç ve irat sahipleridir. Yani bir mükellefin yıllık beyanname ile beyanı gereken gelir unsurlarıyla birlikte münferit beyanname kapsamındaki gelirleri elde etmesi münferit beyanname vermesine mani teşkil etmemektedir.

Yukarıda yapılan açıklamaların bölümün başında anlatılan verginin tahakkuku ve vergi ziyai meseleleri ile birlikte anlaşılması bakımından birkaç örneksomutlaştırılmaya çalışılacaktır.

Örnek 1: Türkiye'de bir daimi temsilci bulundurmak suretiyle üretmiş olduğu deri ürünlerinin ticaretini yapan dar mükellef Bay A 2014 takvim yılı içerisinde bu faaliyetinden 100.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu faaliyetinin yanı sıra Bay A şahsi tasarruflarını değerlendirmek amacıyla Topçular Adi Komandit Şirketine komanditer ortak olarak sermaye yatırmış ve şirketin kar dağıtım kararı ile 31.12.2014 tarihinde 20.000 TL kâr payı elde etmiştir.

Verilen örnekte dar mükellef gerçek kişi statüsündeki Bay A'nın iştirak etmiş olduğu adi komandit şirketten almış olduğu kar payı vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iradı hükmündedir. Zira Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6. maddesinde kar payları üzerinden yapılacak vergi tevkifatının

yalnızca tam mükellef kurum statüsüne haiz kurumlarca gerçekleştirileceği belirlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre ise adi komandit şirketler kurum niteliğini haiz bulunmamaktadır. Dolayısıyla Bay A'nın almış olduğu kar payı üzerinden Topçular Adi Komandit Şirketi herhangi bir vergi kesintisi yapmayacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 101/5. maddesinde ise dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen vergisi tevkif suretiyle alınmamış bulunan menkul sermaye iratlarının münferit beyanname ile elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla Bay A'nın elde ettiği kar payını 15.01.2015 tarihine kadar münferit beyanname ile yetkili vergi dairesine beyan etmesi gerekmektedir.

Diğer yandan Bay A'nın daimi temsilcisi aracılığıyla 2014 takvim yılı içerisinde elde ettiği ticari kazanç tutarını ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi uyarınca yıllık beyanname ile bildirmesi gerekecektir. Dolayısıyla Bay A, elde ettiği ticari kazanç nedeniyle 01-25.03.2015 tarihleri arasında yıllık beyanname verecektir.

Bu noktada eğer Gelir Vergisi Kanunu'nun 101. maddesinde yer alan "dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar" ifadesi yalnızca lafzıyla değerlendirilip Bay A'nın elde ettiği kâr payı da yıllık beyannameye ithal olunarak 25.03.2015 tarihi itibarıyla ticari kazançla birlikte beyan edilirse görüleceği üzere 15.01.2015 tarihi itibarıyla tahakkuk etmesi gereken vergi, 25.03.2015 tarihi itibarıyla tahakkuk edecek ve vergi ziyasına sebebiyet verilecektir.

Bu nedenle yasa koyucunun Gelir Vergisi Kanunu'nun 101. maddesinde yer alan "dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar" ifadesi ile kastettiğinin yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken geliri olup olmadığına bakılmaksızın Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/2. maddesi kapsamında geliri bulunan dar mükellef gerçek kişiler olduğunun kabulü gerekir.

Örnek 2: Türkiye'de bir daimi temsilci bulundurmak suretiyle üretmiş olduğu deri ürünlerinin ticaretini yapan dar mükellef Bay A 2014 takvim yılı içerisinde bu faaliyetinden 200.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu faaliyetinin yanı sıra Bay A 10.03.2015 tarihinde Türkiye'de bulunan apartman dairesini 16.000 TL kazançla satmıştır.

Bay A'nın daimi temsilcisi aracılığıyla 2014 takvim yılı içerisinde elde ettiği ticari kazanç tutarını ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi uyarınca yıllık beyanname ile bildirmesi gerekecektir. Dolayısıyla Bay A, elde ettiği ticari kazanç nedeniyle 01-25.03.2015 tarihleri arasında yıllık beyanname verecektir.

Diğer yandan Bay A'nın satmış olduğu apartman dairesi nedeniyle elde ettiği kazancı, elde etme tarihi olan 10.03.2015'ten itibaren 15 gün içinde beyan etmesi gerekecektir. 15 günlük sürenin bitiş tarihi 25.03.2015 olmaktadır.

Bu noktada Bay A'nın elde ettiği ticari kazancı ve değer artış kazancını yıllık beyanname ile 25.03.2015 tarihinde beyan ettiğini varsayarsak verginin tahakkuku gecikmemiş dolayısıyla vergi ziyasına sebebiyet verilmemiş olduğu düşünülebilir. Ancak bu noktada 2014 takvim yılında elde edilen ticari kazançla ilişkin yıllık beyanname 2015 yılında elde edilmiş bir kazancın dahil edilmesi söz konusu olacaktır. Zira verilen yıllık gelir vergisi beyanamesi 2014 takvim yılında elde edilmiş olan ticari kazançla ilişkin verilmektedir. Oysa değer artış kazancının elde edilme tarihi 2015 yılı içerisindeydi.

Ayrıca mükellef yıllık beyanname ile ticari kazancını, münferit beyanname ile de değer artış kazancını beyan ettiği takdirde Kanun'un 103. maddesinde yer alan tarifeye göre hesaplanan gelir vergisi ticari kazanç için 4.450TL, değer artış kazancı için ise 1.500 TL olmak üzere kümülatif olarak 5.950 TL olmakta iken, bu gelir unsurların yıllık beyanname 2015 yılında birlikte beyanı durumunda kümülatif olarak

6.450 TL olmaktadır. Dolayısıyla mükellef daha fazla gelir vergisi ödemek durumuyla karşı karşıya kalmaktadır.

Örnek 3: Türkiye’de bir daimi temsilci bulundurmak suretiyle üretmiş olduğu deri ürünlerinin ticaretini yapan dar mükellef Bay A 2014 takvim yılı içerisinde bu faaliyetinden 20.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu faaliyetinin yanı sıra Bay A, 10.12.2014 tarihinde Türkiye’de bulunan apartman dairesini 10.000 TL kazançla satmıştır. Ayrıca Bay A 2014 yılı içerisinde İstanbul Büyükşehir Belediyesine makbuz karşılığı 2.000 TL bağışta bulunmuştur.

Normal olarak Bay A’nın yapması gereken 2014 takvim yılına ilişkin 20.000 TL’lik ticari kazancını 25.03.2015 tarihine kadar vereceği yıllık beyanname ile beyan ederek apartman dairesi satışı ile ilgili kazancını münferit beyanname ile 25.12.2014 tarihine kadar beyan etmektir. İşlemin bu şekilde tesis edilmesi halinde Bay A’nın İBB’ye yapmış olduğu bağış nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu’nun 89/4. maddesi uyarınca beyanname üzerinde indirim konusu yapabileceği tutar beyan edilen geliri olan 20.000 TL’nin %5’i olan 1.000 TL’dir.

Bay A’nın münferit beyanname ile beyan etmesi gereken daire satışına ilişkin geliri de ticari kazancıyla birlikte yıllık beyannameye ithal ederek beyan ettiğini varsaydığımızda Bay A’nın İBB’ye yapmış olduğu bağış nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu’nun 89/4. maddesi uyarınca beyanname üzerinde indirim konusu yapabileceği tutar beyan edilen geliri olarak yıllık beyannameye görülen 30.000 TL’nin (20.000 + 10.000) %5’i olan 1.500 TL olacaktır. Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu’nun 89/4. maddesi uyarınca yararlanılabilecek olan indirim tutarı 500 TL fazla hesaplanmış olacaktır.

5- SONUÇ

Gerçek kişilerin dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilebilmesi için Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde yer alan gelir unsurlarından bu kişilerin elde ettikleri kazançların Türkiye’de yürüttükleri ya da Türkiye’de yürütülmüş olarak değerlendirilen faaliyetleri dolayısıyla ortaya çıkması gereklidir. Türkiye ile elde edilen gelir arasında kurulan bu bağ uluslararası vergi hukukunda yer alan ilkelerden mülkiyet ilkesi gereği, Türkiye’nin kaynak devlet olarak elde edilen gelirleri vergilendirebilmesinin de meşruiyetini teşkil etmektedir. Devletler kendi egemenlik sınırları içinde doğan ya da kaynaklanan gelirleri ancak bu ilişkinin kurulabildiği durumlarda vergilendirebilirler.

Türk vergi hukukunda dar mükellefiyet kapsamındaki gerçek kişilerin vergilendirilmesinde yıllık beyanname, stopaj usulü ve münferit beyanname ile vergilendirme usulleri belirlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümleri dikkate alındığında dar mükelleflerin yıllık beyanname vermesini gerektirecek durumları genel olarak mükelleflerin bir organizasyon içerisinde ticari veya zirai nitelikteki faaliyetleri bizzat veya işyeri ya da daimi temsilcileri aracılığıyla devamlı bir surette yerine getirmeleri halinde veyahut Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmesi mutad iken çeşitli nedenlerle bu şekilde vergilendirilmesi mümkün olmayan kazanç ve iratların bulunduğu haller olduğu görülecektir. Diğer yandan dar mükelleflerin esas olarak vergilendirilme şeklinin tevkif usulü olarak belirlenmesi hem devamlılık arz etmeyen faaliyetlerde bulunan dar mükelleflerin Türk Vergi Hukukunu anlayıp öğrenme mecburiyetini ortadan kaldırmakta hem de kamu alacağının bir an evvel Hazine’ye intikalini sağlamaktadır. Kanun’da yer alan diğer kazanç ve iratları elde eden mükelleflerin ise münferit beyanname yoluyla elde ettikleri ve Türkiye’de tevkif usulüyle vergilendirilmesi yürürlükteki vergi kanunlarına göre imkan dahilinde olmayan kazançların Türkiye’de vergilendirilmesi sağlanmaktadır.

Yıllık beyanname ile bildirmesi gereken kazançlarının yanında Gelir Vergisi Kanunu'nun 101. maddesinde münferit beyanname ile bildirilmesi istenen kazanç ve iratları bulunan dar mükellefler, gerek verginin tahakkuku ve ziya uğramaması gerekse ödemek mecburiyetinde oldukları vergilerin doğru hesaplanması açısından bu kazanç ve iratlarını kümülatif olarak ele almayı kanunun öngördüğü şekilde ayrı ayrı yıllık ve münferit beyannamelerle bildirerek ödenmesi gereken kamu alacağının doğruluğunu sağlamalıdır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- AKDOĞAN, A. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2015
- BİLİCİ, N. Vergi Hukuku (25. Bası), Seçkin Kitabevi, Ankara, 2010
- CENKERİ, E. Uluslararası Düzeyde Yasa Çakışmaları , Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, (Basım Yılı: 2012)
- ERGİNAY, A. Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, Savaş Yayınları, Ankara, 1990
- KOYUNCU, M., KOYUNCU, C. Gelir Ve Kurumlar Vergisi Uygulaması Açısından Dar Mükellefiyet Müessesesi, Mali Çözüm Dergisi 59, 2002
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. Vergi Hukuku (22. Bası), Turhan Kitabevi, Ankara, 2013
- ÖZBALCI, Y. Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara , 2002