



GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA KONU ve MÜKELLEFİYET

Asım TÜRKEŞ(*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere vergi, kamunun mali yapısı içinde yer alan kamu gelirlerinin en önemli kalemini oluşturmaktadır. Kamu gelirleri ise ülkedeki kamusal giderlerin yapılması ve kamu borçlarının ödenmesinde temel mali kaynak rolündedir. Verginin bu mali boyutunun ötesinde ekonomik, sosyal ve siyasi boyutları da vardır. Verginin alınması, uygulanması, yönetimi gibi konulara dair düzenlemeler ülkedeki siyasal, sosyal, ekonomik birçok olayı yakından etkilemektedir.

Vergi literatürüne bakıldığında vergiler iki temel sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bunlardan ilki verginin asıl mükellefinden alınıp alınmamasına göre yapılan dolaylı ve dolaysız vergiler ayrımıdır. Diğer sınıflandırma ise verginin üzerinden alındığı ekonomik değere, daha doğrusu verginin konusuna göre yapılan sınıflamadır. Bu ikinci sınıflamaya göre vergiler gelir üzerinden, servet üzerinden ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi gelir üzerinden alınan iki vergi türüdür. Gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin gelirleri, kurumlar vergisinin konusunu ise tüzel kişilerin gelirleri oluşturmaktadır.

Öte yandan genel uygulama olarak vergileri ödeyenler mükelleflerdir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun¹ 8. maddesine göre; kendisine vergi borcu terettüb eden yani vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişiler vergi mükellefi olarak tanımlanmıştır. Gelir vergisi özelinde ise tam ve dar mükellefiyet olarak iki tür mükellefiyet bulunmaktadır.

Bu çalışmamızda gelir üzerinden alınan iki vergiden biri olan gelir vergisinin konusu ve gelir vergisindeki mükellefiyet türleri irdelenecektir.

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2- GELİR VERGİSİNİN KONUSU

2.1- Gelir Vergisi Hakkında Genel Bilgi

Gelir vergisi gerek ülkemizde gerekse diğer ülkelerde maddi vergi kanunlarının en önemlisidir. Bunun en önemli nedeni ülkedeki gelir sahibi tüm gerçek kişilerle doğrudan ilgili olmasıdır. Mükellef kitlesi önemli bir boyuttur. Küçük esnafından ücretli çalışanına, şahıs işletmelerinden emeklisine kadar birçok kesim gelir vergisi uygulamalarına bizzat muhatap olmaktadır. Ayrıca ülkemizdeki vergi mevzuatında kurumlar vergisi kanunu gelir vergisindeki ticari kazanç hükümlerine atıf yapılarak şekillenmiştir. Şöyle ki; 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun² “Safi Kurum Kazancı” başlıklı 6. maddesinde “Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır” hükmü yer almaktadır. Yani kurumlar vergisi, bir anlamda gelir vergisini referans almaktadır.

Ülkemizdeki Gelir Vergisi Kanunu 31.12.1960 gibi oldukça eski bir tarihte kabul edilen 193 sayılı yasadır. 06.01.1961 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak 01.01.1961 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Kanun 5 ana kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda çalışmamıza da konu olan verginin mevzuu ve mükellefiyet hususları düzenlenmiştir. İkinci kısımda muaflik ve istisnalar, üçüncü kısımda gelir unsurları, dördüncü kısımda verginin tarhi ve son olarak da beşinci kısımda verginin ödenmesine dair düzenlemeler bulunmaktadır. Kanun, mükerrer maddeler dışında 126 maddeden oluşmaktadır. Ancak bazı maddeler, gerek daha sonra çıkan kanunlar gerekse Anayasa Mahkemesi kararları ile zaman içerisinde yürürlükten kaldırılmıştır.

2.2- Gelir Vergisinin Konusu: Gelir

Gelirin, bir gerçek kişiye düzenli veya düzensiz olarak, bir takım kişi, kurum, organizasyon gibi belli yerlerden gelen para, kişilerin alım gücünde ortaya çıkan artış, bir ekonomik değer belli bir süre içinde kazandırdığı aylık, kira, varidat ve benzeri şekillerde farklı tanımları yapılmaktadır. Vergi hukukunda önemli olan gelirin tanımının yanında vergilendirilip vergilendirilmeyeceği, daha doğrusu hangi gelirlerin vergilendirileceği hususudur. Bu konuda bilimsel olarak iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar “Kaynak Kuramı” ve “Safi Artış Kuramı”dır. Kaynak Kuramı’na göre gelir, kişilerin sahip oldukları emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim yeteneği gibi üretim faktörlerinin çeşitli üretim faaliyetlerinde kullanılması sonucu elde edilen değerlerdir. Safi Artış Kuramı’na göre ise gelir, kişinin belli bir süreç içerisinde, dönem başı servet değeri ile dönem sonu servet değeri arasındaki farka bu süreç içerisinde tüketilen değerlerin eklenmesi suretiyle bulunan değer fazlalığıdır, kısaca kişinin para ile ifade edilen değerlerindeki artışlardır.³ Dolayısıyla her iki kuramın yaptığı tanımlara giren gelirler vergiye tabi tutulmalıdır. Oysa günümüz vergi uygulamalarında bu teorilerden salt bir tanesinin hakim olduğu bir anlayış bulunmamaktadır. Bir nevi bu iki teorinin sentezi niteliğinde bir vergi bakışı ortaya konulmaktadır.

Gelir vergisinin konusu 193 sayılı yasanın “Mevzu” başlıklı ilk maddesinde açıklanmıştır. Maddeye göre, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir ve gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Dikkat edilirse burada gelir kavramının içeriği yeterli ve net bir

² 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ BAYRAKLI, H. Hüseyin, “Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Saptamalar”, Mevzuat Dergisi; İstanbul, Aralık 2000, <http://www.mevzuatdergisi.com>

biçimde ortaya konulmamıştır. Sadece gelirin temel özellikleri belirtilerek kısa bir tanımlama yapılmıştır. Kanaatimizce kanunun en önemli eksikliklerinden birisi de budur. Çünkü gelir kavramının yasal olarak kesin sınırlarının çizilmemiş olması uygulamada önemli tartışmaları ve uygulama farklılıklarını beraberinde getirmiştir. Yasadaki tanımın daha iyi anlaşılabilmesi için kazanç ve irat kavramlarının ayrımı ortaya konulmalıdır.

Kazanç; yalnız emekten veya emek ile sermayenin birleşmesinden elde edilen hasılattır. Bunlara ücretleri, ticari ve zirai kazançları örnek gösterebiliriz. İrat ise nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerler ile mal ve hakların karşılığında elde edilen gelirlerdir. Bunlara örnek olarak ise menkul ve gayrimenkul sermayeden elde edilen gelirleri söyleyebiliriz.⁴

193 sayılı yasanın 2. maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar, bir diğer deyişle gelirin unsurlarına yer verilmiştir. Gelirin unsurları;

1. Ticari Kazançlar,
2. Zirai Kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest Meslek Kazançları,
5. Gayrimenkul Sermaye İratları,
6. Menkul Sermaye İratları,
7. Diğer Kazanç ve İratlar,

Şeklinde sıralanmıştır. Maddenin devamında ise bu kazanç ve iratların, gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile dikkate alınacağı vurgusu yapılmıştır. Ülkemizde üniter vergi sistemi benimsendiğinden, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların tamamının toplanarak vergilendirilmesi esası izlenmektedir.⁵

2.3- Gelirin Özellikleri

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız gelirin vergiye tabi tutulabilmesi için bir takım özellikler taşıması gerekmektedir. Bu özellikler yasadaki gelir tanımının içeriğini daha detaylı açıklamaya dönüktür.

2.3.1- Gelirin Şahsiliği

Gelir vergisinin mükellefleri gerçek kişilerdir ve vergi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınmaktadır. Bu yüzden ki gelir; şahsi, sübjektif nitelikte olmalıdır. Bir diğer deyişle gelir tek bir gerçek kişiye ait olmalı ve kişiselleştirilebilmelidir. Her gerçek kişi vergi karşısında ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Böylece kişinin özelliklerine göre verginin hesaplanmasında sakatlık indirimi, asgari geçim indirimi gibi uygulamalar daha sağlıklı ve adil bir şekilde uygulanabilmektedir. Gelir vergisi bakımında gerçek kişi ise Medeni Kanun hükümleri (Md. 28) çerçevesinde şahsiyet sahibi, yani hak ve borçlara ehil olan insandır.

2.3.2- Gelirin Yıllık Olması

Gelirin yasadaki tanımında da vurgu yapıldığı gibi gelir vergisinde vergilendirme dönemi olarak bir takvim yılı baz alınmaktadır. Böylece kanun koyucu elde edilen gelirin ne zaman vergilendirileceği

⁴ Vergi Müfettişleri Derneği, "Beyanname Düzenleme Rehberi 2012" Ankara, Mart 2012, syf.43

⁵ KAYA, Tolga, "Gelir Vergisinin Konusu ve Mükellefleri", Vergi Raporu Dergisi; Ankara, Mart 2012, syf.8

hususunu açıklığa kavuşturmaya çalışmıştır. Genel uygulamada bir yıllık vergileme dönemi 1 Ocak – 31 Aralık tarihleri arasındır. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Hesap Dönemi” başlıklı 174. maddesinin verdiği yetki ile Maliye Bakanlığı, mükelleflerin müracaatı üzerine 12’şer aylık özel hesap dönemleri tayin edebilmektedir.

Gelirin yıllık oluşunun 3 önemli istisnası daha bulunmaktadır. Bunlardan birincisi ölüm ve memleketi terk halleridir. Bu hallerde vergileme yapılması için takvim yılının veya özel hesap döneminin bitmesi beklenmemektedir. Diğer istisna, stopaj usulüyle yapılan vergilemedir. Bu usulde gelirin vergilemesi elde edilme anı itibarıyla gerçekleşmektedir. Son istisna ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili olup, Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. maddesine göre tamamlanma süreci birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde gelir işin tamamlandığı yılın geliri sayılarak vergiye tabi tutulmaktadır.

2.3.3- Gelirin Safi Olması

Gelirin safi olmasından kasıt, elde edilmesi ve idamesi için yapılan giderlerin indirilmesidir. Her bir gelir unsuru itibarıyla indirilebilecek giderler Gelir Vergisi Kanunu’nda ayrı ayrı düzenlenmiştir. Aynı yasanın “Diğer İndirimler” başlıklı 89. maddesinde ise tüm gelir unsurları için beyanname üzerinden yapılabilecek diğer indirimler açıklanmıştır. Elde edilen gayrisafi gelirden bu indirimler düşülerek safi gelire ulaşılmakta ve bu safi gelir üzerinden tarhiyat yapılmaktadır.

2.3.4- Gelirin Gerçek Olması

Gelirin gerçek olması, vergilemenin bazı belirtilere göre değil, mükelleflerin fiilen ve gerçekten elde etmiş oldukları kazanç ve iratları üzerinden yapılmasını ifade etmektedir.⁶ Vergilemede matrah tespit edilirken gelir ve ona ilişkin giderler belgelere dayandırılmalıdır. Belgelerdeki bilgiler muhasebe kayıtlarına aktarılmalı, daha sonra bu bilgiler mali tablolara yansıtılarak mali tabloların sonucunda verginin hesaplanacağı gelire ulaşılmalıdır. Ancak ihracat ve yurtdışı inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinden ticari kazanç elde eden veya yurtiçinde gayrimenkul sermaye iradı sahibi mükelleflere yönelik götürü gider uygulamaları gelirin gerçek olmasının istisnaları olarak göze çarpmaktadır.

2.3.5- Gelirin Genel Olması

Bu esas bir takvim yılı içinde elde edilen tüm gelirlerin tamamının toplanarak vergilendirilmesine dayanmaktadır. Bir gerçek kişi bir takvim yılı içinde birden fazla gelir unsurunu elde edebilmektedir. Örneğin ücretli bir kişi aynı zamanda parasını yatırdığı bankadaki mevduatından menkul sermaye iradı elde edebilmektedir. Ya da kendi bürosunda serbest meslek faaliyeti yürüten bir avukat bununla birlikte sahip olduğu bir işyerinden gayrimenkul sermaye iradı elde edebilmektedir. İşte gelir vergisinde vergileme yapılırken birden fazla gelir unsuru elde eden mükelleflerin vergiye tabi kazancı bunların bir araya getirilmesiyle ortaya çıkmaktadır.

2.3.6- Gelirin Elde Edilmiş Olması

Gelirin vergilendirilmesinin ön ve en önemli koşulu onun elde edilmiş olmasıdır. Mükellef tarafın-

⁶ Vergi Müfettişleri Derneği, “Beyanname Düzenleme Rehberi 2012” Ankara, Mart 2012, syf.44

dan elde edilmemiş bir gelirin vergilendirilmesi anlamsız ve adaletten uzak bir uygulamadır. Burada karşımıza elde etmenin ne zaman gerçekleştiği sorusu çıkmaktadır. Bu sorunun vergi hukukundaki cevabı vergiyi doğuran olaydır. Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır.

Gelirin elde edilmesinde şu ölçütler söz konusudur:

a) Tahakkuk: Tahakkuk gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesidir.

b) Hukuki Tasarruf: Hukuki tasarruf gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesidir. Tahakkuk ölçütüyle ayrıştığı nokta tahakkuk eden bir gelirin her zaman hukuken tasarruf edilememesidir. Örneğin talepte bulunabilmek için bazen vadenin beklenmesi gerekebilir.

c) Ekonomik Tasarruf: Gelirin, ödemeyi yapacak tarafından sahibine sunulabilir olmasıdır. Yani gelirin istendiği anda sahibine ödenebilecek hale gelmesidir.

d) Fiili Tasarruf: Fiili tasarruf tahsil edilme kavramını ifade eder. Tahsil edilmekten kasıt gelirin, sahibinin mal varlığına dâhil olmasıdır.⁷

Elde etme olgusu 193 sayılı yasanın 2. maddesinde yer alan gelir unsurları açısından yukarıda sayılan ölçütlere göre farklılık arz etmektedir. Aslında temel ölçüt hukuki ve ekonomik tasarruftur. Diğer bir deyişle gelir mükellefin tasarrufuna girmiş olmalı veya girmesi için bir engel kalmamış olmalıdır. Ancak bazı gelir unsurlarının elde edilmesinde bunun istisnaları görülmektedir. Örneğin ticari kazançlarda tahakkuk ölçütü geçerlidir. Bunun nedeni bu tür kazançlarda gelir sahibinin tahsilat dönemini kendi arzusuna göre ayarlayarak lehine vergi avantajı yaratacak düzenlemelere girebilme olasılığıdır. Şüphesiz bu durum objektif vergilemeyi zedelemektedir. Diğer bir örnek ise serbest meslek kazançlarıdır. Serbest meslek kazançlarında fiili tasarruf ölçütü geçerlidir. Bunun nedeni serbest meslek kazançlarında gelir yaratan hizmetin belli bir zaman aralığında verilmesi ve gelirin bu sürecin hangi aşamasında hukuki veya ekonomik olarak tasarruf edilebildiğinin veya hak edilebildiğinin tespitinin güç olmasıdır.

3- GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET

Gelir vergisinde tam ve dar olmak üzere iki tür mükellefiyet bulunmaktadır. Tam mükellefiyete tabi olanlar gerek yurt içi gerekse yurtdışındaki tüm gelirleri üzerinden vergilendirilmektedirler. Dar mükellefiyete tabi olanlar ise sadece yurt içinde elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedirler. Bir gerçek kişinin hangi mükellefiyet türüne tabi olduğu ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 3 ila 8. maddeleri arasındaki yasal düzenlemelere göre tespit edilmektedir.

3.1- Tam Mükellefiyet

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre, Türkiye'de yerleşmiş olan ve vergiye tabi bir geliri olan tüm gerçek kişilerle birlikte resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılmaktadırlar.

⁷ Oluş Yayıncılık; "Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Ankara, Aralık 2010, syf.70

Tam mükellefiyet, esas olarak vergi kanunlarının uygulama alanının şahıs (gerçek kişi) itibariyle tespitini ifade eder. Burada hedef şahıstır. Şahıstan hareket edilerek gelire ulaşılır. Tam mükellef şahıs hangi ülkede olursa olsun elde ettiği tüm gelirleri üzerinden vergilendirilir.⁸

Vergi kanunlarındaki uygulama alanının bu şekilde şahıs itibariyle tespitinde karşımızda mülkilik ve uyrukluk olmak üzere iki esas çıkmaktadır. Mülkilik esasına göre, Türkiye’de yerleşmiş ve vergiye tabi bir geliri olan tüm gerçek kişiler, hangi ülkenin vatandaşı olmalarına bakılmaksızın tam mükellef olarak kabul edilmektedirler. Uyrukluk esasına göre ise, gerçek kişi nerede bulunursa bulunsun, hayatını nerede devam ettiriyorsa ettirsin uyrukluğunda bulunduğu ülkede tam mükellef olarak vergilendirilir. Dolayısıyla uyrukluk esasına göre herhangi bir resmi daire veya merkezi Türkiye’de bulunan bir kuruluşa bağlı olarak ve o daire veya kuruluşun işleri dolayısıyla yurtdışında ikamet eden ancak sadece Türk vatandaşı olan gerçek kişiler tam mükellef sayılmaktadırlar. Ancak bu gibilerden, bulundukları ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, bu kazanç ve iratları üzerinden tekrar vergilendirilmemektedirler.

Gelir Vergisi Kanunu Türkiye’de yerleşmiş olma hususuna 4. maddede şöyle açıklık getirmektedir. Maddeye göre kanuni ikametgahı Türkiye bulunanlar veya bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar burada yerleşmiş sayılmaktadırlar. Maddenin 2. bendinin parantez içi hükmünde geçici ayrılmaların bu altı aylık süreyi kesmeyeceği ifade edilmektedir. Dolayısıyla Türkiye’de yerleşme ikametgah ve oturma süresi olmak üzere iki ayrı esasa göre belirlenmiştir. İkametgah esasına göre, mükellef eğer Türkiye’de ikamet ediyorsa başka hiçbir şart aranmaksızın tam mükellef sayılacaktır. Oturma esasına göre ise, Türkiye’de bir takvim yılı içinde altı aydan fazla oturanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılırlar. Burada özellikli bazı hususları şöyle açıklayabiliriz:

1. Oturma süresi, ikametgâhtan ayrı düşünülmelidir. Yani kişi yurtdışında ikamet ediyor olabilir, ancak buna rağmen Türkiye’de altı aydan fazla oturuyorsa tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilir.

2. Oturma süresi hesaplanırken kişinin Türkiye’de nerede kaldığının bir önemi yoktur. Dolayısıyla kişinin bir otelde, misafirhanede, başka birinin evinde veya kendi evinde kalıyor olması tam mükellef olarak değerlendirilmesine engel teşkil etmeyecektir.

3. Altı aylık süre bir takvim yılı içinde aşılmış olmalıdır. Eğer bu süre tek bir takvim yılı içinde aşılmıyorsa kişi tam mükellef sayılmayacaktır.

Örnek:

01.09.2011 tarihinde Türkiye’ye gelmiş ve 30.04.2012 tarihinde buradan ayrılmış olan gelir vergisi mükellefi Ali Bey toplamda 8 ay Türkiye’de kalmış olsa da tam mükellef sayılmayacaktır. Çünkü mükellef gerek 2011, gerekse 2012 takvim yıllarının hiçbirinde altı aydan fazla Türkiye’de bulunmamıştır. Oysa Ali Bey aynı tarihte gelmiş ancak 31.07.2012 tarihinde ayrılmış olsaydı, 2011 takvim yılı için dar mükellef sayılırken, 2012 takvim yılı içinse tam mükellef olarak değerlendirilecekti.

Bu açıklamalar ışığında bir yabancıнын ülkemize ticari amaçla gelip 6 aydan fazla süre kalması durumunda tüm gelirleri üzerinden vergilendirileceğini söyleyebiliriz. Bu durum tabi ki vergide eşitlik ilkesinin gereğidir. Ancak uygulamada bu gibi kişilerin yurtdışı gelirlerinin tespiti ve denetimindeki zorluklar aslında bu düzenlemenin genellikle kuramsal düzeyde kalmasına neden olmaktadır.⁹

⁸ GÜNEŞ Şibli; “Temel Vergi Rehberi Ve Revizyon”, Kayseri, Mayıs 2011, syf.3

⁹ AKDOĞAN Abdurrahman, “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Ankara, Ekim 2011, syf.189

Gelir Vergisi Kanunu yerleşme sayılmayan halleri ise ayrıca düzenlemiştir. Bu halleri oturma süresi esasının istisnaları olarak da değerlendirilebiliriz. Buna göre aşağıda sayılan yabancılar Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar dahi yerleşmiş sayılmayacaklardır:

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 kimseler,
2. Tahsil, tedavi, istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler,
3. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.¹⁰

Bu bölümü sonuçlandırmadan önce yurt dışında çalışan Türk işçilerin durumuna ayrıca değinmek gerekmektedir. Normal şartlarda mülklik esasında şahsın hangi ülke vatandaşı olduğunun bir önemi yoktur. Dolayısıyla yurt dışında ikamet eden bir Türk haliyle tam mükellef olmamalıdır. Fakat vergi idaresi 1997 yılına kadar çalışmak amacıyla yurt dışına giden Türk vatandaşlarını bu kapsamda değerlendirmemiş, uyrukluk esasını göz önünde bulundurarak bu kişileri tam mükellef olarak düşünüp hem yurt içinde hem de yurt dışında elde ettikleri tüm gelirlerini vergiye tabi tutmuştur. Bu uygulama 210 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği¹¹ ile sonlanmıştır. Tebliğe göre Gelir Vergisi Kanunun 3. maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Bu vatandaşlarımızdan kesin dönüş yaparak Türkiye’ye yerleşenler ile bir takvim yılı içinde altı aydan daha fazla süreyle Türkiye’de oturanlar ise tam mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir. Dolayısıyla bu düzenleme ile çalışma ve oturma izni alarak, 6 aydan fazla süredir yurt dışında yaşayan Türk işçiler dar mükellef gibi vergilendirilmeye başlanmıştır.

3.2- Dar Mükellefiyet

Gelir Vergisi Kanunu’nun “Dar Mükellefler ve Mevzu” başlıklı 6. maddesi uyarınca Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Dikkat edilirse yasa koyucu dar mükellefiyet kavramını detaylandırmamış, anılan hükümle bir nevi tam mükellef dışında kalan ve ülkemizde vergiye tabi gelir elde eden gerçek kişileri dar mükellef olarak yorumlamıştır. Maddede geçen elde etme kavramı, çalışmamızın 2.3.6 sayılı bölümünde açıklandığı için burada tekrar üzerinde durulmayacaktır. Ancak Türkiye’de elde etme hususu çok önemlidir. Zira dar mükellefler ancak Türkiye’de elde ettikleri gelirleri üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Kanun her bir gelir unsuru açısından elde etmenin hangi şartlarda Türkiye’de olduğunu 7 ve 8. maddelerde düzenlemiştir. Buna göre gelir unsurları itibarıyla elde etmenin Türkiye’de gerçekleştiğinin kabul edilebilmesi için;

Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bunlar vasıtasıyla sağlanması gerekmektedir.

Yukarıda geçen işyeri ve daimi temsilci kavramları kanunun 8. maddesinde açıklanmıştır. İşyeri hususunda Vergi Usul Kanunu’na atıf yapılmış, bu kanunun 156. maddesine göre ticari, sınai, zirai ve

¹⁰ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde 5

¹¹ 06.03.1998 tarih ve 23278 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

mesleki faaliyette iş yeri; 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, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir şeklinde tanımlanmıştır. Daimi temsilci ise bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen¹² veya gayrimuayyen bir süre zarfında veya müteaddit¹³ ticari işlemler yapmaya yetkisi bulunan kimse şeklinde açıklanmıştır. Ayrıca aşağıda sayılanların başkaca bir şart aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılacağı hükme bağlanmıştır.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acen-ta durumunda bulunanlar;

2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Ancak yukarıdaki şartlara uysalar bile iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmadan yurt dışına gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacaktır. Kanun koyucu yasada Türkiye'de satma ve iş merkezi kavramlarını açıklama gereği duymuştur. Türkiye'de satmaktan kasıt alıcı veya satıcıdan en az birinin Türkiye'de bulunması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır. İş merkezi ise işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez olarak tanımlanmıştır.

Zirai kazançlarda; Zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi gerekmektedir. Yani zirai işletme Türkiye'de bulunmalı ve dar mükellef bu işletmede zirai faaliyet yürütmelidir.¹⁴

Ücretlerde;

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

b) Türkiye'de kain kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek kazançlarında; Serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Burada dikkat edilecek husus bu şartlardan herhangi birinin sağlanması durumunda kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılacağıdır. Yani eğer kazanç yurt dışında değerlendiriliyorsa faaliyetin Türkiye'de yapılıyor olması yeterlidir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında; Gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde gayrimenkullerin ticari veya zirai bir işletmeye dahil olması durumunda sağlanan iradın ticari veya zirai kazancın tespitine ilişkin esaslara göre belirleneceği vurgulanmıştır. Bu hüküm iradın safi tutarının hesaplanış şekliyle ilgilidir. Dolayısıyla gelir unsurunun yapısında herhangi bir değişiklik yaratmamaktadır. Yani söz konusu gelir yine gayrimenkul sermaye iradıdır. Bu yüzden, örneğin Türkiye'deki bir gayrimenkul dar mükellef bir kimsenin yurt dışındaki ticari veya zirai bir işletmesine dahil olsa bile, gelir Türkiye'de elde edilmiş sayılacak ve ona göre vergileme yapılacaktır.¹⁵

¹² Belirli, belirlenmiş, bilinen.

¹³ Birçok.

¹⁴ KAYA, Tolga , "Gelir Vergisinin Konusu ve Mükellefleri", Vergi Raporu Dergisi; Ankara, Mart 2012, syf.14

¹⁵ Oluş Yayıncılık, "Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Ankara, Aralık 2010, syf. 119

Menkul sermaye iratlarında; sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması diğer bir ifadeyle Türkiye’de kullanılması gerekmektedir.

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

Ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlarda geçen değerlendirme kavramı kanunda ayrıca açıklanmıştır. Buna göre değerlendirmeden kasıt, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yurt dışında yapıldıysa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına aktarılması veya karından ayrılmasıdır. Diğer bir ifadeyle söz konusu gelirin, ödeyen kişi ya da kurum tarafından giderler arasına kaydedilmesidir.

Dar mükelleflerle ilgili vurgulamamız gereken son nokta çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır. Dar mükellefler vergilendirilirken varsa o şahsın mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri göz önünde bulundurulmalıdır. Nitekim Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 90. maddesinde usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu belirtilmiştir.

4- SONUÇ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun ilk 8 maddesi gelir vergisinin konusunu ve mükelleflerini düzenlemektedir. Gelir vergisinin konusu gerçek kişiler tarafından bir takvim yılı içinde elde edilen ve gelirin unsurları içinde sayılan tüm kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelirin unsurlarını ifade eden 2. madde aslında 1. maddedeki kapsamı sınırlandırmaktadır. Çünkü kanunda sayılmayan bir gelir unsuru verginin yasallığı ilkesi gereği vergilendirilememektedir.

Kanunun devam eden kısımlarında ise mükellefiyetle ilgili hususlar açıklanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nda tam ve dar olmak üzere iki tür mükellefiyet bulunmaktadır. Tam mükellefler tüm gelirleri, dar mükellefler ise sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Bu çalışma verginin konusu ve mükellefleri hususlarını biraz daha detaylı açıklamaya yönelik hazırlanmıştır. Son günlerde Gelir Vergisi Kanunu’nda ciddi yeni düzenlemelere gidileceği başta Maliye Bakanı olmak üzere vergi idaresindeki yetkililerce sık sık ifade edilmektedir. Söz konusu yeni düzenlemeler muhtemelen çalışmamıza konu kanun hükümlerinde de önemli değişiklikler getirecektir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
- 210 Seri No’lu Gelir Vergisi Tebliği,
- AKDOĞAN, Abdurrahman, “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Gazi Kitabevi, Ankara, Ekim 2011,
- BAYRAKLI, H. Hüseyin, “Gelir Vergisi Kanunu’nda Gelir Kavramı ve Sapmalar”, Mevzuat Dergisi, İstanbul, Aralık 2000, <http://www.mevzuatdergisi.com>
- “Beyanname Düzenleme Rehberi 2012”, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, Mart 2012,
- GÜNEŞ, Şibli, “Temel Vergi Rehberi Ve Revizyon”, Kayseri, Mayıs 2011,
- KAYA, Tolga, “Gelir Vergisinin Konusu ve Mükellefleri”, Vergi Raporu Dergisi, Ankara, Mart 2012,
- Oluş Yayıncılık; “Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Ankara, Aralık 2010,