



GELİR VERGİSİNİN KONUSU ve MÜKELLEFLERİ

Tolga KAYA(*)

1 - GİRİŞ

Vergi, kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, devletin egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden cebri olarak aldığı parasal değerlerdir. Ekonomik, mali, siyasi ve sosyal nedenlerle vergilemeye başvurulmaktadır. Uygulama şekli, yönetimi ve yasal olarak yapılmış olan düzenlemeler, toplumun vergi karşısındaki ilgi ve tepkisini belirleyen en önemli faktörlerdir.

Konuları bakımından vergiler; gelir üzerinden alınan vergiler, servet ve servet transferi üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç ana başlık altında toplanmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergiler, bugünkü yapıda gelir vergisi ve kurumlar vergisi şeklinde iki alt bölümden oluşmaktadır. Gerek ülkemizde gerekse diğer ülkelerde yapı bu şekildedir.

Makalemizde gelir üzerinden alınan iki vergiden biri olan gelir vergisinin konusu ve mükellefleri ayrıntılı olarak incelenecektir.

2- GELİR VERGİSİNİN KONUSU

2.1- Gelir Kavramı

Gelir basit anlamda kişilerin alım gücünde meydana gelen artış olarak kabul edilebilir. Vergi hukukunda gelirin tanımı yapılırken genel prensip olarak iki teoriden yararlanılmaktadır. Bunlar “kaynak teorisi” ile “net aktif teorisi” dir.

Herman, Gustav Cohn, Adolph Wagner, Neumann, Philippovich, Schaffle gibi klasik kaynak kuramcıları; eğer gelir, sürekli gelir yaratan bir kaynaktan elde ediliyorsa vergi bakımından ödeme

(*)Vergi Müfettişi

gücünün belirlenmesinde dikkate alınmalı ve gerekiyorsa vergilendirilmelidir demektedirler¹. Burada görüldüğü üzere esas alınan ölçüt gelirin sürekliliğidir.

George Schanz ve Prof. Hang tarafından; vergiye tabi gelirin belirlenmesi açısından ileri sürülen diğer bir görüşte safi artış kuramıdır. Bu görüşte mükellefin belirli bir dönem içinde servetindeki artışın dikkate alınması suretiyle vergileme yapılması öngörülmektedir². Dönem başı ve dönem sonu servet değerlerinin tespit edilmesini gerektiren bu yaklaşımın özellikle uygulama açısından problemler yaratacağı açıktır.

Kaynak teorisi ile safi artış teorisi tek başına kullanıldıkları ülkelerde kendilerinden beklenen başarıyı gösterememişlerdir. Günümüzde gelir kavramının tespitinde kaynak teorisinden yola çıkılmakta ve safi artış teorisi ile tanım genişletilmeye çalışılmakta olmasına rağmen dinamik bir kavram olan gelir kavramını ülkeler kendi hukuklarında ve uygulama araçlarında çeşitli düzenlemeler ile yöntemler geliştirerek yakalamaya çalışmaktadırlar.

Gelir Vergisi Kanununun en son 4783 sayılı kanunla değişik 1. maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtiltikten sonra, “Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde bir tanımlama yapılmıştır.

Söz konusu tanımda yer alan kavramlar aşağıda açıklanmıştır.

- **Kazanç:** Yalnız emekten veya emekle sermayenin birleşiminden elde edilen hâsılatı ifade etmektedir.
- **İrat:** Menkul ve gayrimenkul sermayeden elde edilen hâsılatı içermektedir.³

Gelir Vergisi Kanununun 2.maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar.

Ülkemizde benimsenen vergi sistemi üniter sistemdir. Üniter vergi sisteminin kabul edildiği ülkelerde gerçek kişiler tarafından bir takvim yılı içinde elde edilen ve gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratların tamamı toplanır ve bulunan tutar üzerinden vergilendirme yapılır. Ülkemizde de kural olarak bir takvim yılı içinde gerçek kişiler tarafından elde edilen kazanç ve iratların tamamının toplanarak vergilendirilmesi esası benimsenmiştir. Ancak Gelir Vergisi Kanununda başta 86. madde olmak üzere, üniter sistemden sapma olarak nitelendirilecek bazı hükümler de bulunmaktadır.⁴

Kanunun 1.maddesinde yer alan genel tanım itibarıyla, her hangi bir sınırlama mevcut değildir. Bu tanım dâhilinde yapılacak değerlendirmede, gelir doğurucu muameleyle bağlantılı olmak şartıyla gelirin en geniş anlamı ile vergisi konusunda alınmış olduğunun kabul edilmemesi için neden yoktur.⁵ Ancak kanunun yürürlüğe girmesiyle beraber 2’nci maddesi ön plana çıkarak gelir unsurları ile ilgili hükümlerin 1 inci maddedeki tanımı sınırlayıcı nitelikte olduğu kabul edilmiş, gerek vergi idaresi ge-

¹AKDOĞAN, Abdurrahman, “Kamu Maliyesi”, Gazi Kitapevi, Ankara, 1985, s.193

²AKDOĞAN, Abdurrahman, a.g.e, s.194

³ATABEY, Tuncel, “Gelir Vergisi Rehberi Özel Ek”, Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek; İzmir, 2010,s.28

⁴“Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2009,s.3

⁵ÖZBALCI, Yılmaz, “Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, Ankara,2010,s.54

rekse yargı organları, 2'nci madde kapsamına girmeyen gelirlerin vergi dışı kaldığını değerlendirmişlerdir. Örneğin, tazminatlar kanunun 2'nci maddesinde yer alan bir gelir unsuruyla ilişkilendirilebilirse verginin konusuna girecektir. Örneğin, ticaret erbabının ticari faaliyeti esnasında aldığı tazminat vergiye tabidir. Ancak bir kimsenin trafik kazasında yaralanması sonucunda 2. maddedeki gelir unsurlarına girmeyen bir tazminata hak kazanması halinde bu tazminat gelir vergisine tabi olmayacaktır.

2.2- Vergiye Tabi Gelirin Özellikleri

Gelir Vergisi Kanununun 1 ve 2. maddelerinde verginin konusuna girecek gelirin ana özellikleri şu şekilde belirlenmiştir.

2.2.1- Gelirin Şahsiliği

Gelir vergisi, yalnızca gerçek kişilerin gelirlerine uygulanan bir vergidir. Gerçek kişi, medeni kanun çerçevesinde tanımlanmıştır. Şahsiyet sahibi olan yani hak ve borçlar nedeniyle ehil olan insandır. Ancak Vergi Usul Kanununun 9. maddesi gereği gerçek kişinin gelir vergisi mükellefi olması için hangi yaşta olduğunun ve medeni hakları kullanma ehliyetinin olup, olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Gelir, kazanç ve iradın doğduğu kaynağın sahibi gerçek kişi itibarıyla toplanması ona izafe edilmesiyle sübjektif bir nitelik kazanır.⁶ Kural olarak tüzel kişilerin elde ettikleri gelirler, başka bir verginin (kurumlar vergisi) konusunu oluşturmaktadır. Buna karşılık, tüzel kişilikleri olmasına rağmen Gelir Vergisi Kanununun 37/7. maddesi ile **kolektif şirketin** ve **adi komandit şirketlerin** ortakları gelir vergisi mükellefi olarak kabul edilmiştir. Yine Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinden **paylı komandit şirketlerde yine komandite** ortakların gelir vergisi mükellefi olduğu anlaşılmaktadır. Bunlara ilave olarak tüzel kişiliği olmayan **adi şirketlerin** ortakları da gelir vergisi mükellefidir.

2.2.2- Gelirin Yıllık Oluşu

Gelir Vergisinin ikinci özelliği yıllık olmasıdır. Vergilemede gerçek kişiye ait gelirin bir yıllık tutarı nazara alınır. Gelir Vergisi Kanunumuz bir yıllık dönem olarak takvim yılını esas almıştır.

İlke olarak gelirin bir takvim yılındaki tutarı esas olmakla birlikte, bu ilkedен sapan aşağıda bazı istisnai durumlar belirtilmiştir.

- İşin mahiyeti icabı bazı kişilere tanınan özel hesap dönemi uygulanır. (GVK md. 92, VUK md. 174)
- Ölüm ve memleketi terk hallerinde vergileme ölüm ve memleketi terk tarihi itibarıyla yapılır. (GVK md.92)
- Yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde ise, gelir bir yıldan fazla dönemi kapsadığı için, gelir işin tamamlandığı yılın geliri sayılmaktadır. (GVK md. 42)
- Stopaj suretiyle vergilendirilen bazı gelir unsurlarında görülür. (GVK md. 108)

2.2.3- Gelirin Gerçek ve Safi Olması

Vergilendirilecek gelirin gerçek ve safi tutarı vergiye tabi tutulur. Gerçek gelirden kasıt, vergilendirilenin bazı belirtilere göre değil, gerçekleştirilen gelir üzerinden yapılmasıdır. Gelirin safi olması da, gelirin elde edilmesi sırasında elde edilen gayrisafi gelirden yapılan giderlerin indirilmesi suretiyle

⁶ÖZBALCI, Yılmaz, a.g.e, s.66

kalan tutarın vergiye tabi tutulmasını ifade eder. Ortalama kar haddi, asgari zirai kazanç esası, servet beyanı, gider bildirimi vb. şeklinde ki vergi güvenlik müesseseleri dâhilindeki uygulamalar da gelirin gerçek ve safi tutarı ile kavranması esassından belli sapmaları ifade eder.⁷

2.2.4- Gelirin Elde Edilmiş Olması

Elde etme gelir vergisinde vergiyi doğuran olaydır. Bu nedenle bir gelir unsurunun ne zaman elde edilmiş olduğunun belirlenmesi önem taşımaktadır. Vergi kanunlarında elde etmenin tanımı yapılmamıştır. Gelir Vergisi Kanununda elde etme, vergiye tabi gelirin niteliğine göre farklı esaslara bağlanmıştır. Burada makalemizin kapsadığı konu gereği tek gelir unsurları açısından anlatılamayacak elde etmenin genel olarak nitelikleri belirtilecektir.

Genel kabul görmüş bir tanımı vermek gerekirse “elde etme” geliri oluşturan kazanç ve iratlara hukukî ve iktisaden tasarruf edilebilme olanağını ifade eder.⁸ Kişi eğer sahibi bulunduğu geliri başkasına bağışlayabiliyor, onunla mal veya hizmet satın alabiliyor ve borçlarını ödeyebiliyorsa geliri elde etmiş sayılabilir.⁹

Gelir Vergisi Kanununun kazanç hükümlerini düzenleyen maddeleri esas alındığında, gelirin elde edilmiş olması, dört aşamada gerçekleşir. Bunlar;

- **Tahakkuk:** Gelir öncelikle tahakkuk eder. Tahakkuk gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi demektir. Bunun için geliri doğuran olay eksiksiz olarak tekemmül etmiş olmalıdır.

- **Hukuki Tasarruf:** Gelirin sahibi açısından talep edilebilir hale gelmesidir. Talepte bulunabilmesi açısından ödeme vadesi veya süresinin dolmuş olması gerekir. Örneğin gündelik esasında çalışan hizmet erbabının ücreti günlük devreler itibarıyla hesaplanır.¹⁰

- **Ekonomik tasarruf:** Ödemeyi yapacak olan tarafından gelirin sahibinin emrine sunulmasıdır. Emre amade olmaktan kasıt, istihkakın istendiği anda sahibine ödenebilir olmasıdır. Ekonomik tasarrufun her zaman doğduğunun ispatı mümkün olmaz bu nedenle hukuki tasarruf ve ekonomik tasarrufun birlikte doğduğu karine olarak kabul edilir. Bu iki esas iç içe geçmiştir.

- **Fiili Tasarruf:** Gelirin nakit veya ayın şeklinde maddi bir kıymet veya gayri maddi bir servet unsuru olarak, sahibinin mal varlığına dâhil olmasıdır. Fiili tasarruf, hukuki ve ekonomik tasarrufu takip eden son aşamadır.

Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde yer alan gelirin unsurlarına göre özet olarak değinirsek:

- Ticari ve zirai kazançta tahakkuk esası geçerlidir. Gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olması elde edilmiş sayılma için yeterlidir.

- Serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iradında elde etme fiili tasarrufa bağlanmıştır. Tahsil esası geçerlidir. Gelirin elde edilmiş olması için tahsile edilmiş olmalıdır.

- Diğer gelir unsurlarında elde etme “hukuki ve ekonomik tasarruf” a bağlıdır. Elde etmenin tekemmül ettiğini kabul etmek için hukuki ve ekonomik tasarruf imkânının doğmuş olduğunu kabul etmek gerekir.

⁷ÖZBALCI, Yılmaz, a.g.e, s.68

⁸“Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, İstanbul, 2009, s.4

⁹ATABEY, Tuncel, a.g.e, s.29

¹⁰ÖZBALCI, Yılmaz, a.g.e, s.69

3- GELİR VERGİSİNİN MÜKELLEFLERİ

Makalemizin yukarıdaki bölümünde gelir vergisinin konusu ayrıntılı olarak açıklanmış olup, bu bölümde yine gelir vergisinin bilinmesi gereken temel unsurlarından biri olan mükellef hususu irdelenecektir.

Mükellef, Vergi Usul Kanunun 8. maddesinde kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişi olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesine göre verginin mükellefi gerçek kişilerdir. Gelir vergisi şahsa bağlı bir vergidir. Bu nedenle şahısların vergi karşısındaki yükümlülük sınırlarının tespiti önem taşımaktadır.

Gelir vergisinde, tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere iki çeşit yükümlülük vardır ve bu iki grubun vergilendirme rejiminde farklılıklar bulunmaktadır. Tam mükellef/dar mükellef ayrımı, esas olarak ülkelerin egemenlik haklarından kaynaklanmaktadır.¹¹

Tam mükelleflerin, hem Türkiye’de hem de Türkiye dışındaki elde ettikleri gelirler dar mükelleflerin ise, yalnızca Türkiye’de elde ettikleri gelirler vergi kapsamına alınmıştır.

3.1- Tam Mükellefiyet

Gelir Vergisi Kanununda tam mükellefiyet için ikametgâh ve uyruklu ölçütü dikkate alınmıştır. Uyruklu esasında kişi oturduğu ve yaşantısını sürdürdüğü yere bakılmaksızın, uyrukluğunda bulunduğu ülkede tam mükellefiyet esasıyla vergiye tabi tutulur. Mülkiyet esasında ise, kişinin tam mükellefiyete tabi olup olmadığının tespiti bakımından oturduğu, yaşantısını sürdürdüğü, daha genel bir ifadeyle yaşantısı itibarıyla ekonomik olarak bağlı olduğu ülke esas alınır. Tam mükellefiyette gerçek kişinin Türkiye içindeki veya dışındaki kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların tamamı vergilendirilir.

Bir gerçek kişinin tam mükellef olması için aşağıda belirtilen şartlara haiz olması gerekir.

3.1.1-Türkiye’de Yerleşmiş Olanlar

Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesinde Türkiye’de yerleşmiş olanların tam mükellefiyet esasına göre vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Buna biz mülkiyet(mukimlik) esası adını veriyoruz. Kanunun 4. maddesinde Türkiye’de yerleşmeyi ikametgâh ve oturma süresi olmak üzere iki esasa bağlamıştır.

• **İkametgâh Esası:** Türk Medeni kanunu çerçevesinde ikametgâh kişinin yerleşmek amacıyla oturduğu yer olarak tanımlanmıştır. Buna göre Türkiye’de yerleşmek amacıyla ikametgâhı bulunan kişiler, oturma süresine bakılmaksızın tam mükellef esasına tabi olacaktır.

• **Oturma Süresi Esasında Yerleşmenin Tespiti:** Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturan gerçek kişiler de tam mükellef sayılmaktadır. Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmemektedir. Burada önem arz eden bazı hususlar bulunmaktadır. Oturma süresi esasında yerleşmenin tespitinde, Türkiye’de müstakil bir meskene sahip olunması şart değildir.¹² Yani mesken veya otel arasında süre hesaplama açısından bir fark yoktur. İkinci husus 6 aylık oturma süresinin takvim yılı için hesaplanması gerekmektedir. Süre hesabı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılır. Örneğin, 1 Ekimden başlayarak izleyen yılın Mayıs ayı sonuna kadar Türkiye’de kalsa, toplam süre altı ayı geçmiş olsa da takvim yılında altı ayı geçmediği için Türkiye’de yerleşmiş sayılmaz.

¹¹BİLİCİ, Nurettin, “Vergi Hukuku” Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010, s.141

¹²ÖZBALCI, Yılmaz, a.g.e, s.80

Diğer taraftan aşağıda belirtilen durumlarda yabancılar Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar dahi Gelir Vergisi Kanununun 5. maddesine göre Türkiye’ye yerleşmiş sayılmayacaktır.

Bunlar;

- 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, tedavi, istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler,
- Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

Burada **çalışmak için yurt dışına giden Türk işçilerinin durumuna** ayrıca değinmekte yarar bulunmaktadır. Vergi idaresi 1997 yılına kadar bu kişileri gelir vergisi açısından Türkiye’de yerleşmiş saymış ve tam mükellefiyet esasına göre vergilendirmiştir. Maliye Bakanlığı 6 Mart 1998 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 210 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile öncekinden farklı bir kabule gitmiş, “Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere, çalışma ve oturma izni alarak altı aydan fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri” gerektiğini belirtmiştir. Bu durumda gelir vergisi uygulaması açısından yurt dışında oturma veya çalışma izni bulunan vatandaşlarımızın ikametgâhlarının bulunduğu ülkede yerleşik olduğu kabul edilmektedir. Tebliğ uyarınca bu vatandaşlarımızdan kesin dönüş yaparak Türkiye’ye yerleşenler ile bir takvim yılında altı aydan fazla Türkiye’de oturanlar, tam mükellefiyet esasına göre vergilendirileceklerdir.

3.1.2- Uyrukluluk Durumuna Göre Mükellefiyet Tespiti

Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesinin 2. bendine göre “Resmi daire veya müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekküller ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk Vatandaşları” tam mükellefiyet esasında vergilendirilirler. Buna biz uyrukluluk esası adını veriyoruz. Örneğin İş Bankası’nın Londra Şubesinde çalışan personel veya bir Türk inşaat firmasının Moskova bürosunda çalışan personel, bu bende göre tam mükellef olarak vergiye tabidir. Bu gibilerden o ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan vergilendirilenler ilgili kazanç ve iratlar üzerinden ayrıca vergilendirilmezler. Gelir Vergisi Kanunu bu hükmü ile çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla istisna yöntemini kabul etmiştir.¹³ Bu hükümle ilgili esaslar aşağıda özetlenmiştir.

- Öngörülen esas, sadece Türk vatandaşlarını kapsar.
- Türk uyruklular kural olarak tam mükellefiyet esasında vergilendirilir.
- İstisna yalnızca, bulunulan ülkede elde edilen ve o ülkede vergiye tabi tutulan kazanç ve iratlar içindir. Bulunulan ülke dışında elde edilen gelir unsurları elde edildiği ülkede vergilendirilmiş olsa bile Türkiye’de de vergiye tabi tutulur.

3.2- Dar Mükellefiyet

Dar mükellefiyet, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin, Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesiyle ilgili mükellefiyet şeklidir.¹⁴

¹³ATABEY, Tuncel, a.g.e, s.30

¹⁴ÖZBALCI, Yılmaz, a.g.e, s.90

Gelir Vergisi Kanununun 6. maddesine göre Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler dar mükellef olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Dar mükelleflerin yalnızca Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlar vergilendirilir.

Dar mükellefler, genellikle yabancı uyruklu olan kişilerdir. Ancak yabancı uyruklu kişilerin, tam mükellef olma olasılığının da bulunduğu unutulmamalıdır.¹⁵

Vergilendirilecek kazanç ve iratların hangi hallerde Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı Gelir Vergisi Kanunun 7 ve 8. maddeleri ile düzenlenmiştir.

3.2.1- Ticari Kazançlarda

Gelir Vergisi Kanununun 7. maddesinin 1 numaralı bendinde ticari kazancın Türkiye’de elde edilmesi “ Kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması” şartına bağlanmıştır. Diğer bir deyişle, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellefler, bu birimleri vasıtasıyla ticari kazanç elde ettikleri halde gelir vergisine tabi olacaklardır. İşyeri veya daimi temsilcisi yoksa Türkiye’de ticari kazanç elde etmesi mümkün değildir.

Burada, işyeri kavramı üzerinde kısaca durmakta yarar vardır. Gelir Vergisi Kanununun 8. maddesinde işyerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirleneceği hükmedilmiştir. Vergi Usul Kanunun 156. maddesinde; ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyet için müşterek olarak tanımlanmış ve 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 yerlerin işyeri sayılacağı belirtilmiştir.

Daimi temsilci ise aynı maddede 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 aşağıda yazılı kimselerin, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılacaktır.

- Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acente 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.
- Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi daimi temsilcilik vasfını değiştirmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 7. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin parantez içi hükmünde, Türkiye’de satın alacakları veya imal edecekleri malları ihraç edenler için belli şartlarla muafiyet öngörülmüştür. Bununla ilgili esaslar şöyledir:

- İhracat muafılığından yararlanmak için Türkiye dışında yerleşmiş olan gerçek kişiye ait işletmenin, iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması gerekir.

¹⁵BİLİCİ, Nurettin, a.g.e, s.143

• Muafliktan yararlanmak için Türkiye’den satın alınan veya imal edilen malların “Türkiye’de satılmaksızın” Türkiye dışına gönderilmesi gerekir. Satın alınan malların alındığı şekli ile veya işlendikten sonra gönderilmesinin muaflik uygulamasına etkisi yoktur.

• Muafiyet, Türkiye’de satın alınan veya imal edilen malın şekli ile veya işlendikten sonra, yabancı gerçek kişiye ait işletmenin yurtdışındaki merkezine gönderilmesi ile sınırlı değildir. Merkezin bağlantı yaptığı aynı veya başka bir ülkedeki alıcıya gönderilmesi halinde de muafiyet geçerlidir.

• Temel şartlardan biride malın Türkiye’de satılmamasıdır. Türkiye’de satmaktan maksat alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmasıdır.¹⁶

3.2.2- Zirai Kazançlarda

Zirai faaliyetlerin Türkiye’de icra edilmesi gerekir. Yani zirai işletmenin Türkiye’de bulunması ve dar mükellefin bu işletmede faaliyet yürütmesi gerekir.

3.2.3- Ücretlerde

Dar mükellefiyete tabi olanlar yönünden ücretin Türkiye’de elde edilmiş sayılması için;

• Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması ya da Türkiye’de değerlendirilmesi,
• Türkiye’de kâin müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir.

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 karından ayrılmasıdır. Türkiye’de değerlendirilen hizmet, Türkiye dışında da ifa edilmiş olsa ücret Türkiye’de elde edilmiş sayılır.

3.2.4- Serbest Meslek Kazancında

Dar mükellefiyette, serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için, serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya değerlendirilmesi gerekir. Türkiye’de değerlendirmeyi yukarıda ücret bölümünde anlatıldığı gibi anlamak gerekmektedir.

Değerlendirme Türkiye’de dışında da olsa, serbest meslek faaliyeti Türkiye’de icra edildiğinde, serbest meslek kazancı Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır.

3.2.5- Gayrimenkul Sermaye İratlarında

Dar mükelleflerin Türkiye’de gayrimenkul sermaye iradı etmeleri, gayrimenkulün Türkiye’de bulunması, bu mahiyette mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi şartlarına bağlıdır. Türkiye’de değerlendirme serbest meslek kazancı ve ücrette olduğu gibidir. Örneğin, Türkiye’deki bir şirketin Rusya’da bir işyeri için, Rusya’ya yerleşik X gerçek kişisine ödediği kiralar, Türkiye’de ilgili şirket tarafından gider yazılırsa, değerlendirme Türkiye’de olduğu için kira gelirleri Türkiye’de dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmelidir.

3.2.6- Menkul Sermaye İratlarında

Dar mükellefiyet esasında Türkiye’de menkul sermaye iradı elde etmek için sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması gerekir. Sermayenin Türkiye’de yatırılmış olmasından maksat sermayenin Türkiye’de kullanılmasıdır.

¹⁶ÖZBALCI, Yılmaz, a.g.e, s.112

3.2.7- Diğer Kazanç ve İratlarda

Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Değerlendirmeden maksat, yine ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmış ise Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.

4- SONUÇ

Gelir Vergisi Kanununda, gerçek kişilerin elde etmiş oldukları gelirlerin vergiye tabi olduğu belirtilmiştir. Bu makalede 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1-8’inci maddelerinde düzenlenen, gelir vergisinin konusu ve mükellefleri hususunda açıklamalarda bulunulmuştur.

Çalışmamızın konusunu; kanunun 1’inci maddesinde yer alan verginin mevzuu kavramının ayrıntılı olarak incelenmesi, bu tanımlamadan çıkarılan vergiye tabi gelirin özelliklerinin açıklanması ve gelir vergisinin mükellefi hususunda tam ve dar mükellef kavramının izahı oluşturmıştır. Aslında kanunun birinci maddesiyle yapılan gelir tanımı çok geniş kapsamlı olup herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamıştır. Ancak kanunun yürürlüğe girmesiyle beraber 2’nci maddesi ön plana çıkarak gelir unsurları ile ilgili hükümlerin 1’inci maddedeki tanımı sınırlayıcı nitelikte olduğu kabul edilmiş, gerek vergi idaresi gerekse yargı organları, 2’nci madde kapsamına girmeyen gelirlerin vergi dışı kaldığını değerlendirmişlerdir. Yani yedi gelir unsurundan birine girmeyen kazanç veya irat, bu kanuna göre vergiye tabi olmayacaktır.

Ülkemizde 1949 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilerek ciddi bir vergi reformu gerçekleştirilmiştir. Bu kanunların hazırlanmasında özellikle Alman vergi kanunlarından yararlanılmıştır. Günümüzde halen yürürlükte olan Gelir Vergisi Kanununun reformu yönünde çalışmalar devam etmektedir. Bu çalışmalar sonucunda kabul edilecek muhtemel yeni Gelir Vergisi Kanunu ile makalemizde yer verdiğimiz özellikle gelir vergisinin mevzuu hususunda köklü değişiklikler yapılması muhtemel görülmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 4722 sayılı Türk Medeni Kanunu,
- 210 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği,
- AKDOĞAN, Abdurrahman, “Kamu Maliyesi” , Gazi Kitabevi, Ankara, 1985,
- ATABEY, Tuncel, “Gelir Vergisi Rehberi”, Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek, İzmir, 2010,
- “Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2009,
- ÖZBALCI, Yılmaz, “Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010,
- BİLİCİ, Nurettin, “Vergi Hukuku” Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010.