

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**TÜRK GELİR VERGİSİNDE
DAR MÜKELLEFİYET**

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan
Nurhayat BARIŞÇIL

İstanbul, 2016

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**TÜRK GELİR VERGİSİNDE
DAR MÜKELLEFİYET**

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan
Nurhayat BARIŞÇIL

Danışman
Yrd. Doç. Dr. M. Ezhan DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2016



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS
öğrencisi NURHAYAT BARIŞÇIL'nın TÜRK GELİR VERGİSİNDE DAR
MÜKELLEFİYET adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 11.02.2016 tarih ve 2016-
5/38 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Yüksek Lisans Tezi
olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 15 / 06 / 2016

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Yrd. Doç. Dr. M. EZHAN DOĞRUSÖZ	
2.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. BUMİN DOĞRUSÖZ	
3.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. JALE YALINPALA ÇOKGEZEN	

(Handwritten signatures in blue ink)

ÖZET

Vergi, kamu harcamalarını karşılaması için kanunlara dayandırılarak herkesten geliri ölçüsünde toplanan paralardır. Vatandaşın vergi ile yükümlü olması süreci vergiyi doğuran olay ile başlamakta ve devam eden süreçte mükellefin verginin hesaplanmasından devlet tarafından tahsiline kadar sorumlulukları devam etmektedir. Kanun koyucu, verginin gelirin kaynağı olan mükellefin durumunu adil olma ilkesi dairesinde belirlemiş ve bu yönde uygulamalar geliştirmiştir. Bu noktada da tam ve dar mükellefiyet ayrımına gitmiştir. Yerleşim yeri esası itibarıyla mükellefin statüsü belirlenirken yerleşimi bir başka ülkede olup Türkiye’de gelir elde eden kimseler için tüm gelirlerinden değil yalnızca Türkiye’de elde ettiği gelirlerden vergi alacak şekilde kanun düzeni getirilmiştir.

Dar mükellefler, hangi ülke vatandaşı olursa olsun Türkiye’de bir yıl içerisinde altı aydan fazla olmamak kaydı ile kalabilen, yalnızca kanun ile belirlenmiş olan ve Türkiye’de elde edilen gelirlerinden belirlenen oranlarda vergi ödemekle yükümlüdürler. Dar mükellef, kişi veya kurum olabileceği gibi yaptığı faaliyetin biçimine göre de kanunda farklı uygulamalara tabi tutulmaktadırlar. Dar mükellef kişilerde vergilendirme beyanname ve stopaj yoluyla yapılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Mükellef, Mükellefin Hakları, Mükellefin Ödevleri, Dar Mükellef

ABSTRACT

Tax, is the collected money by everyone according to the one's income for defraying the public expenses. To be bound by the obligation to begin the process of citizen's tax statement and the ongoing process of calculating the tax liability until the taxpayer charged by the government are ongoing. The legislator, the situation of taxpayers who have identified the source of the income tax fairness and the principle of apartments has developed applications in this direction. At this point, the distinction went to full or limited liability. As a basis for settlement taxpayer status when determining the placement in another country is not all income for anyone in Turkey who receive only income tax on income derived from the laws of Turkey scheme was introduced.

Resident taxpayers, can stay which nationals of the matter that it is not more than six months and within one year in Turkey, they are only determined by the law and liable to pay tax at rates determined from the income obtained in Turkey. Nonresident, as well as by the commercial activities of that person or entity may be subject to different forms of application are in the law. It is made by the non-resident persons and withholding tax returns.

Keywords: Taxpayers, taxpayers rights, taxpayer assignments, resident taxpayer.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR	vi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TAM VE DAR MÜKELLEFİYET KAVRAMLARI VE AYIRIMI

I. MÜKELLEF VE SORUMLU KAVRAMLARI.....	3
II. TAM VE DAR MÜKELLEFİYET AYIRIMI	8
A. TAM MÜKELLEFİYET VE DAR MÜKELLEFİYET KAVRAMLARI, AYIRIMI VE ÖNEMİ	9
B. TAM VE DAR MÜKELLEFİYET AYIRIMININ KAYNAĞI	10
C. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA TAM VE DAR MÜKELLEFİYET AYIRIMI	13
1. Gelir Vergisi Kanununda Tam ve Dar Mükellefiyet Ayırımı	14
a. Gelir Vergisi Kanunu’nda Tam Mükellefiyet	14
b. Gelir Vergisi Kanunu’nda Dar Mükellefiyet	16
2. Kurumlar Vergisi Kanununda Tam ve Dar Mükellefiyet Ayırımı.....	18

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİSİNDE DAR MÜKELLEFİYET ESASLARI

I. DAR MÜKELLEFİYETİN GENEL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ.....	21
A. TÜRKİYE’DE İŞ YERİNİN BULUNMASI.....	22
B. TEMSİLCİ BULUNDURULMASI VE KAZANCIN TEMSİLCİLİKLER ARACILIĞIYLA EDİNİLMESİ	26

C. DAR MÜKELLEFİYET VE ÇİFTE VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ.....	31
II. DAR MÜKELLEFİYETİN UNSURLARI.....	35
A. YER VE ZAMAN BAKIMINDAN DAR MÜKELLEFİYET.....	36

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DAR MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

I.GENEL OLARAK	38
II. DAR MÜKELLEF KİŞİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ	40
A. DAR MÜKELLEF KİŞİLERİN VERGİYE TABİ KAZANÇLARI.....	41
1. Ticari Kazançlar	41
a. Ticari Kazanç Kavramı ve Ticari Kazancın Elde Edilmesi	42
b. Türkiye’de İş Yeri Bulunması Koşulları	43
2. Zirai Kazançlar.....	44
3. Ücretler.....	45
4. Serbest Meslek Kazançları.....	49
5. Gayrimenkul Sermaye İradında	51
6. Menkul Sermaye İratları	53
7. Diğer Kazanç ve İratlar	56
B. DAR MÜKELLEFİYETTE BEYANNAME YOLUYLA VERGİLENDİRME..	59
1. Yıllık Beyanname Verilmesi ve Beyannamenin Şekli.....	60
2. Münferit Beyanname Yoluyla Vergilendirme	62
C. DAR MÜKELLEF KİŞİLERDE STOPAJ YOLUYLA VERGİLENDİRME	64
1. Türkiye’de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarında Stopaj	65
2. Türkiye’de Elde Edilen Ücret Gelirlerinde Stopaj.....	65
3. Türkiye’de Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarında Stopaj	65
4. Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İratlarında Stopaj.....	66
SONUÇ	67

KAYNAKÇA.....	70
---------------	----



KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD.	: Hukuk Dairesi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
m.	: madde
MK	: Medeni Kanun
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
s.	: Sayfa
S	: Sayı
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TMK	: Türk Medeni Kanunu
Ty	: Tarih Yok
VUK	: Vergi Usul Kanunu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu

GİRİŞ

Bir ülkede kamu ekonomisinin temel kaynağını o ülke vatandaşlarının ödediği vergiler teşkil etmektedir. Bu vergilerin oluşumu ise mükellefiyet tesisi ile birlikte başlamakta ve mükellefiyetlik sürecinde gelir getirici faaliyetlerin vuku bulması ile vergi yükümlülüğü doğmaktadır. Mükellefin vergi yükümlülüğü kanunlarla tanımlanmış olmakla birlikte bu verginin takibi noktasında da hem vergi dairelerine hem de mükellefe çeşitli yükümlülükler getirilmiştir. Diğer taraftan mükellefin vergi sağlayıcı pozisyonu ve yerine getirmesi zaruri olan ödevleri ile birlikte bir kısım hakları da söz konusu olmaktadır.

Verginin kaynağı itibariyle zaman ve yer unsurlarına bağlı olması itibariyle mükellefiyetin de farklılaştığı görülmekte; zaman ve yer unsurlarına bağlı olarak kanunda tam ve dar mükellefiyet şeklinde ayrıma gidilmiştir. Yalın bir ifade ile tam mükellef, vergiye konu bütün edimlerinden ötürü vergi yükümlülüğüne sahip olmakla birlikte dar mükellef ise sadece ülke sınırları içerisinde edindiği gelirler üzerinden vergi yükümlülüğüne sahip olmaktadır.

Araştırmada mükellefiyet esasları, mükellefin hak ve ödevleri bağlamında tanımlamalardan hareketle tam ve dar mükellef ayrımına gidilmiş ve dar mükellefiyet için kazanımın vergiye tabi olması için gereklilik halleri irdelenmiş ve bu edimlerin vergilendirilme usul ve esaslarına değinilmiştir.

Bu doğrultuda birinci bölümde mükellefiyet kavramı ve ilişkili kavramlara değinilmiştir. Beraberinde mükellefin hak ve ödevlerine yer verilerek Türk Vergi sisteminde tam ve dar mükellefiyet ayrımı ortaya konmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde dar mükellefiyetin esasları ve hangi kriterler doğrultusunda mükellefin dar yükümlülük kapsamında değerlendirilebileceği konularına yer verilmiştir. Beraberinde, dar mükellefiyet yer ve zaman unsurları bakımından değerlendirilmiştir.

Araştırmanın üçüncü bölümünde dar mükellefiyette vergiye konu olan edimlerin vergilendirilmesi usul ve esasları ele alınarak beyanname ve stopaj yoluyla vergilendirme hususlarının esasları irdelenmiştir.

Dar mükellefiyetin Vergi Kanunu kapsamında ele alındığı bu çalışmada, dar mükellefiyete ilişkin uygulamalarda meydana gelen boşluklar ve vergi kayıplarının ne şekilde oluştuğu sorusuna yanıt aranmış ve bu durumlara ilişkin örneklerle birlikte öneriler oluşturulmaya çalışılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

TAM VE DAR MÜKELLEFİYET KAVRAMLARI VE AYIRIMI

I. MÜKELLEF VE SORUMLU KAVRAMLARI

Türkçe karşılığı “yükümlü” olan ve Arapçadan dilimize yerleşmiş olan mükellef, Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun 8’nci maddesinde kanun koyucu tarafından “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ya da tüzel kişiler*” olarak tanımlanmaktadır.¹ Tanımın günümüz karşılığını vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi şeklinde ifade etmek mümkün olacaktır. Bundan hareketle mükellefin gerçek kişi ya da tüzel kişilik olabileceği görülmekle birlikte mükellefiyet statüsünü kazanmanın yolunun da vergi borcu doğuracak eylem ya da sürekli ticari faaliyette bulunulmasının olduğu anlaşılabilmektedir. Vergi doğuran olay, VUK m.19 hükmü itibariyle iki bağlamda ele alınmaktadır. Bunlardan birisi devletin alacağı iken diğeri de mükellefin borcunun meydana gelmesi şeklinde nitelendirilmektedir.

GVK m.1’de gelir “...*bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı*” şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımda yer alan elde etme hali, vergiyi doğuran olayı meydana getirmekle birlikte gerçek kişiler için bu olay emek ve sermaye birleşimi ile ortaya koyduğu eylemden kaynaklı ücret, kazanç veya irat şeklindeki edimler olarak kendini göstermektedir. Bu edimler, gerçek kişiler için malvarlığında zenginleşme olarak kendini gösterecek ve bu zenginleşme miktarı da Gelir Vergisinin konusunu oluşturacaktır.²

Vergiyi doğuran olay itibariyle mükellefin kanun karşısında vergi borçlusu olmasının yanı sıra bir diğer vergi borçlusu statüsü taşıyan kişi ya da kurum da vergi sorumlusudur. Kanunun telaffuz ettiği vergi sorumlusu, “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*” şeklinde VUK. m.8/2 de izah bulmakla birlikte aynı maddenin dördüncü fıkrasında yine

¹ Yürürlükteki Tüm Vergi Kanunları, “**Vergi Usul Kanunu**” Yayılım Yayıncılık, İstanbul, 2006, s.188

² Musa Örmeci, “Gelir Ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, S.154, 1994, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1280>, Erişim Tarihi: 14.03.2016

mükellefiyet vasfının kanunda ifade edilen tabiri ve mükellefiyete yapılan atıflarının vergi sorumlusunu da kapsadığı ifade edilmektedir.³

Yukarıdaki tanımlar, vergi sistemi içerisinde yer alan taraflar ve bu tarafların vergi konusundaki ilişkisini doğuran olayların “vergiyi doğuran olay” dairesinde başladığı söylenebilecektir. Bunu yanı sıra, verginin oluştuğu yer itibarıyla de ilgili yer kanunlarınca, elde edilen gelirin mahiyeti ve miktarı göz önüne alınarak vergi borcu belirlenmektedir. Kendisine vergi tahakkuk eden kişi, özel kişi olabildiği gibi tüzel kişilik olarak da kendini göstermektedir.

Mükellefiyetin belirlenmesi noktasında 213 sayılı VUK’un 9’ncu maddesi kanuni ehliyetin olmasının gerekli olmadığına işaret etmekle birlikte, aynı maddenin ikinci fıkrasında vergi mükellefiyetinin oluşması için vergiyi doğuracak olan eylemin kanunlarla serbest bırakılmış olup olmamasının bir belirleyicilik kistası olmadığı ifade edilmektedir. Bu madde hükmünden hareketle yine mükellefiyetin kanuni ya da gayri kanuni bir iş ile iştigale bağlı bulunmadığı, devletin vergi tahsil sınırları içerisinde gelir getirici faaliyette bulunan özel ya da tüzel kişiliğin mükellef olarak tanımlanabileceği söylenebilecektir. Dolayısıyla, yapılan işin kanunlarla ilişkisi ilgili diğer kanunlarca hükme bağlanmakta ve mükellefiyete ilişkin hususların VUK hükümlerince işletildiği görülmektedir.

Vergi hukukunun kanuni ehliyet zorunluluğu aramaması vergi alacağının güvence altına alınmasında büyük önem arz etmektedir. Bu sebepten, vergi hukuku ve medeni hukuktaki hak ve fiil ehliyeti kavramlarının ötesinde “vergi ehliyeti” esas alınmış olmaktadır ve bu da ödeme gücüne dayandırılmaktadır.⁴

Mükellef, statüsü itibarıyla vergi olgusunda borçlu taraf olması itibarıyla alacaklısına karşı ödevleri bulunmakta ve bunun yanı sıra devlet geliri olan verginin temin mekanizması olması hasebiyle de bu pozisyonuna dair haklara sahip edilmektedir. Mükellefin konumu gereği hakları esas itibarıyla VUK ile düzenlenmiştir ancak bu noktada genel olarak kabul görmüş bir tanım bulunmamakla birlikte kavramın işaret ettiği durumdan hareketle literatürde “mükellefe” veya “vergi kanunuyla ilişki içerisinde olan

³ VUK, m.8

⁴ Sadık Kırbay, **Vergi Hukuku**, 20.Bs., Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015, s.24

kişiyse” dair haklar çerçevesinde mükellefiyetten doğan hakları söz konusu olmaktadır.⁵ Mükellef, vergi kanunlarınca gerekli görülen veya mükellefe kanun ile tanınmış olan kazanımlar şeklinde ifade bulan hakların muhatabı olarak da değerlendirilebilecektir.⁶

Türkiye’de vergileme sürecine ilişkin usul ve esaslar kanunlarla ayrıntılı olarak düzenlendiği ve sıkı kurallara bağlandığından, anayasal normlarda ve vergi kanunlarında bir dizi hakka sahip olan mükellefin ayrı bir kavram ve idari bir görev olarak ilk kez 2005 yılında yürürlüğe giren 5345 Sayılı “Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun”da düzenlenmiş haklar dairesinde tanımlandığı görülmektedir. Kanunla oluşturulan “Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı”nın hizmet yelpazesini oluşturan kişi veya kuruluşlar da mükellef olarak değerlendirilmekte ve bu yönde bir kısım haklara sahip olmaktadır.⁷ Aynı kanunun 4. maddesinde; mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırma ve hizmetlerini yerine getirme; mükellef haklarının korunması ve mükellef ile GİB ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri alma; mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirme görevleri GİB’e verilmiştir.⁸ Bu da mükellefin devletin gelir kaynağı olan verginin sağlayıcısı olarak statüsünün devletçe atfedilen ehemmiyetine bir gösterge sayılabileceği gibi mükellefin kanunlarla konumlandırıldığı statüye de işaret etmektedir.

VUK ile mükellef olmanın getirdiği serbestiler belirlenmiş ve bu belirlemeye göre mükellef statüsü kazanan kişinin kanunlar karşısında hak olarak nitelendirilen durumlara haiz olması sağlanmıştır. Bu noktada, mükellefiyet statüsü edinmiş kişi kanunlar ve kurumlar karşısında bir kısım taleplerde bulunabilme özelliğini de edinmiş olmaktadır.⁹

Mükellefiyetin tesisi ile birlikte kişi ya da mükellef kurumlarda bir kısım haklar ve ödevler de beraberinde doğmaktadır. Bu bağlamda mükellefin,

⁵ Güneş Çetin ve Ramazan Gökbunar, “Mükellef Haklarına Vergi Dairesi Çalışanlarının Bakışı”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 17(1), 2010, s.25.

⁶ A.e., s.14.

⁷ Fethi Heper ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, 4. Basım, AÖF Yayın No: 817, Eskişehir, 2006, s.124

⁸ 5345 Sayılı Kanun.

⁹ Geniş bilgi için bkz. Ahmet Erol, “Mükellef Hakları Ve Evrensel Değerler” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 8(89), 2011, s.20-21, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2011/10/ahmet-erol-m%3bc3%bckellef-haklar %c4%b1-ve-evrensel-de%4c%9ferler.pdf>, Erişim Tarihi: 14.10.2015

mükellefiyetten ileri gelen; 2003 yılında Resmi Gazete’de yayımlanan 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’yla hükme bağlanmış olan bilgi alma ya da bilgi edinme¹⁰ hakkı bunlardan birisidir.¹¹ Bu hakkın uygulanma usulü ise 27 Nisan 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Bilgi Edinme Hakkı Kanununun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik’i ile belirlenmiştir.¹²

Öte yandan mükellef, vergilendirme işlemlerine dair ya da vergi idareleri tarafından yapılan bireysel işlemlere ve alınan kararlara karşı tüm mükelleflerin dilekçe ile başvuru hakkı bulunmaktadır.¹³ Mükelleflerin dilekçe hakkı ve buna ilişkin usul ve esaslar, 1984 yılında kabul edilen 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ile düzenlenmiştir.¹⁴

Mükellef, kanunlar nezdindeki işlemlerini kendisi yürütebileceği gibi temsilci aracılığı ile de bu işlemleri yerine getirebilmektedir. Temsilci temsil yetkisini, bir kanun hükmünden alabileceği gibi bu yetki, temsil edilenin istek ve iradesine de dayanabilir¹⁵. Mükellef, tebligat kabul etme, uzlaşma veya hataların düzeltilmesi yoluna gitme, vergi alacağına ilişkin iade, mahsup ve takas başvurularında bulunma, beyanname verme gibi mükellefler vekil atayabilmektedirler, ayrıca mükellef avukatlarının davaları takip etme durumu söz konusudur.¹⁶ Borçlar Kanunu’nda özel temsil yetki gerektiren haller dava açma, sulh olma, tahkim, kambyo taahhüdü, bağışlama, taşınmaz devri, taşınmazın hakla sınırlandırılması olarak sayılmıştır.¹⁷

Bunun yanında VUK md. 10’da tüzel kişilerin veya tüzel kişiliği olmayan vakıf vb. kuruluşların, küçüklerin ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği hüküm altına

¹⁰ Adnan Gerçek, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Dünyası**, S.209, Şubat 2006, s. 127.

¹¹ 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu. 2003, s.8617.

¹² Şahin Orkunoglu ve Işıl Fulya, “Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: Vergi Mahremiyeti”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 16(2), 2012, s.199.

¹³ Gerçek, **a.g.m.**, s.141

¹⁴ Egeli ve Dağ, **a.g.m.**, s.137

¹⁵ Turgut Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, **3. Bs.**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 7.

¹⁶ Kırbaş, **a.g.m.**, 55-56

¹⁷ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2011.

alınmıştır. Ayrıca, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri halinde temsil ettikleri kişilerin malvarlığından alınamayan vergi borçlarından ve uygulanacak cezalardan da sorumlu olacakları VUK'un 10/2., 332., 333/2,3. maddeleri ve AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla, Türk vergi hukukunda mükelleflerin temsili, kanunların açıkça belirtmiş olduğu durumlarda söz konusudur.¹⁸

Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan özel durum ve işlemler sırasında sahip oldukları, kanun ile mükellefe verilen hakları da kullanabilmektedir.¹⁹

Vergi mükellefiyetinin bir kişiye atfedilebilmesi için vergiyi doğuran eylemin kişinin şahsında gerçekleşmesi ve vergi borcunun kişinin mal varlığından ödenmesi zorunluluğunun varlığı gerekmektedir. Bu iki koşul, mükellef ve sorumlu arasındaki farkında belirleyici kriteri olmaktadır.²⁰

Vergi sorumlusu ise Vergi hukukunun “sorumluluk” kavramı ile belirlenmekte ve kendisi mükellef olmayıp mükellefle olan ilişkiden kaynaklı olarak vergilendirme hususunda maddi ya da şekil unsurlarının yerine getirilmesinden sorumlu olan üçüncü kişiler olarak karşımıza çıkmaktadır.²¹ VUK'un 8/2. maddesi hükmünde “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*” şeklinde ifade edilmektedir ve 8/4. maddesinde mükellef kavramının vergi sorumlularını da kapsayacak şekilde kullanıldığı görülmektedir.

Vergi sorumlusu kapsamında değerlendirilen kişiler pozisyonlarına bağlı olarak farklı nitelendirmelere tabi tutulmaktadırlar. Bunlar, başkasının vergisini kesmek suretiyle ödeme sorumluluğu bulunan kimseleri tanımlayan “vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu”, başkasının vergisini kendi malvarlığından ödeme sorumluluğu olan “fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu” ve başkasının vergi ödevini doğru

¹⁸ Selda Aydın, “Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildirgeleri Ve Beratları”, Vergi Sorunları Dergisi, 212, Mayıs, 2006, s.33

¹⁹ Gerçek, a.g.m., s. 132.

²⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 23. Bs., Turhan Kitapevi, Ankara, 2014, s. 72; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 4.Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, s. 188-189.

²¹ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt Iı, 6. Baskı, İstanbul, 1978, s. 331.

yapmasından sorumlu olan “vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu” şeklinde üç sınıfta tanımlanabilmektedirler.²²

Vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, vergi muhatabına yapacağı ödemelerden ilgili vergiyi hesaplamak suretiyle onun adına ödeyen kişiyi ifade etmektedir. Bu noktada sorumlu, sadece tanımsal olarak sorumluluk vasfını üstlenmiş olmakla birlikte esas itibarıyla “aracı ödeyici” niteliği taşımaktadır. Bu türden sorumluların Vergi hukukunda yer bulmasının amacı, verginin kolaylıkla ve daha az masraf etmek suretiyle tahsil edilebilmesidir.²³ Bu noktada vergi dairesi çok sayıda mükellefle sonradan tahsil etmek şeklinde bir uğraşıya girmektense ödeme sürecinde vergi tahsilatını gerçekleştirmiş olmakta ve daha az uğraşı ile tahsilat işlemini gerçekleştirebilmektedir.

Fer’i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu ise mükellef ile arasındaki ilişkiye bağlı olarak yapılan işlem, ekonomik durum veya hukuki ilişkiye bağlı olarak asıl vergi borçlusu ile veya vergi borçlusunun yerine vergi borcunu kendi mal varlığından ödemek durumunda olan sorumlu kişilerdir.²⁴

Vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu ise asıl vergi mükellefinin vergiye ilişkin ödevlerini tam, zamanında ve usulüne uygun biçimde yerine getirmesini sağlama görevini üstlenmiş olan kişi, kurum veya kuruluşlardır. Bu statüdeki sorumlulara yüklenen sorumluluk tamamen biçimsel olup mükellefin ödevlerini kontrol ederek verginin güvence altına alınması sağlanmış olmaktadır.²⁵

II. TAM VE DAR MÜKELLEFİYET AYRIMI

Halen yürürlükte olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) birinci kısım ikinci bölümü tam ve dar mükellefiyet ayrımını ele almaktadır. Kanun hükmüne göre tam ve dar mükellefiyetin belirleyiciliği yerleşim yeri esasına dayandırılmakta ve

²² Nurettin Bilici, Vergi Hukuku- Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi, 24. Baskı, Seçkin Yay., Ankara, 2010, s.52

²³ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 36.

²⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**,s.94

²⁵ Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 46, Sayı 1-4, 1997, s. 189.

kişinin yerleşim yerinde vergiye konu gelir elde etmesi koşulu aranmaktadır. Bu ikili yaklaşımdan hareketle tam ve dar mükellefiyet ayrımının gelirin kaynağı ve yerleşim yeri ilkelerinin ayırım noktasında belirleyici olduğu ifade edilebilmektedir.

Uygulamadaki vergi sisteminde gerçek kişilere ilişkin gelirlerinin ve kurum kazançlarının vergilendirilmesi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu şeklinde iki ayrı kanun ile ele alınmaktadır. Gelir ve kazançlar üzerinden tarh ettirilen vergilerin, böyle iki önemli kanun ile düzenlenmesi, istisna, indirim, muafiyet gibi bir kısım önemli hususlarda mükerrerliğe yol açabilmekte ve bazı hususlar her iki kanunda ele alınarak birden fazla düzenleme söz konusu olmaktadır. Bu mükerrer hususları ortadan kaldırmak, verginin daha geniş kitlelere yayılması ve dünyada uygulanan bir kısım verimli uygulamanın da sisteme dahil edilmesi adına bu iki kanunun birleştirilmesi ve tek bir kanun haline getirilmesi için Gelir Vergisi Kanun Tasarısı düzenlenmiş, Bakanlar Kurulunun kabulü 13.06.2013 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına gönderilmiştir. Tasarının bu çalışma adına önem arz eden yönü, uygulamadaki hususlarda görülen aksaklıkları dile getirmiş olması ve bu aksaklıkların düzenlemelerine ilişkin yeni öneriler sunmuş olmasıdır. Konumuzla ilgili olan kısımlara ilgili başlıklar altında yer verilerek mevcut uygulamalarla tasarı önerilerinin kıyaslanmasına ve aksaklıklara işaret edilmesine gayret edilmiştir.

A. TAM MÜKELLEFİYET VE DAR MÜKELLEFİYET KAVRAMLARI, AYIRIMI VE ÖNEMİ

Tam ve dar mükellefiyet kavramları vergi mevzuatında kavramsal olarak tanım bulmamakla birlikte yükümlülükleri ve statüleri bağlamında tanımlanmaktadır. Mükellefiyetin yükümlülüğü olan verginin sınırları itibariyle gelir üzerinden hareketle tanımlanan tam ve dar mükellefiyet ayrımında kişi veya kurumlar, elde ettikleri gelirlerin tam ve dar ayrımında vergisini ödemek ile mükellef kılınmışlar ve bu itibarlar tam ve dar mükellefiyet ayrımı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) birinci kısım ikinci bölümü altında yükümlülükleri dairesinde izah bulmuştur.

Kavramsal olarak tam ve dar mükellefiyet ayrımını bir anlamda kısmi vergilendirme ve tam vergilendirme olarak ifade etmek de mümkün olacaktır. Nitekim tam mükellefin tüm gelirlerinden vergi doğması söz konusu olduğu gibi dar mükellefin de gelirlerinden kanunla belirlenmiş kısmına ilişkin vergi yükümlülüğü söz konusu olmaktadır. Bu noktada vergi mevzuatı dairesinde Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu ile izah bulan tam ve dar mükellefiyet tanımları, kavramsal olarak tam ve dar mükellefiyetin izahı noktasında daha sağlıklı bilgi verebilecektir.

B. TAM VE DAR MÜKELLEFİYET AYRIMININ KAYNAĞI

Ülkelerin yasaları egemenlik sahaları içerisinde geçerli olması kuralı beraberinde vergi yasaları da yine o ülkenin hâkimiyet sahasında yürütebileceği bir mahiyette tezahür ettirilmiştir. Vergi yasalarının bir başka bağımsız ülke sınırları içerisinde işletilmesi söz konusu olmadığı gibi yasalara muhatap kişiler ile devlet arasında da mükellefiyet tesisi için yeterli ölçüde bir ilişkinin oluşması gerekmektedir. Bu gereklilik vergi yasalarının yerelliği ilkesini doğurmaktadır ve ülkemizde uygulama bulan vergi yasaları da yerellik ilkesi doğrultusunda ancak egemenlik hudutları içerisinde işletilmektedir.

Verginin yerellik özelliği, vergi yasaları ile uygulanan vergilendirmenin belirlenmesinde kaynak ilkesinin işletilmesi sonucunu da beraberinde getirmektedir. Buna göre devletin egemenlik hudutları dairesinde bulunan vergi doğuran olaylar ve vergiye konu fiiller, kaynak olarak o ülke sınırları içerisinde beslendiği için devletin vergilendirme yetkisi dairesinde yer almaktadır. Kaynak ilkesinin yanı sıra yükümlünün ikametgâh yeri ve uyruğu da vergilendirmede göz önünde tutulan kriterlerdir. Böylelikle vergi yasaların yerelliğini belirleyen kaynak, ikametgâh ve uyruk kriterleri vergilendirmede yasaların yerelliği ilkesinin sınırlarını tayin etmiş olurlar.²⁶

Kanunun yer bakımında uygulanması, devlet egemenliğinin sınırlarının kendi ülke sınırları olarak tayin edilmesi olarak kendini göstermekte ve devletin yasamadan kaynaklı yaptırımlarını bir başka ülke sınırları içerisinde yürütemeyeceğine işaret etmektedir. Diğer taraftan uluslararası ilişkilerin sosyal, ekonomik ve siyasi boyutları

²⁶ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, Filiz Kitapevi 1989, s.40.

da dikkate alındığında bir kişinin birden çok devletin kanunlarına muhatap kalabilmesi söz konusu olmaktadır. Bu duruma birden fazla devlet kişi üzerinde egemenlik sahibi olacak ve vergi anlamında ise birden fazla devlet bir kişiden vergi talep edebilecektir. Bu durum, sade bir deyimle aynı geliri için kişi birden fazla kere vergi ödemiş olabilecektir. Çifte vergilendirme olarak tanımlanan bu durum uluslararası yasa çatışmalarını meydana getirmiş olacak ve verginin yerellik ilkesi ile çelişen bir durum meydana gelecektir.²⁷

Çifte vergilendirmenin doğma nedeni, devletlerin vergi hakkını uygulamaya koydukları farklı ilkelerin varlığından ileri gelmektedir. Bu anlamda uygulanan kaynak, ikametgâh ve uyrukluk ilkelerinin farklı uygulanmaları ve yorumlanmaları neticesinde çifte vergilendirme meydana gelebilmektedir. Kaynak ilkesinde vergilendirme gelirin doğduğu yer veya gelirin doğduğu olay dikkate alınarak yapılmaktadır. Buna göre vergilendirme, gelirin elde edildiği ülkede gerçekleşmektedir. Diğer taraftan ikametgâh ilkesi ise kişinin tüm vergisini ikamet ettiği ülkeye ödemesi şeklinde özetlenebilir. Bu ilkeye bağlı olarak hukuki ikametgâhın yanı sıra mali ikametgâh kavramının da belirlenmesinin önem arz ettiği görülmektedir. Ticari faaliyetin başka ülke sınırları içerisinde olması durumunda hukuki ikametgâh ile mali ikametgâh kavramlarının çatışması kaçınılmaz olacak ve her iki ülkede vergi ödenmesi durumu gündeme gelecektir. Uyrukluk ilkesi ise ikametgâh ilkesinin yurtdışı gelirlerine yönelik sert etkisini yumuşatmak adına ortaya çıkmış olan bir esneklik olarak kendini göstermekte ve buna göre bazı düzenlemeler getirilerek ikametgâh ilkesi uygulanmaktadır.²⁸

Çifte vergilendirmenin önlenmesi noktasında ülkeler kendi içinde bir kısım uygulamaları hayata geçirdiği gibi ülkeler arası anlaşmalarla da bu durumun önüne geçilmeye çalışılmaktadır. İç uygulamalarda, ödenen verginin matrahtan düşülmesi, dış ülkelerde ödenen verginin tek taraflı mahsubu, dış ülkede elde edilen gelirlerin vergiden istisnası gibi durumlar söz konusu olabilmektedir. Ancak, bu uygulamaların çifte

²⁷ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Ankara, 1998, s. 48

²⁸ M. Yıldırım Yüce, “Çifte Vergilendirme Sorunu ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları” Vergi Sorunları, Sayı: 6, Kasım-Aralık 1991

vergilendirmeyi tam olarak önlemediği durumlar da söz konusudur.²⁹ Dış uygulamalarda ise ülkeler arası yapılan anlaşmalar gündeme gelmektedir.

Vergilendirmede yaşanan bu iki taraflı uygulamadan doğan durumun giderilmesi noktasında ülkeler arasında “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları”³⁰ yapılmış olup bu anlaşmaların getirdiği haklarla mükellef vergilendirme noktasında haklarını arayabilmektedir.

Bu doğrultuda Türkiye, çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda, 1970 yılından itibaren 30.12.2008 tarihi itibarıyla 70 ülkeyle anlaşma imzalamıştır. Bunlardan birisi de 1961 itibarıyla Almanya’ya giden Türk işçiler ve oradaki Türk işletmelerden ötürü meydana gelen çifte vergilendirmeyi düzenlemek adına Almanya ile yapılan çifte vergilendirme anlaşmasıdır. Gelir ve servet üzerinden alınan vergileri kapsayacak şekilde 16.04.1985 tarihinde imzalanmış ve yürütülmeye başlanmıştır. Bu anlaşma, karşılıklı bilgi değişimini kapsamakla beraber vergi kaçakçılığına engel olma ve vergi tahsilâtında yardımlaşma ile ilgili olarak çifte vergilendirmenin önlenmesi hükümlerini kapsamına almamıştır. Anlaşma hükümlerine göre; Almanya’da ikamet eden bir şirket tarafından Türkiye’de ikamet edene ödenen temettüleri Türkiye’de de vergilendirilir. Türk KVK’nun 30’uncu maddesinin 3’üncü fıkrası dar mükellef kurumların ve GVK 94.maddesinin 6.fıkrasının b (ii) bendinde, dar mükellef gerçek kişilerin elde ettikleri bu tür zımni kar paylarının üzerinden %15 kurumlar vergisi tevkifatı yapılmasını öngörmektedir. Bu karşılıklı uygulama seyrinde, bilgi değişiminin sağlıklı bir biçimde olabilmesi; tam ve dar mükelleflere ilişkin olarak tahakkuk ve tahsil edilen gelir unsurlarını, ana ve yavru şirket arasındaki transfer fiyatlandırmalarını, kayıt ve belge düzeninin gerçekliğini içermelidir. Bunun sağlanması, vergi tahakkukunun

²⁹ A.e.

³⁰ Bu Anlaşmaların Uygulama Esasları ve Mahiyetlerine İlişkin Geniş Bilgi İçin Bkz. GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü” ne İlişkin Rehber”, 2009, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf, Erişim Tarihi: 21.10.2015

doğru olması, mahsup ve düzeltme işlemlerinin zamanında yapılması halinde iki ülke arasında bu anlaşmanın hükümleri sağlıklı biçimde işleyebilecektir.³¹

Diğer taraftan devletin çifte vergilendirmeye karşın mükellefiyet statüsünde yaptığı ayırım ile de çifte vergilendirmenin ve ülke sınırları içerisindeki vergiye konu iştigallerden oluşabilecek olan vergi kaybının (vergi zıyayı) önüne geçme çabası dar ve tam mükellef ayırımının bir diğer dayanağını oluşturmaktadır.

C. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA TAM VE DAR MÜKELLEFİYET AYRIMI

Türk vergi mevzuatında tam ve dar mükellefiyet konusu GVK ve KVK kapsamında ele alınmıştır. 213 sayılı GVK’da tam ve dar mükellefiyetin kişi ve kurumlar için hükümleri belirlenirken 5520 sayılı KVK’da kurumlar için tam ve dar mükellefiyete ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra yeni kanun tasarısında mevcut uygulamalara ilişkin görülen aksaklıkların dar mükellefiyete ilişkin, tanımlama, uygulama noktasındaki yeni önerilerin de dikkate alınması, mevcut uygulamaları değerlendirme imkânı verecektir. Bu anlamda tasarıda;³²

1. Tanımlar başlığı altında; asgari ücret, çocuk, daimi temsilci, eş, iş merkezi, kanuni merkez ve kurum tanımlarını yeniden ele alınmıştır.
2. Dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye’de imal ettikleri malları ihraç etmeleri halinde elde edilen kazanç Türkiye’de elde edilmiş sayılarak vergilendirilmesi
3. Her türlü elektronik ortam ve alan adlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar ile motorlu yükleme ve boşaltma araçları ile motorlu taşıtların hat, plaka veya işletme haklarının elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar vergiye tabi olacak değer artışı kazançları arasında sayılması

³¹ Nilgün Serim, “Türkiye Cumhuriyeti İle Federal Almanya Cumhuriyeti Arasındaki Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmasının Değerlendirilmesi, Olası Problemler Ve Öneriler” **Vergi Dünyası**, 26(311), 2007, 101-106.

³² Ahmet Kavak, “Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Hakkında Özet Bilgilendirme”, **Vergi Dünyası**, Sayı:299, Ağustos, 2013.

4. Dar mükellef gerçek kişilerde arızı kazançların beyanında kurumlarda olduğu gibi münferit beyanname yerine özel beyanname vermeleri hükme bağlanmıştır

Hususlarının varlığı görülmektedir. Bunlar dışında, diğer maddelerle dolaylı olarak dar mükellefiyette vergilendirmeye ilişkin uygulamalar da söz konusudur.

1. Gelir Vergisi Kanununda Tam ve Dar Mükellefiyet Ayrımı

GVK birinci kısım ikinci bölümde tam ve dar mükellefiyet başlıkları altında bu iki mükellefiyet yapısının muhtevası dile getirilmektedir. Bu noktada kanun koyucu mükellefiyetin şekli unsurlarını uyrukluk ve yerleşmiş olma kıstaslarına bağlı olarak şekillendirmektedir. GVK m.3'te uyrukluk ve ikametgâh esaslarına dayalı kişiselilik ilkesine m.6-7'de ise gelir vergisi perspektifinden yerellik ilkesine işaret edilmektedir. Kanunda tam ve dar mükellefiyet ayrımı bu maddelerle çizilmiştir.

GVK'da mükellefin tam veya dar yükümlülüğe haiz olmaları hususunda temel kriter olarak "Türkiye'de yerleşmiş olmak" durumu işaret edilmektedir. Yerleşim yeri Türkiye olan mükellefler tam mükellef sayılmakla birlikte yurt içi ve yurt dışındaki tüm gelirleri üzerinden vergilendirilmekle birlikte yerleşim yeri Türkiye olmayan mükellefler de dar mükellef sayılmış ve yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedirler.³³

a. Gelir Vergisi Kanunu'nda Tam Mükellefiyet

Gelir Vergisi Kanunu tam yükümlülükte ikametgâhı ön plana alarak ikametgâh esası ve uyrukluk esasına dayalı kişiselilik ilkesini benimsemiştir. Buna göre Türkiye'de

³³ Yerleşim yerinin belirlenmesinde "Gelir Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin (1) işaretli bendinde, Medeni Kanunun 19'uncu maddesi ve izleyen kurallarına göre saptanan ikametgâhı Türkiye'de bulunanların Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı ve bunların tam mükellefiyet esasına göre vergilendirileceğini düzenlemiş; 85 ve 86'ncı maddelerinde ise tam mükellef olup da bir takvim yılında elde ettiği menkul sermaye iradı tutan maddede yazılı hadleri aşanların bu iratları yıllık beyannameye dahil etmek zorunda olduktan kurala bağlanmıştır. Yasa bu düzenlemelerinde tam ve dar mükellefiyet ayrımının Medeni Kanun 19'uncu maddesi ile izleyen kuralları uyarınca yapılmasını açıkça öngördüğünden, önce davacının ikametgâhının bu kurallara göre belirlenmesi gerekmektedir. Medeni Kanunun 19'uncu maddesi ikametgâhı, yerleşme kasıt ve niyeti ile oturlan yer olarak tanımlamış ikametgâh seçimini bireylerin istencine bırakmıştır. Dolayısıyla, yerleşmek kasıt ve olmaksızın bir yerde sürekli bulunulması, o yerin yerleşme yeri olarak kabulünü gerektiren durumlardan değildir" şeklinde görüşün varlığı da değerlendirilmelidir. (Danıştay, 3. Daire 2002/3725 E.,2004/2295K.)(<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi:10.03.2016)

yerleşmiş olanlar tam mükellef olarak kabul edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu, Türkiye’de yerleşmiş olanların yanı sıra resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı ülkede oturan Türk vatandaşlarını da tam mükellef olarak belirtmiştir.

Ayrıca tam mükelleflerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği yine üçüncü maddede belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu tam mükellefiyette ikametgâh esası ile uyrukluk esasına dayalı kişiselilik ilkesini kabul etmiştir. Tam mükellefiyetin uygulama noktası gerçek kişinin tespitine yönelik olup bu tespitten amaçla mükellefiyetin sahibi olan kişiden hareketle hangi ülkede olursa olsun bu kişinin elde ettiği tüm gelirler tespit edilerek toplam gelirleri üzerinden vergilendirilmesi amaçlanır.³⁴

Kanunda yerleşme kıstasları m.4 hükümleri ile belirlenirken Türkiye’de yerleşme kıstaslarını ikametgâhın süre bağlamında değerlendirilmesi ile şekillendirmiştir. Bu noktada mükellefin Türkiye sınırları içerisinde devamlı olarak bir takvim yılı içerisinde altı ay ikamet etmesi durumu kişinin tam mükellefiyeti için belirleyicilik teşkil etmektedir. Bununla birlikte geçici ayrılmaların bu süreden sayılacağı ve oturmanın devamlılığını kesmeyeceği de vurgulanmıştır. Ayrıca, resmi daire ve kurumlara bağlı olarak yurtdışında çalışan veya merkezi Türkiye’de bulunan kuruluşlara bağlı olarak yurtdışında oturumu olan Türk vatandaşları da tam mükellefiyet kapsamında ele alınmaktadır.³⁵

Bununla birlikte yerleşimden sayılmayan haller yine kanunun 5’nci maddesinde izah bulunmaktadır. GVK. m.5’e göre iki kısımda değerlendirilen ve yerleşmeden sayılmayan oturma durumları “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 kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadiyle gelenler;

³⁴ Yılmaz Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorumu Ve Açıklamaları, 1. Baskı, Oluş Yayıncılık, 2007, s.163

³⁵ 193 Sayılı GVK., m.4

2. Tutukluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar” şeklindeki ifade ile tanımlanmaktadırlar.

Kanun maddesinin birinci bendindeki ifadenin karşılığı olarak Türkiye’de resmi bir kurum veya kuruluşa bağlı olarak ya da merkezi Türkiye’de bulunan bir şirkete bağlı olup yurt dışında görevli olarak oturumda olan kimselere işaret etmektedir.

b. Gelir Vergisi Kanunu’nda Dar Mükellefiyet

GVK 1. Kısım, 3. Bölümü Dar Mükellefiyet başlığı taşımaktadır. Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler dar mükellef olarak nitelendirilmiştir. Böylece GVK dar mükellefiyette yerellik-kanunların mülkiliği ilkesini benimsemiştir. Dar mükellef gerçek kişilerin kazanç ve iratlarının hangi koşullar altında Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı GVK 7. ve 8. maddelerde belirtilmiştir.

Bir gerçek kişinin dar mükellefiyet esasında vergiye tabi tutulabilmesi için Türkiye’de yerleşmemiş olması ve Türk uyrukluğunda bulunmaması gerekir. Dar mükellefiyette yalnız Türkiye sınırları dahilinde elde edilen kazanç ve iratlar vergiye tabi tutulur. Dar mükellefiyette esas, Türkiye’de bir gelirin elde edilip edilmediğinin tespiti konusudur. Türkiye’de bir gelir elde ediliyorsa, gelirden hareketle vergilendirme yapılacaktır.³⁶

Yurt dışında oturma veya çalışma izni bulunan vatandaşlarımızın GVK çerçevesinde tam mükellef olarak mı yoksa dar mükellef olarak mı vergilendirileceği tartışmalı bir husus olarak kendini göstermektedir.

14.03.1974 Tarih ve 112 no’lu GVK Genel Tebliği ile çalışmak maksadı ile yurt dışına çıkan vatandaşlarımız Medeni Kanun’un 19. maddesi uyarınca Türkiye’de oturdukları ve bu kişilerin yurt dışına yerleşmek niyetiyle değil de geçici olarak ve çalışmak maksadıyla gittikleri, Türk işçilerinin gittikleri ülke kanunlarına göre orada

³⁶ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.119

mukim sayılmadıkları, izinle oturabildikleri, izin süreleri bittiğinde Türkiye'ye geri gönderilebildikleri gibi sebeplerle tam mükellef olarak kabul edilmişlerdi.³⁷

Ancak, 6 Mart 1998 tarih ve 23278 no'lu Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 210 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile söz konusu vatandaşlarımızın çok uzun süredir kişisel ve ekonomik ilişkilerinin bulundukları ülkede yoğunlaşması, Merkez Bankası nezdinde açılmış kredi mektuplu döviz tevdiat ve süper hesaplarında 12 milyar doları geçen mevduat bakiyesinin oluşması ve bu hesaplardan elde edilen gelirler için beyanname verilmesinin zorunlu hale gelmesi durumunda bu hesaplarda bir çözülme yaşanacağı endişesiyle yurt dışında çalışan vatandaşlarımız dar mükellef olarak kabul edilmiştir.³⁸ Dolayısıyla yurt dışında oturma veya çalışma izni bulunan vatandaşlarımız, Gelir Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde, dar mükellef olarak kabul edilmekte ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirmeye tabi tutulmaktadırlar.

Yurtdışında yaşayan Türk vatandaşlarının bulundukları ülkelerle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalanmış ve söz konusu yabancı ülkelerde yaşayan Türk vatandaşlarının kişisel ve ekonomik ilişkilerinin yoğunlaştığı yer bulundukları yabancı ülke olduğundan bu ülkeler anlaşmaların uygulanması bakımından mukim ülke olarak vergilendirme hakkına sahip olmaktadır. Türkiye ise, ancak kaynak ülke olarak vergileme yetkisine sahip olmaktadır.³⁹

GVK'nın 3. maddesinin 2 no'lu bendinde sayılanlar hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan vatandaşlarımızın dar mükellefiyet esasında, bu vatandaşlarımızdan kesin dönüş yaparak Türkiye'ye yerleşenler ile bir takvim yılı içinde altı aydan fazla bir süre Türkiye'de oturanlar ise tam mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir.

Kanun tasarısında mükellefiyetin belirlenmesinde süreye ilişkin esasların ele alındığı bu noktada yaşanan uyumsuzlukların giderilmesine çalışıldığı görülmektedir.

³⁷ A. Murat Yıldız, "Yurt Dışında Çalışan Vatandaşlarımızın Dar Mükellefiyet Kapsamında Değerlendirilmesi ve Sonuçları", **Vergi Sorunları**, Sayı: 115, s.51

³⁸ Gelir Vergisi Genel Tebliği, 6 Mart 1998 Tarih, 210 No ile 23278 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan.

³⁹ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.120

Tasarının 5'inci maddesinin 1/a-2 bendinde; “*geliş ve ayrılma günleri dâhil olmak üzere, 12 aylık kesintisiz bir dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla Türkiye’de kalanların (Tam mükellefiyet, 183 günün dolduğu takvim yılı itibarıyla doğar. 183 günün hesabında geçici ayrılmalar Türkiye’de kalma süresini kesmez.) Türkiye’de yerleşmiş sayılacağı*” ifade edilmektedir. Ayrıca tasarının aynı maddesinin 2/a bendine göre; “*Türkiye’de kalma süresi üç tam yılı aşan iş adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın çalışanları tüm kazançları üzerinden vergilendirilecektir*” şeklinde yenilik getirdiği de görülmektedir. Tam mükellefiyet ölçütü, OECD uygulamalarına paralel olarak, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, toplam 183 gün veya daha fazla Türkiye’de kalanları kapsayacak şekilde düzenlenmektedir. Bu düzenlemeler ile vergi tabanı daha da genişleyecektir. 193 sayılı Kanun’da hiçbir yıl üst yıl sınırlaması yok iken Tasarı ile 3 yıl sınırı getirilmektedir.⁴⁰

Yurt dışında oturma veya çalışma izni bulunan vatandaşlarımızın belirtilen sebeplerden dolayı dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri olumlu ve teşvik edici bir uygulama olarak görünmekle birlikte, söz konusu düzenlemenin -bir genel tebliğ ile değil- kanunlar çerçevesinde ele alınması verginin yasallığı ilkesine daha paralel olacaktır. Zira Gelir Vergisi Kanunu’na göre tam yükümlü olan yurt dışında çalışan işçilerimizin, Maliye Bakanlığı Genel Tebliği ile dar yükümlü statüsüne sokulması GVK hükümlerinin esnetilmesi ile oluşan genişletici bir yaklaşımın neticesi şeklinde görülmektedir. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesine diğer ülkelerde çalışan Türk işçileri bakımından bir istisna hükmü eklenmesinde yarar vardır.⁴¹

2. Kurumlar Vergisi Kanununda Tam ve Dar Mükellefiyet Ayrımı

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yükümlülük, GVK’da olduğu şekilde tam ve dar yükümlülük olmak üzere iki türde belirlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda birinci kısım “Mükellefiyet” başlığı taşımakta, birinci kısmın üçüncü bölümü tam ve dar mükellefiyet ayırımına yer vermiştir.

⁴⁰ Fazlı Emektar, “Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Karşılaştırmalı Analizi-1”, **Vergi Dünyası**, Sayı:305, Şubat 2014.

⁴¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.259

KVK'nın 9. maddesi kurumlar vergisinde tam yükümlülüğü, 11. maddesi ise kurumlar vergisinde dar yükümlülüğü hükme bağlamış bulunmaktadır.⁴²

KVK'da tam ve dar yükümlülük ayırımında bu verginin yükümlülerinin özellikleri göz önüne alınarak, gelir vergisinden farklı olarak Türkiye'de yerleşme ölçütü yerine; kurum merkezi ve bu kavramın yasal merkez ve iş merkezi çeşitlerine yer verilmiştir.⁴³ Tam ve dar yükümlülük kavramlarında asıl ölçüt kurumun yasal veya iş merkezinin Türkiye'de bulunmasıdır, ilgili madde hükmüne göre; yasal veya iş merkezlerinden herhangi birisi Türkiye içinde bulunan kurumlar tam yükümlülüğe, her ikisi de Türkiye dışında bulunan kurumlar ise dar yükümlülüğe tabi tutulurlar.

Kurumlar Vergisi Kanunu, 9. madde uyarınca, kanuni veya iş merkezinden biri Türkiye'de bulunan kurumlar tam mükelleftir. Tam mükellef kurumlar, Türkiye'de elde ettikleri kazançlarla birlikte Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tümü üzerinden vergilendirilir. Görülüyor ki, Kurumlar Vergisi Kanunu, tam mükellefiyette kanuni merkez veya iş merkezi esasına dayalı kişiselliği kabul etmiştir.⁴⁴

Yasal merkez, KVK'da 10. maddesinde tanımlanmış bulunmaktadır. Buna göre; yasal merkez, vergiye tabi kurumların esas nizamname veya mukavelenamelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen merkez olarak tanımlanmıştır. Aynı maddede iş merkezinden maksadın iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkez olarak tanımlanmıştır.

Kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan ve kazançları kurumlar vergisine tabi bulunan kurumlar, dar mükellef kurum olarak tanımlanmaktadır. Dar mükellef kurumların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabidir. Dar mükellef kurumlar Türkiye'de fiilen faaliyette bulunarak kazanç elde edebilecekleri gibi Türkiye'ye gelmeksizin Türkiye'de kazanç elde etmeleri de mümkün bulunmaktadır. Vergi matrahının hesaplama biçimi üzerinden tam ve dar mükellefler arasında bir fark olmamakla birlikte kurumların tüm kazançları ticari kazanç statüsünde değerlendirilir bu şekilde de vergilendirilir. Dar mükellef

⁴² 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

⁴³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.337

⁴⁴ Kaneti, a.g.e., s.41

kurum kazancının ise yapısı itibariyle gelir vergisinin konusunu oluşturan kazanç ve iratlardan hangisinin kapsamına girdiği vergileme açısından önem taşır. Dar mükellef kurumların Türkiye’ de GVK’da anılan gelir unsurlarından (ücret gelirleri dışında) her birini ayrı ayrı elde etmesi mümkündür ve vergileme elde edilen bu gelir türüne göre yapılmaktadır.⁴⁵



⁴⁵ Yıldız, a.g.m., s.52-53

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİSİNDE DAR MÜKELLEFİYET ESASLARI

I. DAR MÜKELLEFİYETİN GENEL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

Verginin üzerinden alındığı şey verginin konusunu teşkil eder, günümüzde genellikle gelir, servet ve tüketim verginin konusunu oluşturur. Vergi mükellefi, yasal olarak üzerine düşen vergi yükünü ödemeye zorunlu kişilerdir. Vergi hukukunda vergi borcunun ortaya çıkması, daha doğrusu vergi mükellefiyetinin meydana gelmesi için ayrıca vergi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir.

Kişisel olan vergi mükellefiyeti çeşitli nedenlerle bazen daraltılmakta bazen de genişletilmektedir. Mükellefiyetin daraltıldığı durumlardan birisi dar mükellefiyettir. GVK'da Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmelerini hükme bağlanmıştır. Hâlbuki tam mükellefiyette Türkiye'de yerleşmiş olanlar ve Türkiye'de yerleşmiş sayılanlar Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Bazı yazarlar dar yükümlünün tam yükümlüden farkını oluşturan bir özelliğini ortaya koymaktadırlar. Dar yükümlülükte belirleyici olan durum gelirin Türkiye'de elde edilip edilmediğidir. Tam mükellefiyette gelirin nerede elde edildiği önem arz etmeyip gelirin tamamı üzerinden vergi söz konusudur. Ancak dar yükümlülükteyse genel kuralın istisnası olarak sadece Türkiye kaynaklı gelirin vergilendirilmesi öngörüldüğü için dar mükellef kişilerde gelirin edinildiği yerin belirleyiciliği görülmektedir.⁴⁶ Dolayısıyla dar yükümlülükte gelir vergisinin kişiyi hedef alan subjektif karakterli yapısından kısmen de olsa sapma olduğu belirlenmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergiye tabi tutulurlar.

⁴⁶ Abdurrahman Akdoğan, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Yay. Ankara 1991, s.21

Dolayısıyla ikametgâhı Türkiye’de bulunmayanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de altı aydan az oturanlar dar mükellef sayılacak ve sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceklerdir.

A. TÜRKİYE’DE İŞ YERİNİN BULUNMASI

Vergi Usul Kanunu’na göre bir yerin işyeri sayılması için, ticari faaliyete tahsis edilmesi veya ticari faaliyette kullanılması yeterlidir. Gelir Vergisi Kanunu’nda işyeri kavramını açıkça tanımlayan bir hüküm bulunmamakla birlikte 7. maddede ticari kazancın Türkiye’de kazanılmış olması, işyerinde sağlanmış olması koşuluna bağlanmıştır. Türk vergi sistemi içinde yer alan Vergi Usul Kanunu’nun 156. maddesi işyeri başlığı taşımaktadır. Nitekim G.V.K 8. maddesinde dar mükellefiyette Türkiye’de ticari kazancın elde edilmesi için gerekli olan işyerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunacağı da belirtilmektedir.

Dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye’de ticari kazanç elde edebilmesi için Türkiye’de bir işyerinin bulunması ve belirtilen işyerinde kazanç ve irat elde edilmesi, dar yükümlülükte ticari kazancın elde edilmesi sonucunu doğurur. Türkiye’deki işyerinde elde edilen ticari kazanç dar yükümlülükte verginin konusunu oluşturur. İşyeri kavramı Türk vergi sistemi içerisinde önemli bir ölçüt olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla işyeri kavramının belirlenmesi önem taşımaktadır.⁴⁷

GVK m.8 ilk fıkrası hükmünde, işyerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre saptanması kabul edilmiştir. 213 sayılı VUK’da işyeri kavramına, mükellefin ödevlerini düzenleyen İkinci Kitap, Birinci Kısım, Birinci Bölüm’de işe başlama başlığı altında yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu 156. maddesinde "işyeri, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen ve bu faaliyetlerde kullanılan yerdir" şeklinde tanımlanmıştır.⁴⁸

VUK, işyerinin tanımını yapmadan önce vergi yasalarının uygulanması bakımından işyeri sayılacak yer örneklerini sıralama yolu ile belirlemiştir.⁴⁹ Buna göre

⁴⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.203

⁴⁸ Ekmekçi, a.g.e., s.32; Kaneti, a.g.e., s.322

⁴⁹ Ekmekçi, a.g.e.,s.32

işyeri; "ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; 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." Kanun ilgili maddede gibi edatını kullanarak işyeri örneklerinin sayılanlarla sınırlı olmadığını, bu örneklerin çoğaltılabileceğini kabul etmiş bulunmaktadır.⁵⁰

Bu durum günümüz şartları dairesinde ele alındığında, ticarete bir anlamda sınırların ortadan kalkması ve elektronik ticaretin ulaştığı yeni boyutun bu durumdaki etkisi itibariyle, işyeri hususu dar mükellefiyette farklılaşan bu boyutu ile ele alınmalıdır. Uygulamada, ikamet ilkesi doğrultusunda yapılan vergilendirme e-ticaret veya elektronik ortamda yapılan faaliyetler dikkate alındığında devlet vergi kaybını gündeme getirebilecek açıkların varlığı da kendini göstermektedir. Bu anlamda twitter örneği üzerinden bu durumun irdelenmesi araştırmada örnek teşkil etmesi açısından uygun görülmüştür.

VUK, 154. maddesinde tüccarlarda işe başlama belirtilerini açıklarken bir işyeri açmaktan maksadın belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demek olduğunu belirtmiş, devamında bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması işyerinin açıldığını göstermez demektir. Dar yükümlülerin işe başlamaları konusunda V.U.K.'da özel bir hüküm bulunmadığından işe başlamanın belirtileri hakkında tam mükellefler açısından VUK 154. maddesinin geçerli olması kaçınılmazdır.

OECD modelinin 5. maddesi işyeri kavramından nelerin anlaşılması gerektiğini izah etmektedir. Belirtilen maddenin birinci fıkrasında işyeri teriminin, anlaşma amaçları yönünden "bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer" anlamına geldiği belirtilmiştir. İkinci fıkrada ise; yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, madeni, petrol veya doğalgaz kuyusu, taş ocağı veya doğal zenginliklerin elde edilmesini sağlayan diğer herhangi bir yer ve yapımı on iki aydan

⁵⁰ Akdoğan, a.g.e., s.46

fazla süren inşaat şantiyeleri, yapım ve kurma projeleri işyeri olarak değerlendirilmektedir.⁵¹

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında işyeri teriminin neyi kapsamayacağı 5. maddenin 4. fıkrasında belirtilmiştir. OECD model anlaşmasına göre aşağıdaki faaliyetler işyeri oluşturmaya yeterli değildir. Bunlar; malların teşhiri, malların depolanması, malların teslimi, malların fason işletilmesi, mal satın alınması, bilgi toplanması faaliyetleridir.

Vergi anlaşmalarında işyeri olarak kabul edilmeyen yukarıdaki faaliyetlerin tümü hazırlayıcı ve yardımcı mahiyetteki uygulamalar olduğundan işyeri kapsamındaki faaliyetler olmayacak şekilde değerlendirilmiş ve ticari kazanç kapsamı dışında tutulmuştur.⁵²

Twitter, ülkemizde reklam faaliyetleri bağlamında kullanılan bir sosyal medya aracı olmakla birlikte ticari yönü itibariyle de varlığı söz konusu olan ve kurucu işletmenin ticari bir enstrümanı olarak varlık göstermektedir. Türkiye’de sınai, ticari ve zirai faaliyetler dairesindeki işlemler katma değer vergisine tabi tutulmaktadır. Bu itibarla işlemin Türkiye’de yapılması kıstası dikkate alınır ve bu kıstas, hizmetten Türkiye’de yararlanılması veya hizmetin Türkiye’de ifası kriterlerini dikkate almaktadır. Bu yönleri itibariyle Twitter’ın Türkiye hizmetlerinde KDV uygulanmaktadır. Katma değer vergisinin uygulanması noktasında ise ilgili Kanunun 9/1 maddesi hükmünce, *“Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.”*⁵³ denmektedir. Madde hükmünün uygulamadaki yansıması ise, hizmetten faydalananın ilgili oran karşılığı olan KDV’den sorumlu olması ve bu miktarı 2 no’lu KDV beyannamesi ile beyan ederek ödemesi şeklindedir. Bu şekilde tahakkuk eden KDV’nin 1 no’lu beyanname ile indirim hesapları içerisinde gösterilerek vergiden mahsup edilmesi

⁵¹ Ömer Faruk Batırel, “Çifte Vergilemeyi Önleme Konusunda OECD Model Antlaşması Ve Kurumlar Vergisi Uyum”, Vergi Dünyası, 111, 1990, s.46

⁵² Yücel, Turan, a.g.e.,s.103

⁵³ 25.10.1984 Tarih ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, m.9/1.

mümkün olmaktadır. Bu mahsuplaşma uzun vadede devam edebildiği için devletin bu vergi uygulamasından gelir elde etmesinin uzun vadeye yayıldığı ve tam anlamıyla gerçekleşmediği söylenebilmektedir.⁵⁴

Bu anlamda, hem İrlanda ile 24.10.2008 tarihinde yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması⁵⁵ hem de durumun Kurumlar Vergisi Kanunu açısından ele alınması neticesinde ortaya Twitter'ın Türkiye'deki gelirlerinin vergilendirilemediği görülmektedir. Bu durum iki ülke arasındaki anlaşma hükümlerine göre kendini göstermekte; Twitter'ın Türkiye ofisinin olmaması nedeniyle anlaşma hükümleri gereğince vergilendirme yapılamamaktadır. Bu durumun daha detaylı izahı ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının mükellefler için olumlu algılanan sonuçlar doğursa da devlet açısından vergi kaybına yol açabilen sonuçlarının varlığı da somutlaşabilecektir.

Twitter, Türkiye'de gayri menkul varlıklar kapsamında değerlendirilebilecek olsaydı anlaşmanın 6'ncı maddesi olan “Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir” başlığı ile anlaşma tarafların birinde ikamet edenin diğer taraf devlette bulunan gayrimenkullerden elde edeceği gelir bu devlet tarafından vergilendirilebilecektir şeklindedir. Bu noktada Türkiye'nin GVK ve MK hükümleri doğrultusunda web siteleri gayrimenkul olarak sayılmamış⁵⁶ dolayısıyla anlaşmanın bu maddesi gereğince vergilendirilme kapsamına alınamamıştır. Bunun yanı sıra sunucuları Türkiye'de yerleşik olmayan ve yalnızca görüntülenen web siteleri de yine gayrimenkul olarak sayılmamıştır.⁵⁷

Anlaşmanın “Ticari Kazançlar” başlıklı 7'nci maddesi uyarınca Twitter'ın Türkiye'deki mükelleflerden edindiği reklam kazançlarının niteliği anlaşma hükümlerinde herhangi bir başka kazanç türü ile ilişkilendirilemediğinden ve yalnızca ticari kazançlar dairesinde yer aldığından; bununla birlikte ticari kazancın

⁵⁴ Agah Dikici, “Mavi Kuş Maliye Kafesine Girecek mi?” **Vergi Dünyası**, S:309, Haziran, 2014

⁵⁵ Anlaşma maddeleri ve detaylı bilgi için bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/IRLANDA.htm, Erişim Tarihi: 16.04.2016

⁵⁶ Gayrimenkul tanımı ve gelirleri konusunda detaylı bilgi için bkz. Mehmet Yüce, Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Vergilemesi, **Mevzuat Dergisi**, 4(37), 2001, <http://www.mevzuatdergisi.com/2001/01a/01.htm>, Erişim Tarihi: 14.04.2016

⁵⁷ Dikici, a.g.m..

vergilendirilmesi yerleşik bir işyeri koşulu ile mümkün olmasından ötürü vergilendirilememektedir. Anlaşmada iş yeri tanımının detaylı bir biçimde ele alınması (m.5) ve tanımlama dairesinde işyerinin “bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü, işe ilişkin sabit bir yer” şeklinde dile getirmesinden kaynaklı olarak da Twitter’ın bir işyeri olmaması hasebiyle Türkiye’de edindiği kazançlardan ötürü vergilendirilememektedir.⁵⁸

Bu durumun Türkiye açısından şüphesiz karşılığı vergi kaybı olmakla birlikte Twitter ve benzer durumdakiler için ise vergi açığının değerlendirilmesi anlamı taşıyacaktır. Araştırmada, verginin Türkiye sınırlarında doğan ticari eylemler açısından değerlendirildiğinde; yerli sermaye ile finanse edilen bir diğer ifadeyle Türkiye’den sermayenin yurtdışına çıkışı şeklinde gelişen ticari faaliyetlerin Türkiye tarafından vergilendirilmesinin uygunluğu beyan edilmektedir. Bunun sağlanması açısından ise Vergi Kanunlarının genel itibarıyla dar mükellefiyet anlamında sermaye çıkışını gözetir biçimde düzenlenmesi gerekliliği sonucu ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan yeni kanun tasarısı ile dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye’de imal edip ihraç ettikleri mallar için de vergilendirmenin uygunluğu öne sürülmektedir. Bu noktada ise kanaatimizce sermayenin ülkeye girişi açısından hususun dikkate alınması ve vergi oranlarının uluslararası rekabette verginin etkilerinin de dikkate alınması önem arz edecektir.

B. TEMSİLCİ BULUNDURULMASI VE KAZANCIN TEMSİLCİLİKLER ARACILIĞIYLA EDİNİLMESİ

Dar yükümlü gerçek kişiler açısından ticari kazancın Türkiye’de elde edilmiş olması için gerekli koşullardan bir diğeri de Türkiye’de daimi temsilci bulundurmaları ve kazançlarını bu daimi temsilci aracılığıyla yapılan işlerden sağlamalarıdır.

Gelir Vergisi Kanunu 8’nci madde uyarınca, daimi temsilci, bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir. Yapılan tanımdan daimi temsilci ile ilgili belirtilen hususlar şöyle sıralanabilir:

⁵⁸ Dikici, a.g.m.

- Daimi temsilci bir vekâlet veya hizmet akdi ile temsil edilene bağlı olmalıdır.
- Daimi temsilci temsil edilen nam ve hesabına hareket etmelidir.
- Daimi temsilci muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunmalıdır.

Dar mükellefiyet bağlamında daimi temsilci, temsil edilene bir vekâlet sözleşmesi veya hizmet sözleşmesi ile bağlı olan, onun nam ve hesabına süresiz veya süreli olarak çeşitli ticari faaliyetlerde bulunma yetkisi olan kimse şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca, bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesinin daimi temsilcilik vasfını değiştirmeyeceği de belirtilmiştir. Daimi temsilci kavramı tanımında geçen hizmet sözleşmesi Borçlar Kanunu (B.K.) 313. maddesinde ve vekâlet sözleşmesi BK, m.313. hükmüne göre, *"hizmet akdi, bir mukaveledir ki, onunla işçi muayyen veya gayri muayyen bir zamanda hizmet görmeyi ve iş sahibi dahi ona bir ücret vermeyi taahhüt eder."* şeklinde tanımlanmaktadır. Yine BK, m.386. hükmünce, *"vekâlet öyle bir sözleşmedir ki onunla vekil, sözleşme çerçevesinde, yüklendiği işi idare veya vadettiği hizmeti ifa etmek borcu altına girer"*⁵⁹ şeklindeki ifade de yine vekâletin borç yükleyici ve iki taraflı bir anlaşma olduğuna işaret etmektedir.

Yukarıdaki maddeler ile daimi temsilcinin genel olarak tanımı yapılmakla birlikte madde hükmünün devamında da başkaca şart aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi olarak değerlendirilecek kimselere açıklık getirilmiştir. Başkaca şart aranmaksızın daimi temsilci sayılacak olanlar ise aşağıdaki şekliyle ifade edilmektedir.

- 1- Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Türk Ticaret Kanununun (T.T.K.) hükümlerine göre acente 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 konsinye olarak satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

GVK'nın temsil yetkisine sahip olup da tüccara bağlı olarak çalışan ticari mümessil, ticari vekil, tüccar memurları ile bağımsız olarak çalışan tüccar

⁵⁹Safa Reisoglu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Basım Yay., İstanbul, 2014, s.117

yardımcılarından acenteyi daimi temsilci olarak kabul etmiştir. Başkaca koşul aranmaksızın daimi temsilciliğin kapsamına giren temsilcilerden ticari mümessil, tüccar vekilleri ve tüccar memurları Borçlar Kanununda, acente ise Ticaret Kanunu'nda tanımlanmıştır. Ayrıca GVK temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler ile mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinye olarak satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranları da başkaca şart aranmaksızın daimi temsilci olarak kabul edileceğini hükme bağlamıştır.⁶⁰

Ticari Mümessil; BK m.449 hükmünde “*Ticari mümessil, bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen bir müessesenin işlerini idare ve imzasını kullanarak bilvekele imza vazetmek üzere mezuniyet verilen kimsedir.*”⁶¹ ifadesiyle ticari mümessilin tanımına yer verilmiştir. Ticari mümessil, işletmenin işlerini idare etmek ve işletmeyle ilgili hukuki işlemleri, ticaret erbabı adına vekâleten veya benzeri bir tanımla vekâlet verenin yerine imza atmak suretiyle yapmaya yetkili kılınan kişi olarak tanımlanabilir.⁶²

Ticari mümessil, bir işletmenin işlerini idare etmek üzere atanır ve bu atamaya, işletmeyi işleten kişi yetkilidir. Ticari mümessil olarak atanacak kişinin tam ehliyetli olması şart olmayıp, temyiz kudretine haiz olması yeterlidir. BK m 449/1’de ticari mümessilin, müessesenin imzasını kullanarak, işletme sahibini temsilen hareket ettiğini gösteren bir ibare kullanmak suretiyle imza atabilecektir.⁶³

Ticari Vekil; BK m. 453/1’de yapılan tanıma göre, "ticari vekil ticari mümessil sıfatını haiz olmaksızın, bir ticarethane veya fabrika veya ticari şekilde işletilen diğer bir müessese sahibi tarafından müessesenin bütün işleri veya muayyen bazı muameleleri için temsile memur edilen kişidir."

Bu yetki işletmenin mutad olan muamelelerini kapsar. Ticari vekil kendisine açık yetki verilmedikçe borçlanamaz, kambiyo taahhütlerinde ve muhakeme ve

⁶⁰ Ekmekçi, a.g.e., s.44

⁶¹ 11.01.2011 Tarih ve 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu

⁶² Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, 5.Bası, İş Bankası AŞ Vakfı, Ankara, 2011, s.161

⁶³ Ayşe Nur Berzek, **Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri**, 10. Baskı, Beta, İstanbul, 2013, s.178

müdafaada bulunamaz.⁶⁴ Ticari vekil, ticari mümessilin aksine ticaret siciline tescil olunmaz. Yetkileri işletme sahibi tarafından sınırlanabilir.

Ticari vekile, işletmenin ya tüm işlerinin idaresi (genel yetkili ticari vekil) ya da belirli bazı işlerinin yapılması (özel yetkili ticari vekil) hususunda temsil yetkisi verilebilir.

BK m. 456 uyarınca temsil yetkisinin geri alınması hukuki bağdan doğan haklar saklı kalmak üzere her zaman mümkündür. Fakat bu halde ticaret sicilinin bir fonksiyonu olmadığından, üçüncü kişilere karşı davranış ve görünüşe son vermek gerekir. Basiretli bir tacir olarak ilan ve sirküler yoluna gitmek de gerekebilir.⁶⁵

Müşteri çevresiyle ilişki kurmak zorunda olan tacirler, hizmeti müşteriye götürmek, pazarlamayı etkin kılmak gayesiyle seyyar (gezici) tüccar memurları kullanarak bunların hizmetlerinden yararlanabilirler.

Acentelikte asli unsur, bağlı olunan işletmeye müşteri kazandırmaktır. Acente, tellallıkta olduğu gibi, ticari işletme ile müşteri arasında aracılık yapar. Tellallığa göre farkı, faaliyetin sürekli olmasıdır.⁶⁶

Yapılan tanımlama esas alınarak acentenin unsurları şu şekilde sıralanabilir.

-Bağımsızlık: Acente, ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya müstahdem gibi tacire bağımlı bir durumda olmadığından bağımsız konumdadır. Acente, tacirin bağımsız yardımcılarındandır. Diğer tabi tacir yardımcılarından ayrılan en önemli yönü, acentenin bağımsız hareket edebilmesidir. Genellikle, faaliyet düzenini ve çalışma zamanını kendi ayarlayabilen kişiler bağımsız konumdadır. Müvekkilin acenteye faaliyet ve çalışma düzeni ile ilgili olarak idari talimat vermesi söz konusu değildir. Ancak müvekkil, yapılacak sözleşmelerin mahiyeti hakkında acenteye talimat-direktif verebilir.

⁶⁴ Reha Poroy ve Hamdi Yaşaman, Ticari İşletme Hukuku, 14. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2012, s.204

⁶⁵ Poroy ve Yaşaman, a.g.e, s. 190

⁶⁶ Özbacı, a.g.e., s.113

-Bir Sözleşmeye Dayanarak Çalışma: Kanunda yapılan tanımda geçen "bir mukaveleye dayanarak" ibaresi, acente ile ticari işletme sahibi arasında bir sözleşmenin bulunmasını gerektirir. Yapılacak sözleşme için herhangi bir şekil şartı öngörülmemiştir.

-Temsil veya Aracılık: Acentenin faaliyeti, ancak bir ticari işletmeyi ilgilendiren sözleşmelerde aracılık yapmak veya bu sözleşmeleri o işletme adına yapmak şeklinde görünebilir. Acente, sözleşmelerin yapılmasına aracılık veya tacir adına sözleşmeler yapma şeklinde faaliyet gösterir. Dolayısıyla acente, ancak bir tacirin ticari işletmesini ilgilendiren sözleşmelerin yapılmasına aracılık veya bu sözleşmeleri o tacir adına yapmakla görevlendirilebilir.

-Süreklilik: Kanunda, aracı acente için daimi bir surette ibaresi kullanılmıştır. (T.T.K. m 116/1). Bunun anlamı, süre belirli olsa da bu belirli süre içerisinde, acentenin sürekli ve devamlı olarak faaliyet göstermesidir.⁶⁷ Süreklilik unsuru, acentenin tek bir (veya önceden saptanmış belirli sayıda) sözleşmenin kurulmasına aracılık edilmesi veya tacir adına yapılması için görevlendirilmesinin mümkün olmayacağını gösterir.

Dar mükellefiyet açısından kazancın varlığından bahsedilebilmesi için ilgili kanun uyarınca yurtdışındaki dar mükellefin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve vergiye konu kazancın bu iş yerinde veya daimi temsilci vasıtası ile edinilmiş olması gerekmektedir. Uygulamada bu durumların varlığı halinde sıkıntı görülmemekle birlikte işyeri veya daimi temsilci bulundurmayan ancak buna karşın yine kazanç elde etme durumu söz konusu olan faaliyetlerin varlığı da dikkat gerektirmektedir. Örnek olarak turizm sektöründe yurt içi acenteler veya internet siteleri üzerinden satış yapan yurtdışı firmaların bu satışlardan kaynaklı olarak vergiye tabi tutulamaması verilebilmektedir. Nitekim hizmetin verildiği yer dikkate alındığında yurtdışı turlarında bu yer gidilen ülke olmakta ve yurtiçinde elde edilen kazancın yurtdışında harcanması özellikle KDV gibi harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından kayıp konusu olmaktadır.

⁶⁷ Berzek, a.g.e., s.161

Bunun yanı sıra yapılan bu harcamaların vergi indirimine konu olması da olayın daha ehemmiyetli yönünü oluşturmaktadır. Yapılan harcamaların tespit edilmesinde beyanın esas alınması ve bunun dışında bir tespit imkânının olmamasından kaynaklı olarak harcama miktarlarının gerçek dışı beyan edilmesi ihtimalinin varlığı ve bu durumda vergi indiriminin de bu beyanlar doğrultusunda artması vergi kaybında dikkate alınması gereken durumlardan olarak kendini göstermektedir. Bu noktada daimi temsilcinin sorumluluğu ve harcamaların indirimine konu olan miktarlarında yeni düzenlemelerin hayata geçirilmesi kanaatimizce bu hususta yaşanacak vergi kayıplarını daha az seviyelere indirebilecektir.

C. DAR MÜKELLEFİYET VE ÇİFTE VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ

Günümüz dünyasında yoğun ekonomik ilişkiler, ülkeler arasında sermaye, emek ve mal dolaşımını hızlandırmakta, bunun doğal sonucu olarak kişi ve kurumların bir devletteki ekonomik ve hukuksal bağlılıklarının yanı sıra başka devletlerle olan ekonomik bağlılıkları yaygınlaşmaktadır. Başka bir devletle ekonomik bağlılık, gelir getirici faaliyetler ve dolayısıyla ortaya çıkacak mali yükümlülükler anlamına gelmektedir. Devletlerin vergilendirme yetkilerinin kullanılmasında uluslararası genel kabul gören kaynak, ikametgâh ve uyrukluk ilkelerinin vergi mevzuatlarına yansması ve bu vergilendirme yetkisinin egemenlik haklarının gereği serbestçe kullanılması, vergi yetki çakışmasına ve birden çok ülkede gelir elde eden vergi yükümlülerinin aynı gelirleri üzerinden birden çok vergilendirme yetkisi altına girmelerine yol açmaktadır. Mukimi bulunduğu devlet dışında başka ülkelerde elde ettiği gelir üzerinden tam veya dar yükümlü olarak vergi ödeyen kişi ve kurumlar, bir kez de mukimi bulundukları ülkede de aynı gelirler üzerinden vergi ödemek durumuyla karşı karşıya kalmaktadırlar.⁶⁸

Çeşitli ülkelerin şahsılık ve mülkilik ilkelerini aynı vergiler bakımından aynı şekilde kabul etmemeleri birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin aynı yükümlüler ve aynı vergi konuları üzerinde çakışması sonucunu doğurur.⁶⁹ Devletler gelir üzerinden aldıkları vergilerde iki temel yaklaşımdan birini benimsemektedirler. Birinci yaklaşım,

⁶⁸ Nihat Onat, "Türkiye Cumhuriyeti İle Bazı Devletler Arasında Akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları-I", **Mükellefin Dergisi** Sayı:43, 1996, s.12

⁶⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.58

ülke içinde ikametgâhı olan herkesin bütün dünyada elde ettiği geliri toplaması ve beyan etmesi usulüdür, ikinci yaklaşım ise, yalnızca ülke içinde elde edilen gelirin beyan edilmesi üzerine kuruludur. Bütün devletlerin genelde birinci yaklaşımı esas alarak vergi sistemlerini buna göre oluşturmaları neticesinde, yurt dışında elde edilen gelirlerin hem kaynak devlette hem de mukim devlette vergilendirilmesi neticesinde çifte vergileme kaçınılmaz olmaktadır.

Bu durumda, hukuki ya da iktisadi bir çifte vergilemenin varlığından söz edilebilir. Hukuki çifte vergileme birden fazla devletin, vergilendirmede değişik ilkeler kabul etmeleri ya da ilkeleri farklı uygulamaları nedeniyle, aynı kişinin, aynı vergi konusu için birden fazla kere vergiye tabi tutulması olarak tanımlanabilir. İktisadi çifte vergileme ise aynı vergi konusu üzerinden, birden fazla kişinin, birden fazla devlet tarafından vergi mükellefiyetine tabi tutulmasıdır.⁷⁰

Aynı vergi yükümlüsünün, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak aynı vergilendirme dönemi için iki veya daha çok devlete aynı veya benzer vergileri ödeme durumuna uluslararası hukuksal çifte vergilendirme adı verilmektedir.⁷¹

Ülkelerarası sermaye, teknoloji ve emek hareketleri ne denli yoğun ise, çifte vergilendirme sorunu da o denli önem kazanmakta, çözümlenmediği veya ortadan kaldırılmadığı takdirde sermaye ve emek hareketliliğinin önündeki en büyük engellerden biri olmaktadır. Maliye teorisinde belirli bir kaynaktan aynı yapıda tek bir verginin alınması temel kuraldır. Vergi adaleti aynı kaynaktan belirli bir zaman dilimi içerisinde birden fazla vergi alınmasını, yani mükerrer vergilendirmeyi uygun bulmamaktadır. Mükelleflerden aynı kaynaktan, aynı yapıda birkaç vergi alınması halinde, bu kaynağın büyük mali yükler altında kalacağı ortadadır.

Vergi kanunları, devletlerin vergilendirme yetkilerinin uluslararası alandaki sınırlarını belirler. Çeşitli devletlerin bu sınırları değişik ölçütleri esas alarak belirlemeleri durumunda çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkar. Bunu önlemek için

⁷⁰ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000, s.63

⁷¹ Soydan, a.g.e., 1995, s.17

devletler karşılıklı olarak egemenliklerinden ödün vererek, uluslararası vergi anlaşmaları ile vergilendirme yetkilerini sınırlandırırlar.⁷²

Çifte vergilendirmenin olumsuzluklarını gidermek için ülkeler değişik girişimlerde bulunmuş, farklı çözümlere varmışlardır. Günümüzde devletlerin hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için başvurdukları değişik yolların başında, vergilendirme yetkilerini yasalarla tek yanlı olarak sınırlandırmaları, uluslararası anlaşmalarla vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırmaları ve uluslararası ekonomik bütünleşmelere katılarak sınırlandırmaları gelmektedir.

Bu sorunu çözmek için devletler aralarında çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yapmaktadırlar. Ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıklar sorunun çok taraflı anlaşmalar yoluyla çözülmesinde güçlükler sebebiyet vermiştir. Dolayısıyla sorunun daha çok ikili anlaşmalar yoluyla çözüme kavuşturulmasına karar verilmiştir. İkili anlaşmalarda uzlaşma ve uyumu sağlamak amacıyla uluslararası kuruluşlar tarafından model anlaşmaları geliştirilmiştir. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları, iki modelden esinlenerek düzenlenebilmektedir. Bunlardan ilki, OECD bünyesinde düzenlenen ve 1977 yılında revize edilen modeldir. Bugün dünyadaki anlaşmaların çoğuna, eski olması ve OECD üye ülkelerinin temel görüşünü yansıtmaması dolayısıyla, damgasını vuran bu modeldir. Türkiye'nin de içinde bulunduğu OECD'ye mensup devletler kendi aralarında düzenledikleri vergi anlaşmalarında iç mevzuatlarının gerektirdiği sapmalar saklı kalmak üzere bu modeli kullanmaktadırlar. Daha sonra kendini gösteren model de Birleşmiş Milletler modelidir. Bu model gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalara rehberlik görevini üstlenmektedir.

Sermaye hareketleri, gelir üzerinden alınan vergi rejimlerine karşı oldukça duyarlı bulunmaktadır. OECD örgütü bu amaçla gelir ve sermaye dolaşımında çifte vergilemeyi önleme konusunda bir model antlaşma (1977) geliştirmiş ve sermaye dolaşımı sırasında yapılacak ikili antlaşmalarla, sermaye ve emek gelir üzerindeki çifte

⁷² Çağan, a.g.e., S.271

vergilemenin önlenmesini, yerli ve yabancı kişi ve kurumlar arasında ayırmacı vergi uygulamamasını öngörmüştür.⁷³

Vergi anlaşması, belirli gelir unsurlarının, üzerlerinde çakışan vergilendirme yetkilerini ayırmak üzere, devletlerden herhangi birine bağlanması veya her iki devlet arasında paylaşılması esasına dayanmaktadır. Böylece, bir gelir, vergi anlaşmasındaki hükümler uyarınca devletlerden birinin (ya da kısmi olarak her ikisinin) vergilendirme yetkisine konu olmakta; diğer devletin vergilendirme yetkisi ya tamamen ya da kısmen sınırlandırılmaktadır. Nitekim Türkiye, özellikle 1980 sonrasında, gelir ve servet vergileri alanında birçok vergi anlaşmasına taraf olmuştur.⁷⁴

Bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının, iki devlet arasında vergilendirme gücü yönünden ihtilaflı olan gelir unsurlarının öncelikli hangi devlette vergilendirileceğini çözümlediği, pek çok durumda da yalnızca devletlerden birine vergileme yetkisi tanıdığı; ancak vergileme yetkisi tanınan devletin, dar mükelleflerle tam mükellefler arasında ayırım yapmadıktan sonra, bu gelir unsurunu kendi iç mevzuatına göre dilediği gibi vergileyebileceği dikkate alındığında, sonuçta yine iç mevzuatın hükmünün geçerli olduğu ortaya çıkmaktadır.⁷⁵ Yapılan çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile ülkelerin iktisadi ilişki içinde olduğu devletlerin çoğuyla bir çeşit ortak vergi hukuku yaratılmış olmaktadır.

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme, OECD Model Anlaşmasının sunuş bölümünde de tanımlanmıştır. Buna göre çifte vergilendirme, aynı vergi yükümlüsünün iki veya daha çok devlette, aynı vergilendirme döneminde, aynı vergi konusu üzerinden, aynı veya benzer nitelikte bir vergiyi tabi tutulmasını ifade etmektedir.

Bizim Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarımız yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna imkân verdiğiinden, Türkiye’de ikamet edenler açısından herhangi bir çifte vergileme problemi söz konusu değildir. Ancak Türkiye’de faaliyette bulunan ve

⁷³ Batirel, **a.g.m.**,s.45

⁷⁴ Billur Yaltı Soydan “Dar Yükümlülerin Elde Ettikleri Ücretlerde Türk Vergi Anlaşmalarının Rolü- 183 Gün İstisnası-”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 149, 1994, s.78

⁷⁵ MuratSemercigil, **Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2000, s.481

ikametgâhı başka bir ülkede bulunanlar açısından, aynı gelir unsuru için, hem Türkiye’de hem de kendi ülkesinde iki defa vergi ödemek kaçınılmazdır.⁷⁶

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında kişilerin mukimliğini belirlemek büyük önem taşımaktadır. Çünkü vergi anlaşmaları akit devletlerin birinde veya her ikisinde mukim olan kişileri kapsamakta ve her iki devletin egemenliği altında bulunan vergi mükellefleri ile vergi konularına ilişkin vergilendirme yetkisinin hangi devlet tarafından kullanılacağını göstererek, akit devletlerin çakışan vergilendirme yetkilerini birbirinden ayırmaktadır.⁷⁷

Önceki bölümlerde ele alınan detaylar itibariyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, Anayasa’nın 90’ıncı maddesi uyarınca usulüne uygun biçimde yürürlüğe konan uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu ifadesinden hareketle önemine dikkat etmek gerekecektir. Bu anlaşma maddelerinin tarafların anlaşmaya konu faaliyetler için vergilendirme esaslarını belirleyiciliğinin yanı sıra iç hukuk düzenlemelerinden de beslendiği ve bu düzenlemelerle şekillenen uygulamaların varlığı da söz konusudur. Dar mükellefiyet dairesinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla belirlenen maddelerin iç hukuk ilgili maddeleriyle örtüşmesi veya açık sayılacak durumların düzenlemesine gidilmesinin gerekliliği yukarıdaki Twitter örneği ile kendini göstermektedir.

II. DAR MÜKELLEFİYETİN UNSURLARI

Hukukun dar mükellefiyete ilişkin tanımları dikkate alındığında karşımıza kanunun hüküm sınırları içerisinde yerleşme ve belirli süreli olarak bu sınırlar içerisinde oturum gerçekleştirmiş olma kıstasları çıkmaktadır. Yerleşme ya da oturum hususunda dar mükellefiyetin yer unsuru söz konusu olmasının yanı sıra yerleşmenin süresi bakımından belirlenen kıstaslar da dar mükellefiyetin zaman unsurunu işletmektedir.

⁷⁶ Murat Semercigil, “Dar Mükelleflerin Ticari Kazançları Ve Vergi Anlaşmalarında Türkiye’nin Bu Kazançlara Yaklaşımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:21, 1983, s.39

⁷⁷ Mehmet Yıldırım, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Mukimlik Belgesinin Önemi”, **Vergi Dünyası**, Kasım 2010.

A. YER VE ZAMAN BAKIMINDAN DAR MÜKELLEFİYET

Vergi hukukunda vergi borcunun ortaya çıkması, daha doğrusu vergi mükellefiyetinin meydana gelmesi için ayrıca vergi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir. Kişisel olan vergi mükellefiyeti çeşitli nedenlerle bazen daraltılmakta bazen de genişletilmektedir. Mükellefiyetin daraltıldığı durumlardan birisi dar mükellefiyettir. GVK'da Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmelerini hükme bağlanmıştır. Hâlbuki tam mükellefiyette Türkiye'de yerleşmiş olanlar ve Türkiye'de yerleşmiş sayılanlar Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm kazançları üzerinden vergilendirilirler.

T.M.K 19/1'e göre, bir kimsenin ikametgâhı yerleşmek niyeti ile oturduğu yerdir. Burada belirtilmesi gereken, bir yerde oturma oranının ikametgâh sayılması için yeterli olmadığı, öznel bir unsur olan yerleşme iradesinin de bulunması gerektiğidir.⁷⁸

Dar yükümlülükte önemli olan konu gelirin Türkiye'de elde edilip edilmediğidir. Bu durumda hedef olarak gelir ön plana çıkmaktadır. Yani yükümlünün şahsına ait gelir nereden elde edilmiş olursa olsun tümü üzerinden vergileme yapılmaktadır. Dar yükümlülükteyse genel kuralın istisnası olarak sadece Türkiye kaynaklı gelirin vergilendirilmesi öngörüldüğü için kişilerin gelirinin ön plana çıktığı söylenebilir.⁷⁹ Dolayısıyla dar yükümlülükte gelir vergisinin kişiyi hedef alan subjektif karakterli yapısından kısmen de olsa sapma olduğu belirlenmektedir.

GVK'ya göre, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergiye tabi tutulurlar. Dolayısıyla ikametgâhı Türkiye'de bulunmayanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de altı aydan az oturanlar dar mükellef sayılacak ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceklerdir. Ancak, uyrukluğ ne olursa olsun, ikametgâhı Türkiye'de bulunan bir kişi, başkaca koşul aranmaksızın Türkiye'de yerleşmiş sayılarak tam yükümlülük esasında tüm kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecektir. Nitekim Danıştay; bir kararında uyuğu ne olursa olsun, bir gerçek kişinin Türkiye'de

⁷⁸ 22.11.2001 Tarih, 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu.

⁷⁹ Akdoğan, a.g.e.,s.21

ikametgâhı saptanması durumunda ayrıca başka nitelik ve koşul aranmaksızın bu gerçek kişinin Türkiye’de yerleşmiş sayılacağı ve ülke içinde ve dışındaki kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların tümü üzerinden vergiye tabi tutulacağını belirtmektedir.⁸⁰

GVK’nın üçüncü maddesinin iki no’lu bent hükmü ile yükümlülük tespitinde Türkiye’de yerleşme esasına bir istisna getirilmiştir. Buna göre; 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 ikamet eden Türk vatandaşlarının tam yükümlülük esasında vergilendirileceklerdir. Ancak bu kimselerin bulundukları ülkede edindikleri kazanç ve iratlar dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş olanları, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden tekrar vergilendirilmezler denmiştir.

⁸⁰ Danıştay 4. Dairesi, 16.05.1963, Esas No:1959/5711, Karar No:1963/1804 (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi:10.03.2016)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFLER GERÇEK KİŞİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

I.GENEL OLARAK

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi ve kendisinden beklenen kamusal hizmetleri yerine getirebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacının bulunması ve bu kaynakları ancak vergilendirme yetkisini kullanarak sağlayabilmesi nedeniyle bu yetkiyi kullanması aynı zamanda bir zorunluluktur.⁸¹ Bu yetki, devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği harcama, borçlanma, bütçe yapma gibi yetkilerin en önemlilerinden biri ve aynı zamanda devletin varlık koşuludur. Devlet, kamu hizmetlerinin görülebilmesi için gereksinim duyduğu mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak karşılar. Devletler vergilendirme yetkisi üzerinde hem egemenlik hem de ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerle büyük direnç ve duyarlılık gösterirler.⁸² Vergilendirme yetkisinin kullanım şekli ve alanı, devletin ekonomik yaşama müdahalesinin boyutuna göre farklılık arz etmektedir.⁸³

Anayasa Mahkemesi'ne göre; “Vergilendirme yetkisi devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiili güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan mali kaynakların sağlanması amacıyla kullanılan vergilendirme yetkisi, dar anlamda, devletin, kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini, geniş anlamda ise, çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yerine getirilmesinin yanında, ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzel kişilere getirdiği her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır. Bu yetkiye dayanılarak, kamu giderlerini

⁸¹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, I. Baskı, S.3-4

⁸² Biltekin Özdemir, **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, S.11.

⁸³ Zeynep Arıkan, Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı Ve Sınırları (Türkiye Analizi), **Doktora Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994, S.44.

karşılama amacıyla alınan vergi, 1982 Anayasası'nın 73. maddesine göre gerçek ve tüzel kişilerin yasalarla belirlenmek koşuluyla mali güçlerine göre yerine getirmek zorunda oldukları bir yükümlülüktür. Devlet bu yolla kamu giderlerini karşılamak için veya mali politikasının gereği olarak, piyasa ekonomisinden bütçeye gelir aktarmaktadır".⁸⁴

Devlet egemenliği kavramı ile ilişkili olan vergilendirme yetkisi, egemenlik kavramının çağlar boyu geçirdiği evre değişikliklerinden etkilenmiştir. Vergilendirme, modern ekonomilerde bugün dahi kamunun ekonomik ve sosyal hedeflerinin gerçekleştirilmesi için uygulanan bir finansman aracıdır.⁸⁵ Devlet egemenliğinin zaman zaman çok geniş bir biçimde ele alındığı yüzyıllardan farklı olarak günümüzde vergilendirme yetkisi de, hem kavramsal planda sınırlanmak, hem de müspet hukukun çeşitli kurallarıyla sınırlanıp daraltılmak istenmektedir.⁸⁶

Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği, her devrin devlet ve egemenlik anlayışına ve devlet biçimine uygun olarak değişmektedir. Rejim biçimlerine göre, geniş mali özerklik, sınırlı mali özerklik, merkezi devlete veya federal devlete bağımlı olma bağlamında vergilendirme yetkisinin bölündüğü görülmektedir.⁸⁷ Devletin amaçları değiştikçe vergilendirmeden beklenen sonuçlar da değişikliğe uğramaktadır. "Jandarma Devleti" anlayışına uygun olarak, vergilendirme yetkisi, aynı egemenlik gibi, mutlak ve sınırsız bir yetkidir. "Liberal Devlet'te ise vergilendirme karşılık ve mübadele ile açıklanmıştır. Ondokuzuncu yüzyılda ortaya çıkan "Kolektivist Devlet" anlayışında ise, vergilendirme yetkisi fedakârlık ve ulusal görev kavramları içinde açıklanmıştır. Çağdaş anlayışa göre ise, vergilendirme yetkisi devlet egemenliği temeline dayandırılmaktadır.⁸⁸

⁸⁴ Anayasa Mahkemesi'nin 16.09.1998 Gün Ve E: 1997/62, K: 1998/52 Sayılı Kararı, 20.10.2000 Tarih Ve 24206 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

⁸⁵ Özdemir, a.g.e., s.31.

⁸⁶ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, İmaj Yayıncılık, 2000, s.17.

⁸⁷ Emin Memiş, "Anayasanın "Vergi, Resim, Harç Ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunuyla Konular, Değiştirilir Ve Kaldırılır" Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan "Alt Ve Üst Sınırları Belirleme" Ve "Usul Ve Esasları Maliye Bakanlığınca Belirlenir" Hükümlerinin Değerlendirilmesi", **Danıştay Başkanlığı 138. Yıl Sempozyumu**, 11-12.05.2006, Ankara, s.64.

⁸⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.33.

Vergilendirme ile ilgili kuralların ve bu kuralların hukuksal temel dayanağının en üst norm olan anayasalarda gösterilmesi zorunludur.⁸⁹

Vergilendirme yetkisi dar anlamda; devletin veya bu yetkiyi devletten devralmış olan kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkilerini içermekte iken, geniş anlamda; kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulacak her çeşit mali yüküme ilişkin yetkiyi kapsamaktadır. Bu çerçevede, dar anlamda verginin yanı sıra, resimler ve harçlarla, sanayi, ticaret, ziraat odaları ve barolar gibi meslek kuruluşlarına ödenen aidat ve harçlar, sosyal güvenlik kurumlarına ödenen aidatlar v.b geniş anlamda vergilendirmenin kapsamına girmektedir. Bunların ortak yanları devlet egemenliğine dayanılarak alınmalarıdır.⁹⁰ Parafiskal gelirler olarak adlandırılan bu gelirler, geliri sağlayan kurumun bütçesine girmekte ve devlet bütçesiyle ilişkilendirilmemektedir.⁹¹

Vergilendirme yetkisi, vergilendirme sürecinin değişik aşamalarına göre de sınıflandırılabilir. Vergi ve vergiye ilişkin muafıklar ve istisnalar tanıma, bunları değiştirme ve kaldırma bu yetkinin alanına girmektedir.

Vergilendirme yetkisi subjektif ve bireysel nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerine yönelik yetkiyi de açıklamaktadır.⁹²

II. DAR MÜKELLEF KİŞİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Dar mükellefiyette temel prensip tam mükellefiyette olduğu gibi, elde edilen gelirin yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilenmesidir. Ancak bu temel prensipten ayrılan uygulamalar da vardır. Dar mükellefler elde ettikleri diğer kazanç ve iratları münferit beyanname ile beyan ederler. Bazı durumlarda ise, vergi güvenliği, tevkif suretiyle alınan verginin yeterli görülmesi ya da vergilemede basitlik düşüncesinden hareketle elde edilen gelir, vergi sorumluları tarafından verilen muhtasar beyanname ile vergilenmektedir.

⁸⁹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, S.1.

⁹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.76.

⁹¹ Memiş, **a.g.y.**, s.40.

⁹² Çağan, **a.g.e.**, s.5,

Yine, dar mükelleflerde tam mükelleflerde olduğu gibi elde edilen gelirlerin toplanarak beyan edilmesi zorunludur. Yurt içinde elde edilen gelirlerin, hem tam mükelleflerde, hem de dar mükelleflerde toplanarak beyan edilmesi zorunludur. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun da yer alan bazı düzenlemelerle, gelirin beyannamede toplanması ilkesinin istisnaları bulunmaktadır.

Yabancı ülkelerde elde edilen gelir unsurlarının vergilendirilmesi, sadece tam mükellefler için geçerli olan bir düzenlemedir. Dar mükellefler, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedirler.

A. DAR MÜKELLEF KİŞİLERİN VERGİYE TABİ KAZANÇLARI

1. Ticari Kazançlar

Dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'de ticari kazanç elde etmeleri bu kişilerin Türkiye'de bir iş yerlerinin olmasına ya da daimi temsilci bulundurmasına ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile sağlanmasına bağlıdır. Ancak bu koşulları sağlasalar bile iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan; ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın alınan veya imal edilen malların Türkiye'de satılmadan yabancı ülkelere gönderilmesi sonucu elde edilen kazançlar Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacaktır.⁹³

Türkiye'de satmaktan maksat ise alıcı ve satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmış olması anlaşılmalıdır. İş merkezi ise iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.⁹⁴

Bu hüküm uyarınca özellikle dar mükellef konumunda olanlara vergisel açıdan önemli bir kolaylık sağlanmış bulunmaktadır. Çünkü eğer bir dar mükellef Türkiye'de satın aldığı malları satmaksızın yurtdışına gönderirse bu faaliyeti nedeniyle elde ettiği gelir vergiye tabi olmamaktadır. Bu paralelde eğer yeni bir dar yükümlü gerçek kişi

⁹³ Hasan Altuncu, **Vergileme Esasları Oranlar Hadler**, Ankara, Vergi Denetmenliği Derneği Yayını, 2002, S. 106.; VUK, m.7/1 ile değişik 31/12/1981 - 2574/1.

⁹⁴ VUK, m7/3-b (Değişik: 24/12/1980 - 2361/3)

Türkiye’de satın aldığı mallarla bir başka mal üretilip yurtdışına satıyorsa, bu faaliyeti nedeniyle de vergilendirilmemektedir.⁹⁵

Dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye’ de elde ettikleri ticari kazançları her hal ve şart altında beyan edilecektir. Başka bir anlatımla dar mükellef gerçek kişiler tam mükellef gerçek kişilerde olduğu gibi GVK’nın 85. maddesi uyarınca kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar.

Ayrıca dar mükellefiyete tabi olanların GVK’nın 30. maddesine göre hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar Türkiye’de başkaca işyeri veya daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla Gelir Vergisi’nden müstesnadır.

a. Ticari Kazanç Kavramı ve Ticari Kazancın Elde Edilmesi

Ticari kazancın elde edilmiş sayılması için geliri doğuran işlemin eksiksiz olarak gerçekleşmesi ve gelirin nitelik ve tutar bakımından kesinlik kazanmış olması yeterlidir. Ticari kazancın elde edilmesinde tahakkuk esası benimsenmiştir.

Dar mükellefiyette, ‘Türkiye’de elde etme” kavramı ile “elde etme” kavramı birbirinden farklı iki kavramdır. Daha önce açıklandığı üzere Türkiye’de elde etme kavramından gelir unsurlarının hangi şartlarda dar mükellefiyetin konusunu teşkil edeceği anlaşılır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun yedinci maddesinin birinci fıkrasında ticari kazancın Türkiye’de elde edilmesi; kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile sağlanması şartına bağlanmıştır. Dolayısıyla dar mükellef gerçek kişinin Türkiye’de ticari kazanç elde etmesi için Türkiye’de bir işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması, kazancın belirtilen yerlerde veya belirtilen temsilciler aracılığıyla sağlanması gerekir. Ticari kazancın vergilendirilmesi bakımından yeterli olan iki unsur vardır. Bunlar; bir işyerinin olması veya bir daimi temsilci bulundurulması ve kazancın bu işyerinden veya daimi temsilcisi aracılığıyla sağlanması koşullarıdır. Bu noktada

⁹⁵ Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, **Kurumlar Vergisi Kanunu**, ASMMMO, Ankara, 2006, s.34

Danıştay 4. Dairesinin 2005/1282 E. ve 2006/289 K. sayılı içtihat metninde de bu hususa ilişkin açıklama doğrultusunda bir karara gidilmiştir.⁹⁶

Ticari kazanç mutat şekilde yapılan ticari faaliyetten doğar. Bu faaliyetin bizzat işletme sahibi tarafından yürütülmesi halinde, esasen Türkiye’de yerleşme durumu doğmuş olur. Tam mükellefiyet esasında vergileme yapılır. Bunun dışında, Türkiye’de devamlı ve mutat faaliyet ancak, sahibi namına hareket edecek temsilci tarafından sevk ve idare edilebilir. Bu halde de elde edilen gelir unsuru dar mükellefiyet esasında ticari kazanç olarak vergilenir.⁹⁷

b. Türkiye’de İş Yeri Bulunması Koşulları

Vergi Usul Kanunu’na göre bir yerin işyeri sayılması için, ticari faaliyete tahsis edilmesi veya ticari faaliyette kullanılması yeterlidir. Gelir Vergisi Kanunu’nda işyeri kavramını açıkça tanımlayan bir hüküm bulunmamakla birlikte 7. maddede ticari kazancın Türkiye’de kazanılmış olması, işyerinde sağlanmış olması koşuluna bağlanmıştır. Türk vergi sistemi içinde yer alan Vergi Usul Kanunu’nun 156. maddesi işyeri başlığı taşımaktadır. Nitekim GVK m.8’de dar mükellefiyette Türkiye’de ticari kazancın elde edilmesi için gerekli olan işyerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunacağı da belirtilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 8. maddesinin ilk fıkrası hükmünde, işyerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre saptanması kabul edilmiştir. 213 sayılı VUK’da işyeri kavramına, mükellefin ödevlerini düzenleyen İkinci Kitap, Birinci Kısım, Birinci Bölüm’de işe başlama başlığı altında yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu 156. maddesinde “*işyeri, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen ve bu faaliyetlerde kullanılan yerdir*” şeklinde tanımlanmıştır.

⁹⁶ “...193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendinde "Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan darmükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler" gelir vergisinden müstesna olarak kabul edilmiştir. Davacıya ödenen ücretlerin Kanuni ve iş merkezi Japonya’da bulunan dar mükellefiyete tabi bir işveren tarafından, bu işverenin yurt dışında elde ettiği kazançlardan döviz olarak ödendiği hususu ihtilafsız olup, bu ücretlerin Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi kapsamında beyana tabi gelir olarak kabul etmeye olanak yoktur..” (Danıştay 4. Daire 2005/1282 E., 2006/289 K.) (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi:10.03.2016)

⁹⁷ Özbalcı, **a.g.e.**,s.101

Vergi Usul Yasası işyerinin tanımını yapmadan önce vergi yasalarının uygulanması bakımından işyeri sayılacak yer örneklerini sıralama yolu ile belirlemiştir.⁹⁸ Buna göre işyeri; “ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; 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.” Kanun ilgili maddede “gibi” ayrımını kullanarak işyeri örneklerinin sayılanlarla sınırlı olmadığını, bu örneklerin çoğaltılabileceğini kabul etmiş bulunmaktadır.

Ayrıca, VUK, 154. maddesinde tüccarlarda işe başlama belirtilerini açıklarken bir işyeri açmaktan maksadın belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demek olduğunu belirtmiş, devamında bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması işyerinin açıldığını göstermez demektir. Dar yükümlülerin işe başlamaları konusunda VUK’da özel bir hüküm bulunmadığından işe başlamanın belirtileri hakkında tam mükellefler açısından VUK m.154’ün geçerli olması kaçınılmazdır.

2. Zirai Kazançlar

Zirai işletme hesabı esasında da tahakkukun esas alınacağı Gelir Vergisi Kanunu’nun 55. maddesi ile hükme bağlanmıştır. Anılan hükme göre, “Zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır.”⁹⁹

Zirai faaliyetin vergisel sonuç doğurması için sürekli ve bağımsız olarak ekonomik bir organizasyon çerçevesinde yapılması gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu 6. maddesi, dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceklerim hükme bağlamıştır. Aynı maddenin 3. bendinde ise zirai kazançların Türkiye’de elde edilmesi, zirai faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi koşuluna bağlanmıştır.

⁹⁸ Ekmekçi, **a.g.e.**,s.38

⁹⁹ Özbacı, **a.g.e.**,s.483

Gelir Vergisi Kanunu'nda icra edilmeye ilişkin herhangi bir açıklık bulunmamakla birlikte, icra etmekten kastın; zirai işletmenin Türkiye'de bulunması ve zirai işletmenin işletilmesi karşılığında bir kazanç elde edilmesidir.¹⁰⁰

Bu şartların mevcudiyeti halinde dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'de zirai kazanç elde ettikleri kabul edilerek vergilemeye tabi tutulacaktır.

Dar mükellefiyette asıl unsurun Türkiye'de yerleşilmemiş olması ve bunun yanı sıra zirai kazanç elde etme koşulunun faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi neticesinde, Türkiye'de yerleşmemiş gerçek kişilerin zirai maliyetlerini Türkiye'de doğrudan değil ancak bir temsilci kanalıyla gerçekleştirebilecekleri sonucuna götürmektedir.

Tarımsal üretim ürün türüne bağlı olarak belirli bir zaman sürecinin geçmesini gerektirdiğinden, bu sürecin altı aylık süreyi aşması durumunda Türkiye'de bulunan yabancı bir kimsenin Türkiye'de yerleşmiş olması sonucunu doğuracaktır. Dolayısıyla ilgili kişinin tam yükümlü olarak vergilendirilmesi söz konusu olacaktır. Netice itibarıyla Türkiye'de yerleşmemiş gerçek kişilerin bu faaliyetlerini ancak kendileri nam ve hesabına hareket eden bir temsilci aracılığıyla yerine getirmeleri mümkündür.

Dar yükümlülükte zirai kazancın Türkiye'de elde edilmesi için kazancı doğuran zirai faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi gerekir. Yasada hüküm bulunmamasına rağmen, Türkiye'de yerleşmemiş olan bir kimse bu faaliyeti ancak daimi temsilci aracılığıyla yürütebilir; tarhiyatın muhatabının da bu kişi olması gerekir. Aksi takdirde kendisi bizzat Türkiye'de zirai faaliyette bulunan bir kimsenin tam yükümlülük kapsamında vergilendirilmesi gerekir.¹⁰¹

3. Ücretler

Ücret hakkında hukuki açıdan genel bir düzenlemeyi, Borçlar Kanunu'nun hizmet akdi bölümünde buluyoruz. Buna göre, "*Hizmet akdi, bir mukaveledir ki, onunla*

¹⁰⁰ Turan, a.g.e.,s.196-197

¹⁰¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e.,s.262

işçi muayyen veya gayrimuayyen bir zamanda hizmet görmeyi ve iş sahibi dahi ona ücret vermeyi taahhüt eder.” (B.K. m 313/1).

İktisadi açıdan ücret, emek karşılığı ödenen bedeldir. Bu emek fikri veya bedeni olabilir. Karşılığı ise, ya para meblağları şeklinde nakdi veya mal şeklinde aynı de olabilir.

Kanun koyucu, Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinde ücretin tarifini yapmış bulunmaktadır. Buna göre; “*ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*”

Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilip bu ödemenin ücretin tabi olduğu esaslara göre vergilendirilebilmesi için, Gelir Vergisi Kanunu’nun yukarıda yer alan 61’inci maddesinde belirtilen unsurların varlığı gerekmektedir. Bu unsurları aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür.

- 1- İşverene tabi olmak,
- 2- Belirli bir işyerine bağlı olarak çalışmak,
- 3- Ödemenin hizmet karşılığı olması,
- 4- Ödemenin para ayın veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde olması.¹⁰²

Ayrıca kanun koyucu her türlü tereddüt ve kötüye kullanmaları önlemek amacı ile belirtilen maddenin ikinci fıkrasında, “*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 telli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının*” onun mahiyetini değiştirmeyeceğim hükme bağlamış bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinde aşağıda yazdı ödemelerin de ücret olarak nitelendirileceği hükme bağlanmış bulunmaktadır:

- 1- İstisna haddini aşan emeklilik, dul ve yetim aylıkları,

¹⁰² Hüseyin Yalçın, **Ücretlerin Vergilendirilmesi**, Kılavuz Yayınları, İstanbul, 1998, s.21

- 2- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve aynılar ile sağlanan menfaatler,
- 3- Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzer diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- 4- Yönetim ve denetim kurulları başkan ve üyelerine ve tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- 5- Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- 6- Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

Ücretin ticari kazançtan farkı, ücretin emeğe dayalı ve bağımlı bir gelir türü olmasıdır. Ayrıca ticari kazancın temel özelliği olan, sermaye ve organizasyon öğeleri, ücrette mevcut değildir. Serbest meslek kazancı ise bilimsel faaliyete, mesleki bilgiye dayanması ve bağımsız olması dolayısıyla ücretten ayrılmaktadır.¹⁰³

Ücret, bir işverene bağlı olarak sunulan emeğin sağladığı gelirdir. Bir başka deyişle, bağımlı emeğin kazancıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmesi başlığını taşıyan 7. maddesi, ücretlerin Türkiye'de elde edilmesini iki koşula bağlamış bulunmaktadır. Buna göre, hizmet Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olmak veya Türkiye'de değerlendirilmelidir. Bu iki koşuldan herhangi birisinin gerçekleşmesi durumunda, ücretin Türkiye'de elde edilmiş olarak kabul edilmesi için yeterlidir.

Dar yükümlü gerçek kişi tarafından yapılan hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması durumunda, ücretin dar yükümlü gerçek kişi tarafından Türkiye'de elde edildiği kabul edilir. Hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi kavramı, ücret ödemesine konu olan işin fiilen Türkiye'de yapılmış veya yapılmakta olmasını ifade eder. Bu durumda Türkiye'de yerleşik olmayan hizmetlinin emeğini Türkiye'de bizzat arz etmesi söz konusu olmaktadır.

¹⁰³ Yalçın, a.g.e., s.23-24

Dar yükümlü gerçek kişi tarafından ücretin Türkiye’de elde edilmiş kabul edilmesinin ikinci koşulu ise hizmetin Türkiye’de değerlendirilmiş olmasıdır. Dar mükellefiyette ücretin Türkiye’de elde edilmesi koşullarından biri hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesidir. Türkiye’de değerlendirme kavramı sadece ücret geliri unsuru açısından değil aynı zamanda serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlar gibi gelir unsurlarının da elde edilmesinde ölçüt olarak kullanılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinin son fıkrasına göre, hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesinden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması ya da ödeme yabancı ülkede yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin ya da nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi ya da karından ayrılmasıdır. Yorumu çok açık olan bu hüküm uyarınca, yapılan ödemenin Türkiye’de yaratılan gayrisafi hasıladan gerçekleşmesi başka bir deyişle Türk ekonomisinde yaratılan değerlerden kaynaklanması gerekmektedir. Yapılan ücret ödemelerinin Türkiye’deki kuruluş ya da işletmelerin giderleri arasında görünmesi koşulu aranmalıdır.¹⁰⁴ Hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi kısaca ikiye ayrılabilir:

Ödemenin Türkiye’de Yapılması: Hizmet yurt dışında yapılsa bile yalnızca ödemenin Türkiye’de yapılması hizmetin Türkiye’de değerlendirildiğini gösterir ve bu hizmet karşılığında elde edilen ücret vergileme kapsamına girer.

Ödemenin Yabancı Ülkede Yapılması: Hizmetin Türkiye’de değerlendirilmiş sayılması için, ödenen ücretin gerçek veya tüzel kişinin giderleri arasına aktarılmış olması gerekmektedir.

GVK’da ücretin Türkiye’de elde edilmiş sayılması için hizmetin Türkiye’de yapılması ya da Türkiye’de değerlendirilmesi yeterli olacaktır. Yani her iki koşul birlikte aranmayacaktır.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu Türkiye’de bulunan dar yükümlü gerçek kişilerden bir kısmını tekrar sayarak bunlara ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve

¹⁰⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e.,s. 262

benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi halinde, ücretin Türkiye’de elde edilmiş sayılacağını belirtmiştir. Söz konusu “*Türkiye’de kâin müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi,*” şeklinde duruma açıklık getirmektedir

Ancak, bu tür ödemeler GVK. m.61’e göre zaten ücretin kapsamına girmektedir. GVK m.7/3 a bendine göre dar yükümlü kişilerin Türkiye’de elde ettikleri ücretin vergilendirilmesini hükme bağlamıştır. Dolayısıyla GVK 7/3 b’de yer alan hüküm tekrar görünümü vermektedir.¹⁰⁵

4. Serbest Meslek Kazançları

Serbest meslek kazancı, bir işverene tabi olmaksızın kişilerin kendi uzmanlıklarıyla ilgili işlerinden elde edilen kazançlardır.¹⁰⁶ Serbest meslek kazançları uzmanlaşmış ve bağımsız emeğin karşılığında elde edilen gelirlerdir.

Serbest meslek kazancının tespiti ile ilgili düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu’nun 65-68’nci maddeleri arasında yapılmaktadır. GVK m.65, serbest meslek kazancının tarifini “*Her türlü serbest meslek kazancından 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.*” kanun ifadesi ile sınırlarını belirlemektedir.

Serbest meslek kazançları da ücret gelirleri gibi emek gelirleri kategorisinde yer alır. Yalnız serbest meslek kazancında yeterli ölçüde uzmanlaşmış emekten yararlanılması söz konusu olmaktadır. Serbest meslek faaliyeti için sadece emeğe dayanan bir organizasyon yeterli olmamakta, aynı zamanda geliri doğuran emeğin ilmi-mesleki bir ihtisasa dayanması ve sermayeden ziyade kişisel çalışmanın ön planda olmasına bağlıdır.

¹⁰⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e.,s. 268

¹⁰⁶ Erginay, a.g.e.,s.200

Serbest meslek kazancında elde etme tahsil esasına bağlanmış bulunmaktadır. Bir başka deyişle, serbest meslek kazancında, elde etme yönünden “eylemli tasarruf ilkesi” benimsenmiştir.¹⁰⁷ Gelir Vergisi Kanunu’na göre, serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek maliyeti karşılığı olarak tahsil olunan para ve alınan mallarla sağlanan diğer yararlardan bu maliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan miktar. Kanundaki bu tanımlamadan anlaşılacağı üzere, serbest meslek kazancım oluşturan hasılatın elde edilmiş sayılması için tahsil edilmesi şartı gereklidir.

Serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek maliyeti karşılığında alınan para ve mallardan sağlanan parayla temsil edilebilir diğer menfaatler toplamından, bu maliyet dolayısıyla yapılan giderler düşüldükten sonra kalan farkı ifade eder. (GVK m 67) Kanunun ifadesinden, serbest meslek kazançlarının elde edilmesiyle ilişkili olarak tahsil esasına dayanıldığı anlaşılmaktadır. Tahsilin nakden, aynen ya da ilgiliye yarar sağlama biçimlerinde gerçekleşebileceği unutmamak gerekir.¹⁰⁸

Gelir Vergisi Kanunu’nun kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmesi başlığını taşıyan 7. maddesi, serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilmesini serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi koşuluna bağlamış bulunmaktadır. Buna göre, serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesinden kaynaklanan bir serbest meslek kazancı Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır. Bu iki koşuldan herhangi birisinin gerçekleşmesi durumunda, serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmiş olarak kabul edilmesi için yeterlidir.

Serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmiş kabul edilmesi için faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi gerekir. Gelir Vergisi Kanunu’nda, dar yükümlülükte, serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi kavramı tanımlanmamıştır. Serbest meslek faaliyetinin yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’de tamamlanması ya da tam tersi durumda bu faaliyet sonucunda doğan kazancın hangi ülkenin vergilendirme yetkisine tabi olacağı sorunu ortaya çıkmaktadır.

¹⁰⁷ Kaneti, a.g.e.,s.318

¹⁰⁸ Uluatam, Methibay, a.g.e.,s.289

Danıştay sözü geçen sorunun hukuksal çözümünde “*faaliyet ağırlık merkezi*” terimini belirleyici ölçüt olarak ele almaktadır. Buna göre, faaliyetin ağırlıklı olarak geçtiği ülke Türkiye ise, serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmiş olduğu sonucuna varmaktadır.¹⁰⁹

Dar mükellef gerçek kişi açısından serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmiş olarak sayılabilmesi için faaliyetin Türkiye’de değerlendirilmiş olması gerekir. Serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de değerlendirilmesi, faaliyet karşılığı ödemenin Türkiye’de yapılmasını, ödeme yabancı ülkede yapılmışsa, vergiye tabi gerçek kişinin hesaplarına intikal ettirilmiş olmasını ifade eder.

Serbest meslek kazancının elde edilmesi GVK’nın 7. maddesinde; serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi şeklinde tarif edilmiş, Türkiye’de değerlendirmeden maksadın ise, “Ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam veya hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.” diye tanımlanmıştır. Bu tanıma göre serbest meslek hizmetinin yurt içinde veya dışında verilmiş olmasının önemi yoktur. Önemli olan serbest meslek hizmet bedelinin Türkiye’de gider yazılması, maliyete alınarak amortisman yolu ile gider yazılması veya başka bir yolla kardan düşülmesidir.¹¹⁰

5. Gayrimenkul Sermaye İradında

Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesinde gayrimenkul sermaye iradı tanımlanmaktadır. Söz konusu maddeye göre; 70. maddede sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmaktadır. Kişinin daha önceki birikimlerini yönlendirdiği gayrimenkullerine, gayrimenkul niteliğindeki haklarını ve belli koşullarda fikri ve sınai hakları başkalarının

¹⁰⁹ Danıştay 4. Dairesi, E:1977/1454, K:1977/3303 Sayılı Karan. “...Böyle Bir Araştırma Yapılmaksızın Plan Ve Proje Çizimi Düşünülemeyeceğinden Faaliyetin Ağırlık Merkezinin Türkiye’de Olduğu, Salt Çizim İşinin Almanya’da Yapılmış Olmasının İşin Niteliğini Değiştirmeyeceği Açıktır...” (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi:10.03.2016)

¹¹⁰ H. Kürşat Şahin, “Dar Mükellef Kurumlarda K.V.K.’nın 24. Maddesine Göre Stopaj Ve Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması 11”, Yaklaşım Dergisi. Sayı:90, S.245

kullanımına bırakması karşılığında elde ettiği gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak adlandırılır.¹¹¹

Gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme tahsil esasına bağlanmış bulunmaktadır. Gelir vergisi Kanunu'nun 72. maddesinde "Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, 70. maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarındır." denilerek, gayrimenkul sermaye iradında hasılatın nakden veya aynen tahsil edilmesi gerektiği hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'de gayrimenkul sermaye iradı elde etme şartları G.V.K'nın 7. maddesinde hükme bağlanmıştır. Gayrimenkul sermaye iratları, gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde gayrimenkul sermaye iradı Türkiye'de elde edilmiş kabul edilir. Gayrimenkul sermaye iratlarında dar yükümlü gerçek kişi tarafından kiraya verilen gayrimenkul veya GVK 70. maddesi uyarınca gayrimenkul niteliği taşıyan menkul malın Türkiye'de bulunması durumunda dar yükümlü gerçek kişinin gayrimenkul sermaye iradını Türkiye'de elde ettiği kabul edilir.¹¹²

Gelir Vergisi Kanunu açısından gayrimenkul niteliği taşıyan ve yukarıda belirttiğimiz hakların Türkiye'de kullanılması durumunda Türkiye'de elde etme koşulu gerçekleşmiş olur.

Gayrimenkul sermaye iradı karşılığı yapılan ödeme Türkiye'de yapılmış veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesabına intikal ettirilmiş veya karından ayrılmış ise, gayrimenkul sermaye iradı Türkiye'de elde edilmiş kabul edilir.¹¹³

"GVK'nın 7. ve KVK'nın 12. maddeleri 3, 4, 5 ve 7. bentlerinde değerlendirme koşulu kazancın elde edilmesi için yeter koşul olarak ifade edilmiştir. Bu

¹¹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.411

¹¹² Kaneti, a.g.e., s.327-3287;

¹¹³ Ekmekçi, a.g.e, S.62/63

hükümlere göre, Türkiye’de mukim olmayan gerçek ve tüzel kişilere yapılan ve yasal kayıtlara gider olarak intikal ettirilen her türlü ödeme, geliri elde eden yurt dışında mukim kişi açısından Türkiye’de vergilenmesi gereken bir nitelik kazanacaktır. Böylesi bir durumda yurt dışında faydalanan ve ticari maliyet çerçevesinde verilenler hariç, her türlü hizmete ilişkin yapılan ödemeler değerlendirme koşulu nedeniyle, verginin konusuna giren bir geliri tanımlayacaktır. Bunun kabul edilmesi hem ekonomik gerçeklerle hem de hukuksal gerçeklerle bağdaşmamaktadır.”¹¹⁴

6. Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu’nun 75. maddesinde, menkul sermaye iradı “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.” şeklinde tanım bulmaktadır.¹¹⁵

Bu tanım çerçevesinde nakdi sermaye, konusu para olan değerler ve mali yatırım sermayesinden oluşan menkul kıymetlerin getirdiği irat, menkul sermaye iradıdır. Görüldüğü gibi üretim sürecine fiilen katılmaksızın bu işleri yürüten işletmelere mali yatırım yaparak kazanç elde eden kişilerin geliri, menkul sermaye iradıdır.¹¹⁶ Tanımdaki esas unsurlar; değerlendirilecek olan sermayenin nakdi sermaye veya hisse senedi, tahvil gibi para ile temsil edilebilen türden bir sermaye olması ve ticari, zirai ve mesleki işletme dışında değerlendirilmesidir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun menkul sermaye iradı hakkında verdiği tanımlamada, bir işletmede kullanılan değerlerden elde edilecek kazançların menkul sermaye iradı olmadığı açıkça belirtilmiştir. Şu halde ticari, tarımsal veya mesleki faaliyet dolayısıyla sermaye olarak konulan değerlerden elde edilen hasılat, menkul sermaye iradı değil ticari, tarımsal veya mesleki kazançtır.¹¹⁷

¹¹⁴ Başer Arif “Dar Mükellefiyet Rejiminde Gvk, Kvk Ve Kdv’na İlişkin Bir Değişiklik Önerisi, Vergi Dünyası. Sayı:189, Mayıs 1997, s.81

¹¹⁵ Danıştay, 3. Daire 2001/762 E., 2002/1786 K. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi:10.03.2016)

¹¹⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e.,s.312;

¹¹⁷ Tuncer, a.g.e., S.121

Ayrıca Gelir Yergisi Kanunu'nun 75. maddesinde menkul sermaye iradının genel tanımı yapıldıktan sonra ikinci fıkrada ise, bazı gelir unsurlarının kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılacağı belirtilmiştir.

Kaynak durumuna bakılmaksızın menkul sermaye iradı sayılacak gelir unsurları şunlardır:

1. Hisse Senetlerinin Kar Payları: Hisse senetlerini, anonim şirketler ve hisseli komandit şirketler tarafından çıkarılmış olup, hisseyi temsil eden kıymetli evrak şeklinde tanımlayabiliriz.¹¹⁸ Hisse senetlerinin sahiplerine sağladığı gelire kar payı ya da temettü denilmektedir. Hisse senedi sahipleri şirket kazancından hisseleri oranında pay almaktadır. Her nevi hisse senedi (adi, kurucu ve intifa hisse senetleri dahil) kar payları GVK'nın 75. maddesinin 1 numaralı bendinde menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.
2. İştirak Senetlerinin Kar Payları: Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortaklıkları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımını sayılmaz.
3. Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Kar Payları: Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları menkul sermaye iradıdır.

¹¹⁸ Ali Bozer, Bankacılar İçin Kıymetli Evrak Hukuku Bilgisi, 8.Baskı, Banka Ticaret Hukuku Araştırmaları, 1986, s.217

4. Kurumlarca Elde Edilen Bazı Menkul Sermaye iratları: Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellefiyete tabi kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi ve bu vergiye bağlı fon payı düşüldükten sonra kalan kısım menkul sermaye iradı sayılacaktır.¹¹⁹
5. Her Çeşit Tahvil Faizleri ve Hazine Bonosu Faizleri ile Gelir Ortaklığı Senetlerinden Sağlanan Gelirler: Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmayacaktır.
6. Her Çeşit Alacak Faizi: ilgili bent hükmünde, bu faizlerin adi, imtiyazlı, rehinli senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler olduğu ifade edilmiştir.
7. Mevduat Faizleri: 75. maddenin ikinci fıkra 7 no.lu bendinde mevduat faizi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 76. maddesinde menkul sermaye iradı sayılmayacak haller belirtilmiştir. Buna göre menkul sermaye iradı sayılmayan haller şunlardır:

1. Hisse senedi ve tahvil şeklindeki menkul kıymetlerin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması karşılığı sağlanan bedel kısmen de olsa menkul sermaye iradı sayılmaz.
2. İştirak hisselerinin devir ve temlikinden elde edilen kazançlar da menkul sermaye iradı sayılmaz.
3. Menkul kıymetler ve iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfası karşılığı alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyeler de menkul sermaye iradı olarak kabul edilmez.

Gelir Vergisi Kanunu'nun kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmesi başlığını taşıyan 7. maddesi, menkul sermaye iradının Türkiye'de elde edilmesini menkul sermaye iratlarında sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması koşuluna bağlamış bulunmaktadır. Menkul sermaye iradını sağlayan sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması kavramından ne anlaşılması gerektiği kanunda tanımlanmamıştır. Bu kavram

¹¹⁹Özbalcı, a.g.e., s.604

sermayenin Türkiye’de kullanılması anlamına gelir. Buna göre, menkul sermaye iradının elde edilebilmesi için sermayenin Türkiye’de yatırılması gerekir.

Türkiye’de yerleşik olmayan gerçek kişiler, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinin 6 numaralı bent hükmüne göre; menkul sermaye iratlarında sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması halinde, bu iradın Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı öngörülmüştür.

Bu durumda, dar mükellef gerçek kişilere yurt dışında ödenen kar paylarının kaynağını teşkil eden sermayenin Türkiye’de yatırılması koşulu gerçekleşmediğinden bu gelirler için beyanname verilmeyecektir.¹²⁰ Ancak dar mükellef gerçek kişilere yurt içinde ödenen kar paylarının kaynağını teşkil eden sermaye, Türkiye’de yatırılmış olduğundan, Türkiye’de menkul sermaye iradı elde edilmiş olduğundan beyanname verilecektir.

Büyük kısmı yurtdışında çalışan ve orada yaşayan Türk vatandaşlarımıza ait olmak üzere T.C. Merkez Bankası’nda nezdinde mevduat hesapları bulunmaktadır. Bu hesaplara Merkez bankasınca yıllık %11-12 faiz oranı üzerinden faiz tahakkuk etmekte ve vadesinde %15 stopaj yapıldıktan sonra hesap sahiplerine ödenmektedir. T.C.M.B. vergi kanunları gereğince hesaplara tahakkuk eden faizler üzerinden gerekli vergi ve fon kesintilerini yapmakta ve bu husus Kredi Mektubu, Süper Döviz Hesap Cüzdanı üzerinde ve T.C.M.B. bildirimlerinde yer almaktadır.¹²¹

7. Diğer Kazanç ve İratlar

4369 Sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile GVK’nın 1. ve 2. maddelerinde yapılan değişikliklere paralel olarak gelire giren diğer kazanç ve iratların adet olarak belirtilmesi uygulamasına son verilmiş; kanunun önceki bölümlerinin kapsamı dışında kalan her türlü kazanç ve iratlar, kaynağına bakılmaksızın diğer kazanç ve iratlar olarak vergilendirme kapsamına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. bölüm başlığı “Diğer

¹²⁰ Erol Ahmet, Yıldırım A.Ercan, Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi 2002, Yaklaşım Yayınları s.20

¹²¹ <http://avwww.tcmb.gov.tr>7, Erişim Tarihi :11.02.2016

Kazanç Ve İratlar” olarak değiştirilmiş, kanunun 80. maddesi “Gelire Giren Kazanç ve İratlar” başlıklı olarak aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.

“Bu kanunun 2. maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde yazdı gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen gelirler kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve irat olarak bu bölümde yer alan hükümlere göre vergilendirilir”

“Gelir Vergisi Kanunu’nun 1 ve 2. maddelerinde (4369 Sayılı yasa ile) yapılan değişikliklerle, gelir kavramının kapsamı genişletilmekte ve yasanın kavramadığı gelir bırakılmamaktadır.¹²² Bundan böyle, kişilerin harcama ve tasarruflarının kaynaklarının tamamı gelir kavramı kapsamına alınmaktadır. Bu kapsam genişletilmesi, kanundaki 7. gelir unsuru olan “Sair Kazanç ve İratlar” kategorisinin kapsamı ile buna bağlı olarak adının değiştirilmesi ile sağlanmaktadır. Bu gelir unsurunun adı, “Diğer Her Türlü Kazanç ve İratlar” olarak değiştirilmektedir. Dolayısıyla Kanunda sayılan ilk 6 gelir unsuruna (ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı) girmeyen veya bu gelir unsurlarından istisna edilmiş olmayan her türlü kazanç ve irat, kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç kategorisinde gelir vergisine tabi olacaktır.”¹²³

4369 Sayılı Kanun, gelirin tanımı değiştirmiş, gerçek kişi bünyesinde harcama veya tasarrufa kaynak teşkil eden her türlü girdiyi gelir saymıştır. Bu genel tanım içinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı şeklindeki ilk altı gelir grubu gene korunmuş, ancak bunlardan hiç birine girmeyen veya bunlarla ilişkilendirilemeyen gelir unsurlarının da diğer kazanç ve iratlara dahil gelir unsuru olarak vergilendirileceği öngörülmüştür.¹²⁴ Nitekim GVK’nın 80. maddesi “Bu kanunun 2. maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde yazık gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen gelirler kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve irat olarak bu bölümde yer alan hükümlere göre vergilendirilir” şeklindedir.

¹²² Karşı Görüş İçin Bakınız: Başaran Funda, “4369 Sayılı Kanuna Göre “Gelir” Kavramının Anlamı”, Vergi Dünyası, Sayı:223, Mart 2000, s.114 -124

¹²³ A. Bumin Doğrusöz, Vergi Reformu Yorum Ve Açıklamaları (4369 Sayılı Kanun İle Muhtelif Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler), İstanbul, 1998, s.47.

¹²⁴ Özbacı, a.g.e, s.623

4369 sayılı kanundan sonra, 4444 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 56. madde hükmü ile 4369 sayılı Kanunun gelir tanımı ve diğer kazanç ve iratlarla değişiklik hükümlerinin yürürlük süresi, 31.12.2002 tarihine kadar ertelenmiştir. 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında geçerli olmak üzere 56. madde ile yeni bir düzenleme yapılmıştır.

4444 sayılı kanunla yapılmış olan düzenleme geçiş dönemi düzenlemesidir. 4369 sayılı kanunun ilgili hükümleri asli düzenleme olarak korunmuştur. 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında geçerli olacak geçici 56. madde de değer artışı kazancı ve arızı kazanç sayılmış olan kazanç unsurları 4369 sayılı kanuna göre de diğer kazanç ve iratların kapsamı içindedir. Bunun dışındaki özellik ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun ilk altı grubunda sayılan gelir unsurlarından hiç birine girmeyen veya bu gelir grupları ile ilgilendirilemeyen ve harcama ve tasarrufa kaynak teşkil eden her türlü girdinin diğer kazanç ve iratlar grubuna dahil gelir unsuru sayılmış olmasıdır.¹²⁵

Ancak, 4369 sayılı yasa ile getirilen düzenleme 2003 yılında geçerli hale getirilmemiş, 09.01.2003 tarihinde resmi gazetede yayımlanan ve 01.01.2003 tarihinden geçerli olan 4783 sayılı yasa ile yedinci gelir unsuru diğer kazanç ve iratlar şeklinde tanımlanmıştır.

GVK 7. maddesi 7. bendi Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlarda elde etmeyi hükme bağlamış bulunmaktadır. Buna göre, diğer kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmesi, bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi koşuluna bağlanmıştır.

Örneğin; Türkiye dışında yerleşik bir gerçek kişiye ait ihtira beratının Türkiye'deki bir işletme tarafından satın alınması halinde değerlendirme Türkiye'de yapılmış olacağı için kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılarak dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

¹²⁵Özbalcı, a.g.e, S.672

B. DAR MÜKELLEFİYETTE BEYANNAME YOLUYLA VERGİLENDİRME

Türk vergi sisteminde verginin tarhı ilke olarak mükellefin beyanına dayalı bulunmaktadır. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu beyan esasını hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur hükmüne bağlamıştır (GVK m 83). Gelir vergisinde üç çeşit beyanname öngörülmüştür. Bunlar yıllık, muhtasar ve münferit beyanname'dir.

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 mahsus beyan yolu olarak tanımlanmış bulunmaktadır. “Gelir vergisine egemen olan toplama kuralının sonucu olarak, yükümlüler GVK m.2’de yazılı çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için kural olarak yıllık beyanname vermek ve bu kazanç ve iratları yıllık beyanname’de toplamak zorundadırlar.”¹²⁶ Ancak beyanname verme zorunluluğu noktasında dar mükellef kişilerin değerlendirilmesinde ikamet ve mükerrer vergi (çifte vergilendirme) durumlarının dikkate alınması gereği de söz konusu beyannamenin verilme zorunluluğunda belirleyicilik taşımaktadır.¹²⁷

¹²⁶Kaneti, a.g.e., S.333

¹²⁷“...193 sayılı Vergisi Kanununun 85 inci maddesinin 1 inci fıkrasında, mükelleflerin bu Kanunun 2 maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve irattan beyanname vermelerinin ve beyanı gereken gelirlerin yıllık beyanname’de toplanmasının zorunlu olduğu hükmüne yer verildiği, 86 ncı maddesinde ise toplama yapılmayan haller düzenlenip, toplama yapılması gerekmeyen gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği belirtildikten sonra maddenin 2 nci fıkrasında, dar mükellefiyette tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratların toplama yapılmayan haller arasında aynı Yasanın 6 ncı maddesinde, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin dar mükellef olarak kabul edildiği ve bu kişilerin sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirileceğinin, 4 üncü maddesinde ise İkametgahı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların 1 yerleşmiş sayılacakları kuralına yer verildiği, buna göre ikametgahı Türkiye’de bulunmayan ve bir yıl içinde altı aydan fazla Türkiye’de oturmayanların dar mükellef gerçek kişi olarak değerlendirilmesi gerektiği, işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkul nedeniyle kiracı tarafından tevkifat yapıldıktan sonra ödenen kira tutarlarının davacı tarafından gelir vergisi beyannamesine dahil edilmemesi nedeniyle re’sen tarhiyat yapılmışsa da olayda söz konusu kira gelirinden tevkifat yapıp vergi dairesine yatırıldığı sabit olduğu gibi ... yılından itibaren Amerika’da ikamet ettiği Chicago Başkonsolosluğu’na düzenlenen belgeden anlaşılan ve aksi yönde bir tespit bulunmayan dar mükellef davacının kira gelirini beyan etmesi gerekmediğinden yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle vergi, fon

Yıllık beyanname, hesap döneminin tamamını kapsamak üzere verilen beyanname'dir. Gelir vergisinde hesap dönemi vergilendirme dönemidir. Vergilendirme dönemi bir takvim yılıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesinde mükelleflerin kanunun ikinci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça yıllık beyanname verecekleri ve bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyanname'de toplanmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca Türkiye dışı yabancı ülkelerde 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 ya da elde edilmiş sayılır.

Muhtasar beyanname işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine mahsustur.

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

1. Yıllık Beyanname Verilmesi ve Beyannamenin Şekli

Dar mükellefiyette yıllık gelir vergisi beyanname'si verilmesi, Türkiye'de ticari ve zirai faaliyet ve kazancın bulunduğu ve kaynakta vergi kesintisine tabi olmayan gayrimenkul sermaye iradı elde edilen hallere münhasırdır. Kaynakta vergi kesintisine tabi tutulmamış olan gayrimenkul sermaye iradı bakımından yıllık beyanname verilmesi gereği de istisnai olarak ve mesken olarak kiraya verilen gayrimenkuller dolayısı ile ortaya çıkar.¹²⁸ Dar mükellef gerçek kişileri yıllık beyan esasında vergilendirmek için, Türkiye'de ticari kazanç, zirai kazanç ve kaynakta vergi kesintisine tabi tutulmamış gayrimenkul sermaye iradı şeklinde gelir unsurların elde etmeleri gereklidir.

payı ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir.” (Danıştay 4. Daire 2004/463 E., 2004/1536 K.)
(<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi:10.03.2016)

¹²⁸ Özbacı, a.g.e.,s.730

Bu gelir unsurlarından biri veya birkaçı yoksa istense de yıllık beyanname verilemez. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan ve 1998 beyanları içinde geçerli olan değişikliklere göre, yukarıdaki gelir unsurları dolayısıyla yıllık beyan verilecek hallerde de, varsa diğer gelir unsurları bu beyanname dışında kalacak, münferit beyanname esasında vergilendirilecek veya stopaj suretiyle alınmış olan vergi ile yetinilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinde dar mükellefiyette gelirin toplanmayacağı ve yıllık beyannamenin verilmeyeceği haller belirtilmiştir. Buna göre; dar mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece

1. Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar paylarından
2. Diğer kazanç ve iratlardan
3. Yukarıda sayılan kazanç ve iratların birkaçı veya tamamından ibaret ise yıllık beyanname verilmez.

Dar mükellefiyette diğer kazanç ve iratların yıllık beyanname kapsamı dışında bırakılması bunların münferit beyannameye göre vergilenmiş olduğu gerekçesine dayanır.

Bir takvim yılına ait beyanname:

1. Gelirin sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olması halinde izleyen yılın Ocak ayı içinde,
2. Gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayı içinde,
3. Diğer hallerde izleyen yılın Mart ayı içinde,

Dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin (işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin) bulunduğu yer vergi dairesine verilir ya da taahhütlü

olarak posta ile gönderilir. Dar mükellefiyette muhatap daimi temsilci, daimi temsilci yoksa kazanç ve iradı yabancı kişiye sağlayanlardır.

Takvim yılı içinde Türkiye'yi terk edenlerin beyannameleri bu terki takip eden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.

Yıllık beyannamenin şekli ve muhtevası ve ekleri Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca belirlenir. (GVK m. 91)

2. Münfërit Beyanname Yoluyla Vergilendirme

Münfërit beyanname, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan vergisi kesinti yoluyla vergilendirilmemiş olanları bildirmelerine mahsus beyanname'dir. Dar mükellef gerçek kişiler ancak yıllık beyana dahil olmayan gelir unsurlarından -stopaj suretiyle de vergilendirilmediği hallerde- kazanç ve irat elde ettiklerinde münfërit beyanname vereceklerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 101. maddesi münfërit beyannamenin verilmesi başlığını taşımaktadır. Dar mükellefiyette, münfërit beyanname vermek ödevi altında olanlar 101. maddede beş bent halinde sayılmış bulunmaktadır. Buna göre, dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar:

1. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratların gayrimenkulün bulunduğu,
2. Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratların mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,
3. Ticari veya zirai bir işletmenin maliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratların işletmenin bulunduğu,
4. Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızı olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların 45. madde de yazdı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, maliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil) ticari, zirai veya mesleki bir maliyete hiç girilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye’de yapıldığı,
6. Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

Bu kazanç ve iratlardan serbest meslek maliyetine ilişkin olanların beyannamelerinin bu maliyetlerinin sona erdiği, bu kazanç dışındaki diğer kazançlarla ilgili beyannamelerin ise, bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi zorunludur.

Ayrıca geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir. Yalnız bu olanaktan yararlanma, dar mükellefiyete tabi kimselerin telif ve patent haklarının satışı haricinde bir gelir elde etmemesi ve bu satış dolayısıyla bedelin tamamı üzerinden vergi kesilmiş bulunması şartlarının bir arada bulunmasına bağlıdır.

Diğer taraftan tevkifata tâbi tutulsun tutulmasın dar mükellef gerçek kişi veya kurumlar tarafından Hazine, 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmez.¹²⁹

Dar mükellefler de, geçici 67. madde kapsamında belirtilen kıstaslatda tevkifata tâbi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından

¹²⁹ VUK, **Ek cümle**, md. 27/6/2006-5527/1; Bu fıkra da yer alan “Hazine ve Tam Mükellef Kurumlar” 31/5/2012 tarihli ve 6322 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle, “Hazine, 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve tam mükellef kurumlar” şeklinde değiştirilmiş ve bu başlık altında son şekliyle kullanılmıştır.

doğan kazançları için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname vermeleri mümkündür. Beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilir. Beyan edilen gelir üzerinden %15 oranında vergi hesaplanır. Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez.¹³⁰

C. DAR MÜKELLEF KİŞİLERDE STOPAJ YOLUYLA VERGİLENDİRME

Muhtasar beyanname, işverenler veya kaynakta vergi kesintisi yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte toplu olarak vergi dairesine bildirmesine mahsustur. Verginin, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda kaynağında alınmasını öngören kaynakta kesinti yolu ile vergileendirme yöntemi, Gelir Vergisi Kanunu 94. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. İlgili madde kimlerin hangi ödemelerinden kaynakta gelir vergisi kesintisi -stopaj- yapmak zorunda olduklarını belirtmiş bulunmaktadır.

GVK'da verginin kaynakta kesilmesi yönteminin uygulanması ile ilgili temel düzenleme 94. madde olup, vergi tevkifatı başlığı taşıyan bu madde hükmü ile; vergi kesmekle yükümlü olanlar, vergi kesintisine tabi bulunan ödemeler ve kesinti oranları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.¹³¹

Buna 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 kanunda sayılan telli ödemeleri yaparken nakden veya hesaplarda yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

¹³⁰ VUK, **Ek cümle**, md.22/12/2005-5436/14

¹³¹ Ayrıntı İçin Bakınız: Doğrusöz, A Bumin, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”, İst S.M.M.M. Odası Yay.

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20. günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirirler. Stopaj usulünde vergilendirilecek gelir unsurları aşağıda belirtilmiştir.¹³²

1. Türkiye’de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarında Stopaj

Serbest meslek kazançlarında da vergileme yöntemi GVK 94’nci maddesindeki genel hükümler uyarınca genelde stopajdır.

2. Türkiye’de Elde Edilen Ücret Gelirlerinde Stopaj

Ücretlerde genel vergileme rejimi stopajdır. Dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettikleri ücretlerde vergileme stopaj usulüyle yapılır. Dar mükellefiyet esasında yapılacak vergi kesintisi kesin vergilemeyi ifade eder. Kaynakta vergileme yöntemine göre vergilendirilmeyen ücretler, GVK’nın 95’nci maddesinde üç grup olarak belirlenmiştir.

Söz konusu ücretler (ücretlerini yabancı bir ülkede yerleşik işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı, 16. maddede yazık istisnalardan faydalanan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri, Maliye Bakanlığı’nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler) yıllık beyanname ile bildirilirler.

3. Türkiye’de Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarında Stopaj

Gayrimenkul sermaye iratlarında da işlerlik taşıyan vergileme yöntemi stopajdır. Dar mükellefiyete tabi olanların GVK 94’nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen kişi ve kuruluşlara kiraladıkları mal ve haklar dolayısı ile ödenecek kira bedeli üzerinden anılan maddede belirtilen oranlarda stopaj yapılacaktır.

Kaynakta vergi kesintisi yapılmamış iratlar için yıllık beyanname verilmesi gereği vardır. Vergi kesintisi dışında kalan diğer gelir unsurlarında münferit beyanname

¹³²Erginay, a.g.e., s.327

verilmesi mümkün iken, bu durum gayrimenkul sermaye iratları için söz konusu değildir. (GVK m. 101)

4. Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İratlarında Stopaj

Dar mükellefiyet esasında menkul sermaye iratları bakımından da normal vergileme rejimi stopajdır. Ancak menkul sermaye iratlarından bir kısmı stopaja tabi değildir. Bu hallerde, vergileme münferit beyanname esasında yapılır.¹³³ Alacak faizleri stopaja tabi olmadığından, dar mükelleflerin alacak faizini münferit beyanname ile beyan etmeleri gerekir. Yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarından elde edilen kar payları 4444 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 57. madde hükmü ile yıllık beyan esasında vergilemenin dışındadır.

Kurumlardan alınan kar paylarından dar mükellefiyete tabi olanlar için özel bir stopaj öngörülmüş değildir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 75/4 ve 94/6 maddeleri uyarınca yapılmakta olan stopaj, dağıtılan kar payı üzerinden yapılan stopaj hükmünde değerlendirilmekte dolayısıyla 86. maddeye göre tutan ne olursa olsun ayrıca yıllık beyan kapsamına girmemektedir.¹³⁴ Benzer biçimde serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin dağıttığı kar payları da serbest bölgede edinilmiş bir kazanç olmaktan çıkıp vergiye tabii edim şekline bürünmektedir.¹³⁵

¹³³ Özbalcı, a.g.e. s.843

¹³⁴ Özbalcı, a.g.e.,s.843

¹³⁵ “... Serbest Bölgesi'nde faaliyette bulunan ...Limited Şirketi'nden elde ettiği kar payının menkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi sonucu 1998 yılına ilişkin olarak ihtirazi kayıtla verdiği gelir vergisi beyannamesi üzerinden adına tahakkuk ettirilen gelir vergisi ve fon payına karşı açılan davayı; 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde serbest bölgelerin gümrük hattı dışında sayılacağı, bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratların, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergilerinden muaf olacağına hükme bağlandığı, bu hükme göre gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazanç ve iratlar gelir ve kurumlar vergisine tabi olmamakla birlikte, kurumlar açısından serbest bölgedeki faaliyetlerden sağlanan kazanç ve iratların ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde, bu kar payını elde eden ortaklar açısından serbest bölgede elde edilen bir kazanç veya irat olmaktan çıkıp, Gelir Vergisi Kanunu'na göre beyanı gereken menkul sermaye iradı olduğu görülmektedir...” (3. Daire 2001/762 E., 2002/1786 K.)(<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi:10.03.2016)

SONUÇ

Vergi, devlet otoritesinin ekonomik, sosyal, eğitim, sağlık ve ulaştırma yatırımları gibi toplumsal hizmetleri Anayasal çerçevede yerine getirmesinde, bu hizmetlerin kaynak ihtiyacının sağlanmasında toplumsal niteliği olan ve mükellef vatandaş açısından Anayasada sorumluluk olarak belirlenen bir araçtır. Öte yandan devletin vergi mekanizması ile kamu gelirleri elde etme, Devletin egemenliği ilkesine dayandığı gibi bu gelirlerin özde toplum için yapılan ve devletin sorumluluk alanında bulunan fonksiyonların gerçekleştirebilmesi için zaruri olduğu açıkça görülmektedir.

Devlet vergi mekanizmasını işletirken yerellik ilkesi dairesinde kendi hâkimiyet alanında var olan mükellefler için iç hukuk düzenlemeleri ile verginin sınırlarını ve kurallarını belirleyebilmekte ve bu doğrultuda vergi mekanizmasını işletebilmektedir. Bununla birlikte devlet, hâkimiyet alanı dışında yerleşik olan ve hâkimiyet alanında meydana gelen vergiyi doğuran olaylara ilişkin olarak bir kısım düzenlemelere gitmek ve yerellik ilkesi doğrultusunda bu olaylardan doğan vergi hakkını tahsil etmek durumundadır.

Bu bağlamda Türkiye’de mükellefiyetin yapısı iki boyutlu olarak tesis edilmiş ve Türkiye sınırları içerisinde yerleşik olan mükellefler tam mükellef olarak tanımlanmıştır. Türkiye sınırları dışında ikamet eden ve Türkiye’de ilgili kanun maddesinde belirtilen gelir unsurlarını elde edenler ise dar mükellef olarak tanımlanmış, yapılan gelir getiren olaya bağlı olarak da dar mükellefiyetin esasları tesis edilmiştir. Dar mükellefiyetin vergi bağlamında önemi açıktır. Dar mükellefiyet müessesesi, ülke sınırları içerisinde ancak ikameti ülke sınırları dışında olanlarca gerçekleştirilen gelir getirici faaliyetin vergilendirilmesi ve devletin vergi kaybının önüne geçilmesi açısından önem taşımaktadır. Bunun yanı sıra ikametgâh ayrımından kaynaklı vergi eşitliliği oluşmaması açısından da vergide adillik ilkesinin işletilmesi önem taşımaktadır. Diğer taraftan dar mükellefiyet mekanizmasının işleyişi ve ilgili kanun düzenlemeleri de bu anlamda önemlidir. Yasal mahiyeti itibariyle hem adil hem de kamu gelirlerini koruyucu nitelikte olmaları önemlidir. Adillik noktasında, uygulanan oranlar, çifte vergilendirme, vergiye konu gelirin tespiti gibi durumların dikkate

alınması gerekirken verginin oluştuğu durumda da verginin tahsili, miktarının belirlenmesi gibi hususlar da ayrı öneme sahiptirler.

Türkiye’de vergi kanunları ile düzenlenmiş olan dar mükellefiyet müessesesi mükellefin dar yükümlölük dairesinde vergilendirilebilmesi için vergiye konu gelirin Türkiye sınırları içerisinde edinilmiş olması kıstası gözetilmektedir. Türkiye sınırları içerisinde elde edilen gelire muhatap olan mükellefin ise kanunun belirlediği kıstaslar dairesinde bir yerleşim halinde olması ve ilgili kanunda belirtilen gelir unsurlarını elde etmesi gerekmektedir. Bu bağlamda gerçek kişi için söz konusu verginin matrahını belirleyen edimler GVK m.7 ve 8’nci maddeleri ile açıklığa kavuşturulmuştur.

Vergi sistemimizde gerçek kişi ve kurumların yurtdişında elde ettikleri gelirlerin hangi ölkede vergilendirileceği hususu ikametgâh ve kanuni/iş merkezi durumuyla değerlendirilmekte ve GVK’nın 6. maddesi hükmünce bu kimselerin vergilendirilme biçimleri şekillendirilmektedir.

Dar mükellef müessesesinde kanunlarla belirlenen sınırlar dairesinde vergilendirme uygulanabilirken bazı istisnai durumların gelişimine bağlı olarak vergilendirmenin yapılamadığı ancak vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği durumlar söz konusudur.

Bu anlamda sorunlu durumlardan birisi işyeri tanımından kaynaklı olarak meydana gelen sorunlardır. Günümüzde sabit bir işyeri olmadan ticari faaliyetin yapılabilđi durumlar mevcuttur. İletişim araçlarının teknolojiyle beraber bu denli gelişmiş olmasının neticesinde işyeri olmaksızın gelir getiren eylem yapılabilmektedir ve bu eylemlerden bir kısmı işyeri olmadığı için vergilendirilememektedir. Çalışmada yer verilen Twitter örneğinde olduğu gibi bir işyerinin olmaması, Twitter’ın Türkiye’de yaptığı reklam faaliyetlerinden elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesini imkânsız kılmaktadır. Bu anlamda, iç hukuk kurallarına ilişkin tanım ve uygulamalar günümüzün gerekliliklerine göre yeniden düzenlenmeli ve mevcuttakilerle birlikte oluşabilecek durumlar da göz önüne alınarak vergi kayıplarının önüne geçilmelidir.

Bir diğer sorun teşkil eden hususta çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile uygulamaya konulan hususların iç hukukla çatışan yönlerinin vergilendirmeyi olanaksız

kıldığı hallerin varlığıdır. Ayrıca, çifte vergilendirme anlaşmaları bağlamında vergiyi doğuran olayın tespiti, tarh ve tahakkuk ettirilmesinin yanı sıra tahsili ve takibi de önem taşımaktadır. Diğer taraftan mükellefin incelenmesi ihtiyacı doğduğunda ise anlaşma tarafları açısından bilgi ve belge paylaşımının önemi de kendini göstermektedir. Bununla birlikte, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapılmış olması çifte vergilendirmeyi tamamen önleyemeyecektir. Bu durumda taraflar arasındaki yorum farkları, iç hukuk düzenlemeleri gibi unsurların farklılığa sebebiyet vermesi mümkündür. Bu anlamda, dar mükellefler açısından çifte vergilendirmeyi önleme adına yapılan anlaşmaların günümüz şartlarına göre sürekli revizyonunun gündeme getirilmesi ve taraflar arasında ek protokoller yapılarak anlaşmanın güncel kalması sağlanabilecektir. Öte yandan çifte vergilendirmenin tarafı olan mükellefin ve vergi denetçisinin de bu konuda bilgi sahibi olması, kanun ve yönetmeliklere erişebilmesinin yanı sıra kanun ve yönetmeliklerin anlaşılır bir dilde olması da dar mükellefiyette vergilendirme açısından önem arz eden hususlardandır.

Bir diğer sorun teşkil edebilecek olan unsurun da vergi müfettişlerinin yaptıkları denetim ve incelemeler üzerinde durulmalıdır. Vergi müfettişinin yaptığı denetim/inceleme uygulamasında kanun maddesini veya yönetmeliği yanlış yorumlaması veya müfettişler arasında yorum farklılıklarına mahal verecek biçimde tanımların varlığı da yine sağlıklı bir vergi mekanizmasının oluşmasına engel olabilecektir. Bu doğrultuda, vergi müfettişlerinin standart bir eğitim ile donatılması ve yetkinlikleri artırılarak yorum farklılıklarına mahal vermeyecek birikimi edindirilmeleri hem mükellef hem de vergi alacaklısı olan Devlet açısından önem taşımaktadır.

Dar mükellefiyette sorun teşkil eden hususlardan bir diğeri de dar mükellefiyete tâbi kurumların ticari faaliyeti kapsamında Türkiye kaynaklı elde ettiği ticari gelirlerin tamamının vergiye tabi tutulamayacağıdır. Nitekim, elde edilen gelirlerin işyeri veya daimi temsilci koşuluna bağlı olarak değerlendirilmesinde daimi temsilci ve işyeri kapsamının genişletilmesi, miktarlar, uygulamalar veya işleyiş biçimlerine bağlı yeni kıstaslar eklenerek yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin twitter gibi sosyal paylaşım sitelerinin Türkiye’de işyeri oluşturduğuna dair yasal düzenlemeler yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan Abdurrahman, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Yay. Ankara 1991.
- Akkaya Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 46, Sayı 1-4, 1997.
- Aksoy Şerafettin, Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.
- Altuncu Hasan, Vergileme Esasları Oranlar Hadler, Ankara, Vergi Denetmenliği Derneği Yayını, 2002.
- Arıkan Zeynep, Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı Ve Sınırları (Türkiye Analizi), Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994.
- Arkan Sabih, Ticari İşletme Hukuku, 5.Bası, İş Bankası AŞ Vakfı, Ankara, 2011.
- Ay Hakkı M., Ümit Şahin ve Hüseyin Soylu, “Mükellef İle Vergi Dairesi İlişkilerinde Yönetişimin Rolü ve Karaman İli Örneği”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 11(1), Sivas, 2010.
- Aydın Selda, “Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildirgeleri Ve Beratları”, Vergi Sorunları Dergisi, 212, Mayıs, 2006.
- Barak Nevzat, “Mükellefin Feryadı Ve Bir İncelemenin Tarihsel Süreci (Mükellef Yapmak Da Zor, Mükellef Olmak Da Zor)”, E-Yaklaşım, Sayı:41, Aralık, 2006, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006128783.htm>, Erişim Tarihi: 21.10.2015.
- Başaran Funda, “4369 Sayılı Kanuna Göre “Gelir” Kavramının Anlamı”, Vergi Dünyası, Sayı:223, Mart 2000.

- Başer Arif “Dar Mükellefiyet Rejiminde GVK, KVK ve KDVK’na İlişkin Bir Değişiklik Önerisi, Vergi Dünyası. Sayı:189, Mayıs 1997.
- Batirel Ömer Faruk, “Çifte Vergilemeyi Önleme Konusunda OECD Model Antlaşması Ve Kurumlar Vergisi Uyum”, Vergi Dünyası, 111, 1990.
- Batun Mehmet, “Tam ve Sınırlı İncelemenin Tanımlanması Üzerine”, Yaklaşım Dergisi, S. 215, Kasım, 2010.
- Baykara Bekir, “Uzlaşma Talebinde Bulunmak Veya Uzlaşmak Haksız Olunduğunun Kabul Anlamına Gelmez”, Vergi Dünyası, Sayı: 319, 2008.
- Bayraklı Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 3. Basım, Afyon, 2006.
- Bayraklı Hasan Hüseyin, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Afyonkarahisar, 2009.
- Berzek Ayşe Nur, Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri, 10. Baskı, Beta, İstanbul, 2013.
- Bilici Nurettin, Vergi Hukuku- Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi, 24. Baskı, Seçkin Yay., Ankara, 2010.
- Billur Yaltı Soydan “Dar Yükümlülerin Elde Ettikleri Ücretlerde Türk Vergi Anlaşmalarının Rolü-183 Gün İstisnası-”, Vergi Dünyası, Sayı: 149, 1994.
- Bozer Ali, Bankacılar İçin Kıymetli Evrak Hukuku 8.Baskı, 1986.
- Bulutoğlu Kenan, Türk Vergi Sistemi, Cilt II, 6. Baskı, İstanbul, 1978.
- Candan Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 3. Bs., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- Candan Turgut, Vergilendirme Yöntemleri Ve Uzlaşma, 2. B., Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Çağan Nami, Vergilendirme Yetkisi, I. Baskı, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

Çetin Güneş ve Gökbnar Ramazan, “Mükellef Haklarına Vergi Dairesi Çalışanlarının Bakışı”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 17(1), 2010.

Doğrusöz A. Bumin, Defterlerin Tasdiki, 2008, <http://www.ozdogrular.com/content/view/5045/177/>, Erişim Tarihi: 14.10.2015

Doğrusöz A. Bumin, Re’sen Vergi Tarhı Ve Çarpık Uygulamalar, 2009, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?yzt_kod=156&hbr_kod=127050, Erişim Tarihi: 14.10.2015

Doğrusöz A. Bumin, Vergi Reformu Yorum Ve Açıklamaları (4369 Sayılı Kanun İle Muhtelif Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler), İstanbul, 1998.

Doğrusöz, A Bumin, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”, İst S.M.M.M. Odası Yay.

Edizdoğan Nihat - Taş Metin - Çelikkaya Ali, Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007.

Egeli Haluk ve Dağ Mehmet, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, 163, Temmuz-Aralık, 2012.

Ekmekçi Esra, Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük, Kazancı, İstanbul, 1994.

Erdoğan Öz, “Mükelleflerin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması - İhtirazi Kayıtlı Beyan - “, Vergi Dünyası, s. 213, Mayıs, 1999.

Erginay Akif, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Ankara, 1998.

Erol Ahmet, “Mükellef Hakları Ve Evrensel Değerler” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 8(89),2011, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2011/10/ahmet-erol-m%C3%Bckellef-haklar-%C4%B1-ve-evrensel-de%C4%9Fferler.pdf>, Erişim Tarihi: 14.10.2015

Erol Ahmet, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları 1-11”, **Yaklaşım**, 2010.

Erol Ahmet, Yıldırım A.Ercan, Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi Yaklaşım Yayınları, 2002.

Gerçek Adnan, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, Vergi Dünyası, Şubat 2006.

Gerçek Adnan, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2010.

GİB, “1 Sıra Nolu Elektronik Defter Genel Tebliği”, <http://www.gib.gov.tr/node/88458>, Erişim Tarihi: 14.10.2015

GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü” ne İlişkin Rehber”, 2009, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf, Erişim Tarihi: 21.10.2015

GİB, E-Defter Hakkında, <http://www.edeften.gov.tr/edeftenhakkında.html>, Erişim Tarihi: 14.10.2015; E-Deftere İlişkin Uygulamalar, 1 Sıra No’lu Elektronik Defter Genel Tebliği İle Ve Yönetmeliklerle Belirlenmiştir. E-Deftere İlişkin Daha Detaylı Bilgi İçin Bkz. Uğur Doğan, “100 Soruda E-Defter” Vergi Sorunları Dergisi (Ek), 2012, <http://www.verginet.net/dokumanlar/2012/100-soruda-e-defter-uygulamasi.pdf>

GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellefin Hak Ve Ödevleri Rehberi, 2014.

GİB, Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama, İş Bırakma Ve Mükellefiyette Meydana Gelen Değişiklikler, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/gelir_isi_dirakma_degisiklik.pdf, Erişim Tarihi: 10.11.2015

- GİB, Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri, 2007,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergi_incelemelerinde_haklar.pdf, Erişim Tarihi: 21.11.2015
- Heper Fethi ve Dönmez Recai, Vergi Hukuku, 4. Basım, AÖF Yayın No: 817, Eskişehir, 2006.
- İnan Alper, Türkiye’de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, 2008.
- Kaneti Selim, Vergi Hukuku, 2. Bası, Filiz Kitapevi 1989.
- Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 4. Basım, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.
- Karakoç Yusuf, Türk Vergi Ceza Hukuku’nda Pişmanlık ve Islah, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 2. B., İzmir, 1997.
- Karakoç Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul, 1995.
- Kırbaş Sadık, “Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri”, Vergi Dünyası, Temmuz, 1991.
- Kırbaş Sadık, Vergi Hukuku, 20.Bs., Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015.
- Koşar Neslihan, Avrupa Birliği’nde Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellefin Durumu, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, 2007.
- Kumkale Rüknettin, Hukuki Ve Mali Yönleriyle Defter Ve Belgeler, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, İstanbul, 2012.
- Maliye Bakanlığı, Toplam Kalite Yönetimi. Maliye Bakanlığı Maliye Yüksek Eğitim Merkez Başkanlığı. Ankara. 2005.
- Memiş Emin, “Anayasanın “Vergi, Resim, Harç Ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir Ve Kaldırılır” Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan “Alt Ve Üst Sınırları Belirleme” Ve

“Usul Ve Esasları Maliye Bakanlığınca Belirlenir” Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, Danıştay Başkanlığı 138. Yıl Sempozyumu, 11-12.05.2006.

Noyan Alper Ünal, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, Vergi Dünyası, Şubat, 2006.

Onat Nihat, “Türkiye Cumhuriyeti İle Bazı Devletler Arasında Akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları-I”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:43, 1996.

Orkunoglu Şahin ve Fulya Işıl, “Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: Vergi Mahremiyeti”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16(2), 2012.

Öncel Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, 23. Bs., Turhan Kitapevi, Ankara, 2014, s. 72; Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 4.Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007.

Özbalcı Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorumu Ve Açıklamaları, 1. Baskı, Oluş Yayıncılık, 2007.

Özdemir Biltekin, Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Poroy Reha ve Yaşaman Hamdi, Ticari İşletme Hukuku, 14.Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2012.

Reisoğlu Safa, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Basım Yay.,İstanbul, 2014, s.117

Saban Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.

Semercigil Murat, “Dar Mükelleflerin Ticari Kazançları Ve Vergi Anlaşmalarında Türkiye’nin Bu Kazançlara Yaklaşımı”, Vergi Dünyası, Sayı:21, 1983.

Semercigil Murat, Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2000.

Şahin H. Kürşat, “Dar Mükellef Kurumlarda K.V.K ‘nın 24. Maddesine Göre Stopaj Ve Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması 11”, Yaklaşım Dergisi. Sayı:90, s.245

Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri Ve Suçları, 7. Baskı, Ekin Yay., Bursa, 2013, s. 278.

Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri Ve Suçları, 7. Baskı, Ekin Yay., Bursa, 2013.

Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet ve Gerçek Adnan, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2011.

Taş Metin, Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2002..

Tekin Cem ve Kartaloğlu Emre, Kurumlar Vergisi Kanunu, ASMMMO, Ankara, 2006.

Uluatam Özhan ve Methibay Yaşar, Vergi Hukuku, 4. Baskı İmaj Yayıncılık, İstanbul, 2000.

Uysal Ali ve Eroğlu Nurettin, Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu, 4. Baskı, Ankara, 2009.

Yalçın Hüseyin, Ücretlerin Vergilendirilmesi, Kılavuz Yayınları, İstanbul, 1998.

Yerlikaya G. Kürşat, Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan Ve Yargı Yolu, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2005.

Yıldız A. Murat, “Yurt Dışında Çalışan Vatandaşlarımızın Dar Mükellefiyet Kapsamında Değerlendirilmesi ve Sonuçları”, Vergi Sorunları. Sayı: 115.

Yürürlükteki Tüm Vergi Kanunları,”Vergi Usul Kanunu” Yayılım Yayıncılık, İstanbul, 2006, s.188