



GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİR KAVRAMI; GELİRİN UNSURLARI ve MÜKELLEFİYET *CONCEPT OF INCOME, ELEMENTS OF INCOME AND TAXPAYER ACCORDING TO INCOME TAX LAW*

Umman ERDOĞAN^(*)

ÖZ

Gelir iktisadi bir kavram olup, aynı zamanda gelir vergisinin konusunu teşkil eder. Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir Vergisi Kanununda gelirin; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır, şeklinde tanımı yapılmıştır. Gelir vergisinin unsurları kanunun ikinci maddesinde yedi bent halinde sayılmıştır. Gelir vergisi unsurları emek ve/veya sermayeye bağlı olarak doğmaktadır. Kanunen yasak faaliyetlerden elde edilen gelirler de kanundaki şartları taşıması halinde vergilendirilmektedir. Gelir vergisinde tam mükellefler yurt içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamından; dar mükellefler ise sadece yurt içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Gelir vergisi mükellefiyeti; mükellefin kendi isteği ile işi bırakması, ölüm, gaip halleri ile veya vergi idaresi tarafından sona ermektedir.

Anahtar Kelimeler: Gelir, Kazanç, İrat, Mükellefiyet, Gelir Teorileri

ABSTRACT

Income is an economic concept and it also constitutes the subject of income tax. Income of real persons is subject to income tax. In Income Tax Law, income is defined as the net amount of earnings derived by a real person through a calendar year. The elements of income tax are mentioned under the second article of the Law as seven subparagraphs. Elements of income tax occur depending on labour and/or capital. Income derived from illicit activities might also be taxed once they have certain conditions specified under the Law. According to the Law, global income of full liability taxpayers is taxed; whereas, income of limited liability taxpayers which has been derived within the country is taxed. Being income taxpayer ends once taxable activity has been ceased by taxpayer, as a result of death or disappearance of taxpayer, or it is ended merely by the Tax Administration for valid reasons.

Keywords: Income, earning, taxpayer, income theories

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Vergiler tarih boyunca kamu harcamalarının finansmanında kullanılan en önemli ve sağlam gelir kaynağı olma özelliğini günümüzde de korumaktadırlar. Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli finansmanı sağlamak vergi sisteminin temel fonksiyonu olmakla birlikte, tasarrufların ve sermaye birikiminin artırılması yoluyla ekonomik büyümenin teşviki de vergi sisteminin üstlendiği diğer bir fonksiyondur.

Kamu gelirleri içerisinde ana kalemi vergi gelirleri oluşturmaktadır.¹ Türk Vergi Sisteminde vergi gelirleri içerisinde gelir üzerinden alınan vergiler; gelir ve kurumlar vergisidir. Gelir ve kurumlar vergisi arasındaki en önemli fark mükellefiyetleridir. Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin kazanç ve iratları iken kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır.

Devletin bütçe gelirlerinin² tahmini tutarları her yıl Bakanlar Kurulu tarafından Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısına ekli B Cetvelinde TBMM'ye sunulur. O yılın bütçesinde gerçekleşen gelirler ise mali yılın sonundan itibaren en geç bir yıl içinde Maliye Bakanlığı tarafından Kesin Hesap Kanunu Tasarısı ile TBMM'ye sunulur.

2015 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısında tahmini vergi gelirleri 427.048.060.000 TL'dir, bu tutarın 124.124.406.000 TL'sini gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler içerisinde de gelir vergisi 85.037.788.000 TL ile yaklaşık %68'lik önemli bir paya sahiptir.³

2- GELİR KAVRAMI ve GELİR TEORİLERİ

Vergilendirmede adaleti sağlamak açısından herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması bütün dünyada benimsenen bir ilkedir. Ödeme gücünün en iyi göstergesinin de gelir olduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla, vergilendirmeye esas alınacak gelirin tanımlanması kritik öneme sahip olup, bu konu gerek vergi teorisinde gerekse uygulamada tartışmalara yol açmaktadır.

Geliri ekonomik (iktisadi) anlamda, en basit ifade ile kişilerin satın alma gücünde meydana gelen artış olarak tanımlayabiliriz. Vergiye esas alınacak gelir yani mali açıdan gelir kavramı başlıca iki teoriye göre açıklanmaktadır.

Kaynak (dar anlamda gelir) teorisine göre vergilendirilecek gelir, belirli bir kaynaktan düzenli olarak sağlanan gelir akımını ifade eder.⁴ Yani üretim faktörlerinden üretim süresince elde edilen iktisadi değerler toplamıdır. Kaynak kuramı, sadece üretim faktörlerinden elde edilen geliri (ücret, faiz, kira veya rant, kazanç veya kar) gelir olarak kabul etmekte; üretim faktörlerinin kendi değerlerinde meydana

¹ Vergi gelirleri ve vergi dışı gelirler toplamı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli I sayılı listede yer alan Devlet Tüzel kişiliğini oluşturan kurumların gelirlerini yani Genel Bütçe gelirlerini oluşturur.

² 2015 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısında 2015 Bütçe Gelir kalemleri; Vergi Gelirleri, Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri, Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler, Diğer Gelirler, Sermaye Gelirleri ve Alacaklardan Tahsilat şeklinde altı kalemden oluşmaktadır. Vergi Gelirleri ise; Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler, Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler, Dahilde Alınan Mal Ve Hizmet Vergileri, Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler, Damga Vergisi, Harçlar ve Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler şeklinde yedi kalemden oluşmaktadır. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler de Gelir ve Kurumlar Vergisi kalemlerinden oluşmaktadır.

³ <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/8785,620152017bcetveli.pdf?0> Erişim Tarihi 14.02.2015

⁴ Osman Pehlivan, Kamu Maliyesi, Cepler Matbaacılık, Trabzon, 2008, s. 120.

gelen artışları gelir olarak saymamaktadır.⁵ Bu kurama göre bir değer gelir sayılabilmesi için belirli bir kaynağa bağlı olması ve sürekli olması gerekir. Üretim faktörlerinden devamlı bir şekilde elde edilmeyen değerler, gelir olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, arızî olarak elde edilen gelirler ile üretim faktörlerinin kullanımı sonucunda oluşmayan (üretim faktörüne bağlı olmayan) transfer niteliğindeki değer akımları (miras, piyango ikramiyeleri, bağışlar vb.) gelir olarak nitelendirilmemektedir. Ayrıca, bu teoriye göre, çeşitli nedenlerle servet unsurlarında meydana gelen değer artışları; realize edilmiş olsalar dahi, vergiye tabi gelir kapsamına girmemektedir.

Net artış (geniş anlamda gelir) teorisine göre vergilendirilecek gelir, servette meydana gelen her türlü fiili artıştır. Bir kimsenin geliri, o kimsenin belli bir dönem içinde tükettiği değerler ile o dönemin başında ve sonunda servetinde meydana gelen net değer artışıdır. Bu kuram gelirin kaynağını ve devamlı olup olmadığını araştırmaz. Bu bakımdan safi artış kuramında gelir, geniş anlamda ele alınmaktadır; yani gerek kaynak kuramının tanımladığı -dar anlamda gelir- devamlılık gösteren gelirler, gerekse sermayede görülen değer artışı, miras, bağış, kumar, piyango ikramiyesi vb. yollarla elde edilen ve yapısı devamlı kaynaklara dayanmayan değerlerde birer gelir unsuru sayılmaktadır.⁶ Bu kurama göre gelirin kaynağa bağlı olmasına ya da sürekli olmasına gerek yoktur.

Gelirin mali mevzuatımız açısından yasal tanımı (mali gelir) ise Gelir Vergisi Kanununun birinci maddesinde; “gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde yapılmıştır. Mevzuatımız Gelir Vergisi Kanununda birinci madde ile gelirin tanımını yaparken, ikinci madde de yedi ana başlık altında gelirin unsurlarını belirtmiştir.

Gelir kazanç ve iratlardan oluşur. Kazanç, bedensel veya zihinsel çalışma sonucu emek ve/veya sermayenin üretim faaliyetine sokulması sonucu elde edilen randıman yani emek ve/veya sermayenin semeresidir.

İrat ise, bedensel ve zihinsel bir çalışma olmadan sadece taşınır veya taşınmaz sermayenin kullanılması sonucu elde edilen gelirdir kısaca sermayenin kirasıdır.

3- GELİR VERGİSİNİN KONUSU (MEVZUU)

Üzerinden vergi alınan ekonomik unsur (iktisadi kıymet) verginin konusunu teşkil eder. Vergi ne üzerinden alınıyorsa verginin konusu odur. Her verginin konusu ilgili vergi kanunlarında ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

Verginin konusu mal veya hizmet alım ya da satımı, tüketim, tasarruf, işlem (muamele), servet, fiil ve buna benzer her şey olabilir. Her vergi kanununda ayrı bir olay, işlem verginin konusunu oluşturur. Her vergi kanununun başlangıç maddelerinde verginin konusu ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Gelir vergisinin konusu ise kanunun birinci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, “gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir.” Bu sebeple tüzel kişilerin gelirleri gelir vergisinin kapsamı dışındadır. Kurumlar vergisi kanununda kapsam dışı bırakılan adi şirket, adi komandit şirket gibi şahıs şirketleri vergilendirilirken ortaklarının şirketten almış oldukları paylar şahsi kazançları olarak gelir vergisine tabidir. Aynı maddenin devamında gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır, şeklinde verginin konusu açıklanmıştır.

⁵ Nihat Edizdoğan, Kamu Maliyesi, Baran Ofset, 9. Baskı, Bursa, 2007, s. 270.

⁶ Nihat Edizdoğan, a.g.e., s. 270.

Gelir vergisinin doğması öncelikle gelir vergisi kanununda belirtilen yedi gelir unsurunu oluşturan kazanç veya iratların elde edilmesi şartına bağlıdır. Yedi gelir unsuru dışındaki gelirler gelir vergisi kanunu kapsamı dışındadır bu sebeple elde edilmiş olsa da gelir vergisi kanunu kapsamında vergilendirilemez ancak bu gelir diğer vergi kanunlarının kapsamında ise o vergi kanununa göre vergilendirilir. Örneğin: piyangodan kazanılan ikramiye gelir vergisi kanunda yer alan yedi gelir unsurunun içerisinde yer almaz bu sebeple bu gelir, gelir vergisi kanunu kapsamında vergilendirilemez ancak veraset ve intikal vergisinin konusuna girer ve bu kanuna göre vergi alınır.

Gelir vergisi kanununda yedi gelir unsuru içerisinde yer alan gelirler veya gelir vergisi mükellefleri bazen kanun koyucunun getirmiş olduğu istisna (ayrıcalık) ve muafiyetler (bağışıklık) sebebiyle vergilendirme dışında bırakılmaktadır. Buradaki gelirin veya geliri elde eden kişinin kanun kapsamında vergilendirilmesi gerekirken kanun koyucu tarafından bazı sebeplerle vergi dışı bırakılmaktadır.

4- GELİR VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ (ESASLARI)

Gelir Vergisi Kanununun birinci maddesinde gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır şeklinde tanımlanmıştır. Bu maddede gelirin mevzuatımız açısından vergilendirilebilmesi için taşıması gereken özellikler belirlenmiştir.

Aynı kanunun ikinci maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olarak tadadi sayılmıştır. İkinci maddenin son fıkrasında; bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır, hükmü yer almaktadır.

Buna göre vergiye tabi gelirin özelliklerini aşağıdaki tablodaki gibi sıralayabiliriz.

Gelir Vergisi Mükellefi	Bir gerçek kişi (kişiselik-şahsilik)
Gelir Vergisinin Vergilendirme Dönemi	Bir takvim yılı (yıllık olma-dönemsellik)
Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay	Elde etme
Gelir Vergisinin Konusu	Kazanç ve iratlar(toplam değer üzerinden vergileme)
Gelir Vergisinin Matrahı	Gerçek ve safi tutar

Gelir vergisi, mükellefinden doğrudan doğruya alındığından dolaysız (vasitasız) bir vergidir.

4.1- Gelir Vergisinin Şahsiliği (Kişiselik)

Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirleridir.⁷ Burada geliri elde eden kişi açısından başkaca bir şart aranmamaktadır. Yani bu kişinin medeni hukuk anlamında fiil ehliyetinin (kullanma ehliyeti) olup olmamasının bir önemi yoktur. Kişinin hak ehliyetinin (yararlanma ehliyeti) olması vergilendirme açısından yeterlidir. Gelir vergisinin konusuna giren bir geliri elde eden gerçek kişinin ayırt etme gücüne sahip olmaması, kısıtlı olması ya da reşit olmaması vergilendirmeye engel teşkil etmez. Fiil

⁷ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu 28'inci madde; kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer. Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder.

ehliyetine sahip olmayan bu mükellefler vergilerini kanuni temsilcileri (veli, vasi, kayyım) aracılığıyla öderler.⁸ Hükümlü veya tutuklu olanların, askerde olanların vergilendirmeye ilgili ödevlerini kanunî veya mansup (atanmış) temsilcileri yerine getirmektedirler.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi ehliyeti başlıklı 9'uncu maddesi de mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şartını aramamaktadır.

Zira Anayasamızın Vergi Ödevi başlıklı 73'üncü maddesine göre herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Anayasamıza göre vergi ehliyetinin temel şartı vergi ödeme gücüdür.

Tüzel kişilerin gelirleri ise Kurumlar Vergisi kapsamında değerlendirilir. Ancak bazı şirketlerin tüzel kişilikleri bulunmasına rağmen bu şirketler kurumlar vergisi mükellefi değildirler. Ayrıca tüzel kişiliği bulunmamasına rağmen iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmıştır. Kollektif şirketin ve adi komandit şirketin ortakları gelir vergisi mükellefi olarak kabul edilmiştir. Paylı komandit şirketlerde de komandite ortaklar yine gelir vergisi mükellefi sayılmıştır. Bunun dışında tüzel kişiliği olmayan adi şirketin ortakları da gelir vergisi mükellefidir. Bu şirketler şahıs şirketi olma özelliği taşımaktadırlar.^{9, 10}

4.2- Takvim Yılı Esası (Yıllık Olma-Dönemsellik)

Gelir vergisi takvim yılı esasına (1 Ocak-31 Aralık) göre belirlenir, normal hesap dönemi takvim yılıdır. Vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılıdır. Her takvim yılı bir vergilendirme dönemini oluşturur. Genel prensip bu olmakla beraber bu durumun istisnaları da mevcuttur. Bir yıldan daha az ya da daha fazla veyahut işin başlama ve bitme zamanlarının takvim yılından farklı olmasından kaynaklı olarak takvim yılının değişmesi durumları, zarar mahsubu, stopaj yöntemi ile beyan dışı bırakılan gelirler gelirin takvim yılında elde edilmesi ilkesinin istisnalarını oluşturur.

Mükellefin işe takvim yılı içinde başlaması ya da takvim yılı sona ermeden işi bırakması (ölüm, memleketi terk, iflas) hallerinde kıst hesap dönemi vergilendirme dönemidir.

İşin bir takvim yılını aşması halinde örneğin birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde olduğu gibi vergilendirmede hesap dönemi işin başladığı ve bittiği süre esas alınarak yapılır. Kazanç işin bittiği yılın kazancı olarak vergilendirilir.

İşin başlama ve bitme zamanlarının takvim yılından farklı olması durumunda mükellefler Maliye Bakanlığı'ndan izin alarak işin gereğine göre 12'şer aylık özel hesap dönemleri de belirleyebilirler. Vergi Usul Kanununun 174'üncü maddesine göre özel hesap dönemi tespit edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır. Özel hesap dönemi uygulaması konusunda turizm faaliyetleri en spesifik örnektir.

⁸ Vergi Usul Kanununun Kanuni temsilcilerin ödevi başlıklı 10'uncu maddesine göre, Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

⁹ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 26. Bası, Ankara, 2011, s. 142.

¹⁰ Gelir Vergisi Kanununun 37'inci maddesine göre, kolektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandit ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

4.3- Gelirin Elde Edilmiş Olması

Elde etme, ekonomik bir değerin kişinin mamelekine intikal etmesidir yani hukuki, ekonomik ve fiili tasarrufun gerçekleşmesidir. Vergilendirmenin gerçekleşebilmesi için gelirin elde edilmiş olması gerekir. Gelir unsurları açısından elde etme vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü (tamamlanması) ile doğar. Gelir, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemin geliridir. Vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği ise gelir unsurlarına göre farklılık arz etmektedir.¹¹ Gelirin niteliğine/türüne göre; elde etme farklı kriterlere bağlanmıştır.

4.3.1- Tahakkuk Esası

Gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi yani hak edilmiş olmasıdır. Kişinin hukuken bir kazanç elde etmesine rağmen nakden, aynen veya hesaben bu kazancı tahsil etmemiş olmasıdır. Misal; ticari kazanç erbabının bir senet veya çek karşılığında, taksitli veya vadeli olarak bir mal satması veya bir hizmet ifa etmesi halinde, hukuken bu kazancı elde etmesine rağmen henüz tahsil etmemiştir. Ancak ticari kazançta tahakkuk esası geçerli olduğundan senedi veya çeki tahsil etmesinin, vadeli ya da taksitli satış yapmasının bir önemi yoktur ve satışın yapıldığı dönem vergilendirilmesi gerekir. Ticari ve zirai kazançlarda elde etme tahakkuk esasına bağlıdır.

4.3.2- Hukuki ve Ekonomik Tasarruf

Hukuki tasarruf, tahakkuk eden gelirin, geliri elde eden tarafından talep edilebilir hale gelmesidir. Gelirin ödeme vadesinin gelmesi ile geliri elde edenin talepte bulunma hakkı doğar ve gelir talep edilebilir aşamaya gelir yani hukuken tasarruf edilebilir. Ödemeyi yapacak olan tarafından, gelirin istenildiği an hak sahibine ödenecek duruma gelmiş olması ise ekonomik tasarruftur. Eğer iki taraf arasında gelirin tutarı ile ilgili bir çekişme var ise hukuki tasarruf gerçekleşmiş ancak ekonomik tasarruf gerçekleşmemiştir. Ücretler, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlarda elde etme hukuki ve ekonomik tasarruf esasına bağlıdır.

4.3.3- Tahsil (Fiili Tasarruf) Esası

Gelirin vergilendirilebilmesi için nakden, aynen veya hesaben tahsil edilmesi, geliri elde edenin mal varlığına dahil olması gerekir. Misal; serbest meslek erbabı doktorun hastasını muayene etmesi ancak muayene bedelini bir sonraki dönemde tahsil etmesi halinde gelir elde edilmiş sayılır ve vergi, doktorun muayene ettiği dönemde değil, muayene ücretini tahsil ettiği dönemde alınacaktır. Serbest meslek kazançları ve gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme tahsil esasına bağlıdır. Gayrimenkul sermaye iratlarında geçmiş dönemin geliri tahsil edilirse tahsil esası; gelecek dönemin geliri tahsil edilirse tahakkuk esası geçerlidir.

¹¹ Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi zamanasını süresinin hesaplanmasında da büyük önem taşır. Vergi Usul Kanunu'nun zamanasını süreleri başlıklı 114'üncü maddesine göre; vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanasına uğrar.

Gelirin Unsurları	Bağlı Olduğu Esaslar
Ticari Kazanç	Tahakkuk Esası
Zirai Kazanç	Tahakkuk Esası
Ücretler	Hukuki ve Ekonomik Tasarruf
Serbest Meslek Kazançları	Tahsil Esası
Gayri Menkul Sermaye İratları	Tahsil Esası
Menkul Sermaye İratları	Hukuki ve Ekonomik Tasarruf
Diğer Kazanç Ve İratlar	Hukuki ve Ekonomik Tasarruf

4.4- Gelirin Genel Olması

Gelir Vergisi Kanununun gelirin toplanması ve beyan başlıklı 85'inci maddesine göre; mükellefler ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur. Her gelir unsuru bağımsız olarak vergilendirilmez. Beyanname üzerinde ayrı ayrı safi tutarları ile toplanır. Tüm gelirlerin tek bir beyannameye toplanması gelirin genel olması ilkesidir bu sebeple gelir vergisi sistemimiz sedüler sistemi değil üniter sistemi benimsemiştir. Anayasamızın 73'üncü maddesinde yer aldığı gibi, herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Üniter sistem aslında elde edilen tüm gelirlerin toplanarak, artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması ile mali güce ulaşılmasıdır. Gelir Vergisi Kanununun toplama yapılmayan haller başlıklı 86'ncı maddesi; geçici 67'nci maddesi ve vergi tevkifatı başlıklı 94'üncü maddesi gelirin genel olması ilkesinin istisnalarıdır.

4.5- Gelirin Gerçek ve Safi Olması

Gelir Vergisi Kanununun ikinci maddesinin son fıkrasında; Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır, hükmü yer almaktadır. Gerçek tutar üzerinden vergi alınması, gayrisafi kazanç ve irat tutarından -brüt gelirden- gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin -kanunen kabul edilen giderlerin indirilmesi, kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi-, muafiyet, istisna ve indirimlerin düşürülmesi ve varsa zararların mahsup edilmesidir. Vergilendirilecek gelir tespit edilirken gerçek usulün kullanılması ile safi tutara ulaşılmasıdır. Gerçek usulde gelir defter, kayıt ve belgelere göre tespit edilir. Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Ücret dışındaki ödemelerde yapılan stopaj ve götürü usul gelirin gerçek ve safi olması ilkesinin istisnalarıdır.

4.6- Gelirin Beyana Dayalı Olması

Gelir Vergisi Kanununun 83'üncü maddesine göre; hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Gelir Vergisi Kanununun gelirin toplanması ve beyan başlıklı 85'inci maddesine göre; mükellefler ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname

me verirler.¹² Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur. Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar, mükellefin bunları Türkiye’de hesaplarına intikal ettirdiği yılda; Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda; elde edilmiş sayılır.

Gelir vergisi sistemimiz beyan esasını benimsemiştir. Mükellefler elde ettikleri tüm gelirleri beyanname ile vergi dairesine beyan ederler, vergi idaresi de bu beyanların gerçeğe uygunluğunu denetler. Gelir Vergisi Kanununun vergi tevkifatı başlıklı 94’üncü maddesi ve geçici 67’nci maddesine göre stopajın nihai vergi olması halleri beyan esasının istisnalarıdır. Aynı zamanda istisna ve muafiyetler de bu esasın diğer istisnalarıdır.

5- GELİR VERGİSİ UNSURLARI ve VERGİLENDİRİLMELERİ

Üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması ile Gelir Vergisi Kanununun ikinci maddesinde yer alan gelir unsurlarının elde edilmesi sonucu vergiyi doğuran olay gerçekleşir ve gelir vergisi mükellefiyeti doğar.

Ticari Kazançlar	Teşebbüs Geliri	KAZANÇ	Sermaye bizzat sahibi tarafından kullanılır.	Devamlı Gelir Unsurları
Zirai Kazançlar				
Ücretler	Emek Geliri		Emek bizzat sahibi tarafından kullanılır.	
Serbest Meslek Kazançları				
Gayrimenkul Sermaye İratları	Servet Geliri	İRAT	Sermaye başkasına kullandırılır.	
Menkul Sermaye İratları				
Diğer Kazanç ve İratlar	Sui Generis	Nevi şahsına münhasır(kendine özgü)		Arızı Gelir Unsurları

5.1- Gelir Vergisi Kanunu Kapsamına Giren Kazanç ve İratlar

Gelir Vergisi Kanununun gelirin unsurları başlıklı ikinci maddesine göre; gelire giren kazanç ve iratlar; ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi tanedir.¹³

¹² Gelir Vergisi Kanununun beyanname çeşitleri başlıklı 84’üncü maddesine göre;

Gelir Vergisi beyanları: Yıllık, Muhtasar, Münfereit Beyanname ile yapılır.

- Yıllık beyanname, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur.

Gelirin takvim yılının belli bir dönemine taallük etmesi, beyannamenin yıllık vasfını değiştirmez.

- Muhtasar beyanname, iş verenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kişiler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine mahsustur.

- Münfereit beyanname, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur.

¹³ Kurumlar Vergisi Kanununun birinci maddesine göre; Kurumlar Vergisi mükelleflerinin kurum kazançları gelir vergisinin konusuna giren bu gelir unsurlarından oluşur. Katma Değer Vergisi Kanununun birinci maddesine göre; katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler de yine bu gelir unsurlarından oluşmaktadır.

5.2- Kanunen Yasak Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler (Suç Ekonomisi)

Vergi Usul Kanununun 19'uncu maddesine göre, vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi Usul Kanununun 9'uncu maddesine göre, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz. Bu maddelerden de açıkça anlaşılacağı üzere vergiyi doğuran eylemin gerçekleşmiş olması vergilendirme açısından yeterlidir.

Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesine göre, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Verginin yasal olması gerekir ancak gelirin yasal olup olmaması önemli değildir. Kanunlarda suç olarak tanımlanan eylemler vasıtasıyla gelir elde edilmesi halinde bu gelir vergilendirilir. Yani illegal yollardan elde edilen kazançlar da vergilendirilir.

Her türlü sigara, içki kaçakçılığı, korsan CD, DVD, kitap satışı, tefecilik, kumarhane işletmeciliği, uyuşturucu madde imal ve satışı, naylon fatura tanzimi gibi faaliyetlerden elde edilen gelirlerde gelir vergisine tabidir.

5.3- Kazanç ve İrat Sayılmayan Hasılat

Gelir Vergisi Kanununda yer alan şartları taşıyarak muafliktan yararlanan kişiler ve istisna kapsamındaki konular vergilendirilmez.

6- MÜKELLEFİYET**6.1- Mükellef ve Vergi Sorumlusu**

Vergi sistemimizde mükellefiyet vergi ehliyetine bağlanmıştır. Vergi ehliyeti¹⁴ bulunan bir gerçek kişinin kanunda tanımlanan konularda, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile gelir vergisi mükellefiyeti doğmaktadır.

Vergi Usul Kanununun mükellef ve vergi sorumlusu başlıklı 8'inci maddesinde; mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden(düşen) gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre vergi sorumlusu¹⁵, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Bu kanunun mütaakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.

¹⁴ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi ehliyeti başlıklı 9'uncu maddesi mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şartını aramamaktadır. Anayasamızın Vergi Ödevi başlıklı 73'üncü maddesine göre herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Anayasamıza göre vergi ehliyetinin temel şartı vergi ödeme gücüdür. Medeni hukuk anlamında fiil ehliyetinin (kullanma ehliyeti) olup olmasının bir önemi yoktur. Kişinin hak ehliyetinin (yararlanma ehliyeti) olması vergilendirme açısından yeterlidir.

¹⁵ Gelir Vergisi Kanununun vergi tevkifatı başlıklı 94'üncü maddesine göre, Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

6.2- Gelir Vergisinde Vergi Mükellefiyeti

Devletler vergilendirme konusundaki hakkını, vatandaşlık bağı olup olmadığına bakılmaksızın ülkesinde yaşayan herkesin veya nerede yaşarsa yaşasın kendisine vatandaşlık bağı ile bağlı bulunan kişilerin gelirleri üzerinde kullanabilmektedir. Belli bir ülke vatandaşının diğer ülke vatandaşları ile yapmış olduğu işlemlerden doğan gelirin vergilendirilmesinde hangi ülkenin vergileme hakkına sahip olduğunun tespitinde yani vergi yasalarının yer bakımından uygulanmasında mülklik ilkesi, şahsılık ilkesi ve karma ilke olmak üzere üç temel ilkenin varlığından söz edilebilir. Bu bağlamda söz konusu vergilendirme yetkisinin ülkede yaşayan vatandaş, yabancı ve yurtsuzları da kapsayacak şekilde uygulanması mülklik ilkesi; ülkenin milli sınırları içinde yaşayıp yaşamadığına bakılmaksızın bütün vatandaşlara uygulanması şahsılık ilkesi; her iki ilkenin bir arada uygulanması ise karma ilke olarak adlandırılmaktadır.

Buna paralel olarak ülkeler, özellikle küreselleşme ile birlikte bahsi geçen prensiplerden hareketle vergilendirme yetkilerini kullanırken kaynak, ikametgâh ve uyrukluk olmak üzere üç ilke benimsemişlerdir. Kaynak ilkesi, bir ülkenin egemenlik alanında doğan ve vergiye tabi olan her türlü gelir unsurunun vergilendirilmesini, ikametgâh ilkesi, bir devletin egemenliği altında ikamet eden kişilerin gerek o ülkede gerekse o ülke dışında elde ettiği gelir unsurlarının vergilendirilmesini, uyrukluk ilkesi ise o ülkeye vatandaşlık bağı ile bağlı olan herkesin söz konusu gelir unsurlarını hangi ülkede elde ettiğine bakılmaksızın vatandaşlık bağlarının bulunduğu ülke tarafından vergilendirilmesini ifade etmektedir.

Ülkemiz vergi sistemi yukarıda bahsi geçen üç vergilendirme ilkesinin sentezine dayanmaktadır. Bu bağlamda, Kanunda tam mükellefiyet esasına göre vergilendirmede ikametgâh ve uyrukluk ilkesi benimsenirken, dar mükellefiyet esasında vergilendirmede kaynak ilkesi benimsenmiştir. Bunun sonucu olarak tam mükellefler hem Türkiye’de hem de Türkiye dışında elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedir.

Kanunda gelir vergisi mükellefiyeti tam ve dar mükellefiyet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kanunun 3’üncü maddesinde sayılan gelir unsurlarını elde eden gerçek kişiler, Türkiye’de yerleşmiş olup olmadıklarına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilmektedir.

6.2.1- Tam Mükellefiyet

Gelir Vergisi Kanununun 3’üncü maddesinde açıklandığı üzere tam mükellef gerçek kişiler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Tam mükellefiyet için gerekli olan şartlarda aynı maddede açıklanmıştır. Bir gerçek kişinin tam mükellef olarak vergilendirilebilmesi için öncelikle Türkiye’de yerleşmiş olması gerekmektedir. Türkiye’de yerleşme ölçütü vergi terminolojisinde mülkiyet esası (ikametgah, oturma süresi esası) olarak adlandırılmaktadır.

Aynı maddenin devamında 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 da tam mükellef olarak vergilendirilecektir. Ancak mükerrer vergilendirmeyi önlemek amacı ile bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler. Burada vergilendirilmeyen sadece bulunduk-

ları ülkede elde ettikleri ve vergisini ödedikleri kazanç ve iratlardır. Bu bentte sadece Türk vatandaşlarından bahsedilmiştir. Türkiye’de ikametgahı olan ancak bu bent kapsamındaki işler sebebiyle yurtdışında bulunan yabancı uyruklular için bu bent uygulanmaz. Bu bentte yer alan vergilendirme vergi terminolojisinde uyrukluluk(tabiiyet, şahsılık) esas olarak adlandırılmaktadır.

Örneğin; Maliye Bakanlığının Almanya’da görevli memurları tam mükellef olarak vergilendirilecektir ve Almanya’da elde ettiği kazanç ve iratlar için Almanya’da vergi ödemişlerse ayrıca Türkiye’de bu gelirleri vergilendirilmeyecektir. Ancak bu memurların Amerika’da elde ettiği kazanç ve iratlar için Amerika’da vergi ödese dahi tam mükellef esasına göre Türkiye’de vergilendirilecektir.¹⁶

6.2.1.1- Türkiye’de Yerleşme Esası (Mülkiyet Esası)

Gelir Vergisi Kanununun Türkiye’de yerleşme başlıklı 4’üncü maddesine göre; ikametgahı¹⁷ (ikametgah esası) Türkiye’de bulunanlar veya bir takvim yılı içinde (1 Ocak-31 Aralık) Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (oturma süresi esası) (geçici ayrılımlar Türkiye’de oturma süresini kesmez.) Türkiye’de yerleşmiş sayılır ve tam mükellef olarak yurtiçinde ve yurt dışında elde ettiği kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Burada dikkat edilmesi gereken husus Türkiye’de kalınan sürenin takvim yılını aşmaması ve altı aydan fazla olmasıdır. Takvim yılı içerisinde altı aydan az kalanlar veya altı aydan fazla kalınan sürenin bir takvim yılını aşması halinde tam mükellef olarak vergilendirilemez. **Örneğin;** 20 Mayıs 2014 tarihinden 20 Aralık 2014 tarihine kadar Türkiye’de kalınması halinde altı aylık süre bir takvim yılı içinde aşıldığından tam mükellefiyet esasına göre vergilendirme yapılır. Bu süreler içerisinde geçici ayrılımlar olsa dahi süre kesilmez işlemeye devam eder. Çünkü altı aylık sürenin kesintisiz olma şartı

¹⁶ Gelir Vergisi Kanununun yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu başlıklı 123’üncü maddesine göre; Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye’de tarh edilen Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. Birinci fıkra hükmünce indirilecek miktar Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz. Gelir Vergisinin yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bunların gelire olan nispeti üzerinden hesaplanır. Birinci fıkrada yazılı vergi indiriminin yapılması için: 1. Yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması; 2. Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi; şarttır.

Vergiye tabi gelirin ikamet ve kaynak ülkelerin ikisinde birden vergilendirilmesi çifte vergilendirmeye sebep olur. Bu sebeple Amerika Birleşik Devletleri ile yapılan Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması vergilendirme de dikkate alınacaktır.

¹⁷ İkametgah, Kanunu Medenin 19’uncu ve mütaakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir. Türk Medeni Kanununun Yerleşim Yeri başlıklı beşinci bölümünde; yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir, şeklinde tanımlanmıştır. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz. Bu kural ticarî ve sınai kuruluşlar hakkında uygulanmaz. Bir yerleşim yerinin değiştirilmesi yenisinin edinilmesine bağlıdır. Önceki yerleşim yeri belli olmayan veya yabancı ülkedeki yerleşim yerini bıraktığı hâlde Türkiye’de henüz bir yerleşim yeri edinmemiş olan kimsenin hâlen oturduğu yer, yerleşim yeri sayılır. Velâyet altında bulunan çocuğun yerleşim yeri, ana ve babasının; ana ve babanın ortak yerleşim yeri yoksa, çocuğun kendisine bırakıldığı ana veya babanın yerleşim yeridir. Diğer hâllerde çocuğun oturma yeri, onun yerleşim yeri sayılır. Vesayet altındaki kişilerin yerleşim yeri, bağlı oldukları vesayet makamının bulunduğu yerdir.

yoktur, parça parça da olsa bu sürenin aşılması halinde tam mükellef olarak vergilendirilir. Türkiye’de kalma süresinin 20 Eylül 2014 tarihinden 20 Mayıs 2015 tarihine kadar olması halinde de; altı aylık süreyi geçmesine rağmen iki takvim yılında gerçekleşmesinden dolayı tam mükellef olarak değil dar mükellef olarak vergilendirme yapılacaktır.

6.2.1.2- Yerleşme Sayılmayan Haller

Gelir Vergisi Kanununun 5’inci maddesine göre, 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 tutukluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar.

6.2.2- Dar Mükellefiyet

Türkiye’de yerleşmiş olmayan yani ikametgahı olmayan veya Türkiye’de bir takvim yılı içerisinde altı aydan az kalan gerçek kişiler¹⁸ sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden dar mükellef esasına göre vergilendirilirler. Bu sebeple Gelir Vergisi Kanunu’nun ikinci maddesinde yer alan kazanç ve iratların Türkiye’de elde edildiğinin tespiti önem taşımaktadır.

6.2.2.1- Kazanç veya İradın Türkiye’de Elde Edilmesi

Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

6.2.2.1.1- Ticari Kazançlarda Elde Etme

Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Ticari ve sınai faaliyetlerin neler olduğu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun Ticari İşler başlıklı 3’üncü maddesine göre; bu Kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir, şeklinde açıklanmıştır.

Dar mükellef kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması halinde ticari kazanç Türkiye’de elde edilmiş sayılır ve vergilendirilir. Ancak bu şartları 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 sayılmaz. Literatürde bu uygulama ihracat muafiyeti olarak adlandırılmaktadır.

Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

¹⁸ 210 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı üzere; Gelir Vergisi Kanununun 3’üncü 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.

Vergi Usul Kanununun 156'ncı maddesine göre; ticari, sınai, zirai ve 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.

Daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi¹⁹ ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya mütaaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir. Ancak; 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, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar. Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.

6.2.2.1.2- Zirai Kazançlarda Elde Etme

Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır. Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatattan 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. Zirai kazançlarda elde etmenin gerçekleşmesi için zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi gerekmektedir.

6.2.2.1.3- Ücretlerde Elde Etme

Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. Dar mükellef gerçek kişiler açısından ücretlerde elde etme; hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi ya da Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerin, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir.

¹⁹ 6098 sayılı Borçlar Kanununun 393'üncü maddesine göre, hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle iş görmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir. İşçinin işverene bir hizmeti kısmi süreli olarak düzenli biçimde yerine getirmeyi üstlendiği sözleşmeler de hizmet sözleşmesidir.

Aynı kanunun 502'nci maddesine göre, vekâlet sözleşmesi, vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği sözleşmedir.

6.2.2.1.4- Serbest Meslek Kazançlarında Elde Etme

Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Dar mükellef gerçek kişiler için, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi ile serbest meslek kazancı elde edilmiş sayılır.

6.2.2.1.5- Gayrimenkul Sermaye İratlarında Elde Etme

Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iradının tarifi başlıklı 70’inci maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır. Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi ile irat Türkiye’de elde edilmiş sayılır.

6.2.2.1.6- Menkul Sermaye İratlarında Elde Etme

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır. Menkul sermaye iratlarında, sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması, elde etme açısından yeterlidir.

6.2.2.1.7- Diğer Kazanç ve İratlarda Elde Etme

Gelir Vergisi Kanununun gelire giren diğer kazanç ve iratlar başlıklı 80’inci maddesine göre, diğer kazanç ve iratlar; değer artış kazançları ve arızı kazançlar olmak üzere iki çeşittir. Mükerrer 80’inci maddede yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır. 82’inci maddede yazılı kazançlar da arızı kazançlardır. Diğer kazanç ve iratlarda, bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi ile elde etme gerçekleşmiş olur ve vergilendirilir.

Ücrette, serbest meslek kazancında, gayrimenkul sermaye iradında ve menkul sermaye iradında 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.

7- MÜKELLEFİYETİN SONA ERMESİ

Gerçek kişi mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarının sona ermesi, mükellefin kendi isteği ile işini terk ederek keyfiyeti vergi dairesine bildirmesi, mükellefin ölümü, gaiplik kararı, belli bir ticaret, sanat ve meslek icrasından sürekli mahrumiyet gibi hallerde mümkün olmaktadır.

Gerçek kişi mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarının sona erdirilmesinde genel kural bu olmakla birlikte, faaliyetlerini uzun süreden beri bırakmış, ortakları dağılmış, ortaklığın feshine ve tasfiyesine tevessül edilmemiş, sorumlu ve muhatap tutulacak kanuni temsilci veya tasfiye memuru da bulunmayan, işlerini tamamen terk ettiği belirlenen ve vergiye tabi bir faaliyeti de tespit edilmeyen mükelleflerin mükellefiyetleri vergi dairelerince terkin edilmektedir.

7.1- İşi Bırakma

Vergi Usul Kanununun 161'inci maddesinde işi bırakma, "vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi" olarak tarif edilmiştir. İşlerin her hangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz. Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder. Bu hallerde tasfiye memurları veya iflas dairesi, tasfiye veya iflas kararlarını; tasfiyenin veya iflasın kapandığını, vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecburdurlar.

7.2- Ölüm

Türk Medeni Kanununun 28'inci maddesine göre; Kişilik ölümle sona erer.²⁰ Kişiliğin sona ermesi gelir vergisinin şahsiliği ilkesi gereği mükellefiyetin de sona ermesi demektir.

Vergi Usul Kanununun 164'üncü maddesine göre; ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan her hangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır. 372'nci maddeye göre de ölüm halinde vergi cezası düşer.

7.3- Vergi Dairesince İşi Bırakmış Sayılma (Re'sen Terk)

Vergi dairesince re'sen terk işlemleri iki durumda yapılmaktadır.²¹ İşi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi hallerinde; başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi hallerinde mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir.

8- GELİR VERGİSİ KANUN TASARISINDA KONU ve MÜKELLEFİYET AÇISINDAN DEĞİŞİKLİKLER

Tasarı yeni bir yasa olmamakta mevcut iki yasayı birleştirmeyi öngörmektedir. Yeni gelir vergisi kanun tasarısında verginin konusu gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların kazançlarından oluşmaktadır. Verginin mükellefleri açısından da herhangi bir değişiklik öngörülmemiş mevcut Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, yeni tasarıda gelir vergisi mükellefleri olarak tanımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun Türkiye'de yerleşme başlıklı 4'üncü maddesinde yer alan; ikametgahı Türkiye'de bulunanlar veya bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar ibaresi; geliş ve ayrılma günleri dahil olmak üzere, on iki aylık kesintisiz bir dönemde, bir veya birkaç

²⁰ Doğum ve ölüm, nüfus sicilindeki kayıtlarla ispat olunur. Ölüm karinesine göre, bir kimse, ölümüne kesin gözle bakılmayı gerektiren durumlar içinde kaybolursa, cesedi bulunamamış olsa bile gerçekten ölmüş sayılır. Ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kimsenin ölümü hakkında kuvvetli olasılık varsa, hakları bu ölüme bağlı olanların başvurusu üzerine mahkeme bu kişinin gaipliğine karar verebilir. Mahkeme gaipliğe karar verir ve ölüme bağlı haklar, aynen gaibin ölümü ispatlanmış gibi kullanılır.

²¹ 2004/13 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi

seferde toplam 183 gün veya daha fazla Türkiye’de kalanlar (tam mükellefiyet 183 günün olduğu takvim yılı itibarıyla doğar) şeklinde değiştirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 5’inci maddesi ise; aşağıda yazılı yabancılar Türkiye’de 183 günden fazla kalsalar dahi yerleşmiş sayılmazlar; belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen bilim adamları, Türkiye’de kalma süresi üç tam yılı aşmamış olan; iş adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimseler. Eğitim, tedavi, istirahat veya seyahat amacıyla gelenler. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan nedenlerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar, şeklinde değiştirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 7’nci maddesinin parantez içi hükmünde yer alan, ihracat muafılığı ile ilgili olarak “...Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın...” ibaresinde yer alan imal etme ibaresi çıkarılmış yani dar mükellef açısından imal edilen malların ihracatı vergilendirme kapsamına alınmış, muaflik konusu daraltılmıştır.

Aynı maddenin devamında yer alan Türkiye’de satmaktan maksat ifadesine, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması ibaresinden sonra gelmek üzere, iş veya işleme ilişkin sözleşmenin Türkiye’de yapılmış olması veya işin ya da işlemin Türkiye’den yürütülmüş ya da yönetilmiş olması, ibaresi eklenmiştir.

9- SONUÇ

Vergilendirmede adaleti sağlamak açısından herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması bütün dünyada benimsenen bir ilkedir. Ödeme gücünün en iyi göstergesinin de gelir olduğu kabul edilmektedir. Geliri ekonomik (iktisadi) anlamda, en basit ifade ile kişilerin satın alma gücünde meydana gelen artış olarak tanımladık. Vergilendirilebilir gelir, dar anlamda geliri tanımlayan kaynak teorisi ve geliri geniş anlamda tanımlayan net artış teorisi ile açıklanmaktadır. Türk gelir vergisi geliri kaynak teorisi ile açıklamaktadır. Üzerinden vergi alınan ekonomik unsur (iktisadi kıymet) verginin konusunu teşkil eder. Gelir Vergisi Kanunumuz geliri, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır şeklinde tanımlamıştır. Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirleridir.

Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay elde etmenin gerçekleşmesidir, yani hukuki, ekonomik ve fiili tasarrufun gerçekleşmesidir. Elde etme tahakkuk esası, hukuki ve ekonomik tasarruf esası veya tahsil esasının gerçekleşmesine bağlıdır. Gelir vergisinde vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılıdır. Gelir vergisinin matrahı hesaplanırken gelirin gerçek ve safi olması ilkesi esas alınır. Gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Gelir Vergisi Kanununun gelirin unsurları başlıklı ikinci maddesine göre; gelire giren kazanç ve iratlar; ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi tanedir. Verginin yasal olması gerekir ancak gelirin yasal olup olmaması önemli değildir. Kanunlarda suç olarak tanımlanan eylemler vasıtasıyla gelir elde edilmesi halinde bu gelir vergilendirilir. Yani illegal yollardan elde edilen kazançlar da vergilendirilir.

Gelir Vergisi Kanununda tam mükellefiyet esasına göre vergilendirmede ikametgâh ve uyruklu ilkesi benimsenirken, dar mükellefiyet esasında vergilendirmede kaynak ilkesi benimsenmiştir. Bunun sonucu olarak tam mükellefler hem Türkiye’de hem de Türkiye dışında elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedir.

Gerçek kişi mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarının sona ermesi, mükellefin kendi isteği ile işini terk ederek keyfiyeti vergi dairesine bildirmesi, mükellefin ölümü, gaiplik kararı, belli bir ticaret, sanat ve meslek icrasından sürekli mahrumiyet gibi hallerde mümkün olmaktadır. Bunun dışında mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi; münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi gibi bazı durumlarda mükellefiyet kaydı vergi dairesince re'sen de yapılmaktadır.

Gelir vergisi kanun tasarısında konu ve mükellefiyet açısından temel bir değişiklik söz konusu değildir. Ancak; Türkiye'de yerleşme kriterinde Türkiye'de altı aydan fazla kalma süresinde bir değişiklik yapılmaktadır. İhracat muaflığında ise, dar mükellef açısından imal edilen malların ihracatı vergilendirme kapsamına alınmış, muaflık konusu daraltılmıştır.

KAYNAKÇA**Kitaplar**

- BİLİCİ, N. Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 26. Bası, Ankara, 2011.
- EDİZDOĞAN, N. Kamu Maliyesi, Baran Ofset, 9. Baskı, Bursa, 2007.
- PEHLİVAN, O. Kamu Maliyesi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2008.

Kanunlar

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- 2015 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- 6098 sayılı Borçlar Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 210 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 2004/13 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi
- Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı

Elektronik Kaynaklar

- <http://www.bumko.gov.tr> Erişim Tarihi 14.02.2015