

**2010 TAKVİM YILINDA
DAR MÜKELLEFIYETE TÂBİ
GERÇEK KİŞİLERCE ELDE EDİLEN GELİRLERDE
VERGİLENDİRME VE BEYAN ESASLARI**

Levent BAŞAK
Gelirler Başkontrolörü

TÜRMOB YAYINLARI- 396
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2011 - 2

TÜRMOB Adına Sahibi
Nail SANLI

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

Tuncay TEKYILDIZ

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Yorum Basın Yayın San. Ltd.Şti.

İvedik Organize San.Bölgesi Matbaacılar Sit.35.Cd. No:36-38
Yenimahalle/ANKARA - Tel: (0.312) 395 21 12

Baskı Tarihi

23 Şubat 2011

TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi tarafından yayınlanmaktadır.
TÜRMOB - Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilginin büyük öneme sahip olduğu bir çağı yaşıyoruz. Bu çağda tek başına bilgiye sahip olmakta yetmiyor. Elde edilen bilginin raporlanması ve amaca uygun olarak kullanılması da ayrı bir öneme sahip. Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği güncel bilgiye ve bu bilginin bir sonucu olarak üretilen raporlara dayanmaktadır.

Meslek mensuplarımızın teknik muhasebe bilgisine sahip olmanın yanında; gerektiğinde işletme danışmanı, finansal analist, iletişimci, müzakereci ve yönetici olmalarını sağlayan becerilerde gerekmektedir. Mesleki değerler, etik kurallar, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki anlamda sağlam bir duruş meslek mensuplarının önemli özelliklerindedir. Mensuplarının, mesleklerini yerine getirirken gerekli donanıma sahip olmalarını sağlamak ise meslek örgütünün temel görevidir.

TÜRMOB olarak bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye kolay erişmelerini sağlamak için bir çok çalışma yürüttük ve yürütmeye devam edeceğiz.

Bu çalışmalarımızdan en önemlilerinden biri de yayın faaliyetleridir. Yayın yelpazemizin bir parçası olan **Sirküler Rapor** kitaplarımız bir plan doğrultusunda hazırlanarak, sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2011-2 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Başkanlık Kontrolörü Levent Başak tarafından hazırlanan “**2010 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilerce Elde Edilen Gelirlerde Vergilendirme ve Beyan Esasları**” isimli eser oluşturuyor.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Yücel AKDEMİR
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

| | |
|-------------|---|
| GİRİŞ | 1 |
|-------------|---|

BİRİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE ELDE EDİLEN VE YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ GEREKEN GELİRLER

| | |
|--|---|
| 1. GENEL ESASLAR | 4 |
| 2. YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ GEREKEN GELİRLER | 5 |

İKİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE ELDE EDİLEN VE TEVKİF SURETİ İLE VERGİLENDİRİLMESİ GEREKEN GELİRLER

| | |
|--|----|
| 1. GENEL ESASLAR | 12 |
| 2. YILLIK BEYAN VE TEVKİFAT ESASININ VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ VE DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLER | 13 |
| 3. TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLMESİ GEREKEN KAZANÇ VE/VEYA İRATLAR | 14 |
| 3.1. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi | 15 |
| 3.1.1. Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Türkiye'de Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi | 15 |
| 3.1.2. Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Yurt Dışından Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ... | 18 |
| 3.2. Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi | 18 |
| 3.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi | 21 |

| | |
|--|----|
| 3.4. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi | 23 |
| 3.4.1. Bazı Menkul Sermaye İratlarının Beyan Durumu | 26 |
| 3.4.1.1. Alacak Faizlerinin Beyanı | 26 |
| 3.4.1.2. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler | 26 |
| 3.4.1.3. Menkul Kıymet Yatırım Fonlarının Katılma Belgelerine Ödenen Kâr Payları | 27 |
| 3.4.1.4. Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıklarından Sağlanan Kâr Payları | 29 |
| 3.4.1.5. Kâr Paylarının Beyanı | 32 |
| 3.4.1.6. Mevduat Faizlerinin Beyanı | 34 |
| 3.4.1.7. Repo Gelirlerinin Beyanı | 34 |
| 3.4.1.8. Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Ödenen Kâr Payları ve Katılım Bankalarınca Kâr ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Paylarının Beyanı | 35 |
| 3.4.1.9. Hisse Senetleri ve Tahvillerin Vadesi Gelmemiş Kuponlarının Satışından Elde Edilen Bedellerin Beyanı | 35 |
| 3.4.1.10. İştirak Hisselerinin Sahibi Adına Henüz Tahakkuk Etmemiş Kâr Paylarının Devir ve Temliki Karşılığında Alınan Para ve Ayrımların Beyanı | 36 |
| 3.4.1.11. Her Çeşit Senetlerin İskonto Edilmesi Karşılığında Alınan İskonto Bedelleri | 36 |
| 3.4.2. Yurt Dışından Elde Edilen Bazı Menkul Sermaye İratlarının Beyan Durumu | 37 |
| 3.4.2.1. Off-Shore Bankacılık Yapan Kurumlardan veya Yabancı Bankalardan Doğrudan Doğruya Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Beyanı | 37 |
| 3.4.2.2. Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Yurt Dışından Elde Edilen Kâr Paylarının Beyanı .. | 37 |
| 3.5. Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşi Karşılığında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi | 38 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE ELDE EDİLEN DİĞER KAZANÇ VE İRATLARIN BEYAN DURUMU

1. GENEL ESASLAR 39
2. DİĞER KAZANÇ VE İRATLARDA VERGİLENDİRME DÜZENİ ... 41

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE ELDE EDİLEN VE MÜNFERİT BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ GEREKEN GELİRLER

1. GENEL ESASLAR 44
2. MÜNFERİT BEYANNAME İLE BEYAN VE
VERGİLENDİRME ESASLARI 45

BEŞİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE İKTİSAP EDİLEN MENKUL KIYMETLER İLE İŞTİRAK HİSSELERİNİN ELDEN ÇIKARILMASINDAN DOĞAN DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARININ HESABINDA KUR FARKLARINDAN DOĞAN KAZANÇLARIN DURUMU

1. GENEL ESASLAR 52
2. KUR FARKLARINDAN DOĞAN KAZANÇLARDA
VERGİLENDİRME ESASLARI 53

ALTINCI BÖLÜM

G.V.K.'NUN 76'NCI MADDESİNDE BELİRTİLEN İNDİRİM ORANI DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE ELDE EDİLEN GELİRLERİN BEYANI HALİNDE BU GELİRLERE UYGULANACAK MIDIR?

1. GENEL ESASLAR55
2. İNDİRİM ORANI UYGULAMASININ ESASLARI56

YEDİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETE TABİ GERÇEK KİŞİLER KAZANÇ VE İRATLARIN İSTİSNA HADLERİ İÇİNDE KALAN KISMI İÇİN BEYANNAME VERMEK ZORUNDA MIDIR?

1. GENEL ESASLAR61
2. BEYANNAME VERME ESASLARI61

SEKİZİNCİ BÖLÜM

YURT DIŞINDA YAŞAYAN VATANDAŞLARIMIZCA ELDE EDİLEN GELİRLER İÇİN HANGİ DURUMDA BEYANNAME VERİLECEKTİR?

1. GENEL ESASLAR63
2. YURT DIŞINDA YAŞAYAN TÜRK VATANDAŞLARININ TÜRKİYE'DE ELDE ETTİKLERİ GELİRLERDE VERGİLENDİRME ESASLARI64

DOKUZUNCU BÖLÜM
DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE ELDE EDİLEN
GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE TARH YERİNİN VE
TARHİYATIN MUHATABININ BELİRLENMESİ

| | |
|--|-----|
| 1. GENEL ESASLAR | .65 |
| 2. YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLECEĞİ YER VERGİ DAİRESİ | .66 |
| 3. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLER AÇISINDAN GELİR VERGİSİNİN TARH YERİ | .70 |
| 4. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLER AÇISINDAN TARHİYATIN MUHATABI | .72 |

ONUNCU BÖLÜM
DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE ELDE EDİLEN
GELİRLERİN BEYANI VE VERGİLERİN ÖDEME ZAMANLARI

| | |
|--------------------------------|-----|
| 1. GENEL ESASLAR | .77 |
| 2. BEYAN VE ÖDEME ZAMANI | .78 |

ONBİRİNCİ BÖLÜM

| | |
|-------------------------|-----|
| PRATİK ÇALIŞMALAR | .79 |
| SONUÇ | .86 |
| KAYNAKÇA | .88 |

GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (G.V.K.’nun) 6’ncı maddesine göre, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve/veya iratlar üzerinden gelir vergisine tâbi tutulacaktır.

G.V.K.’nun ilgili maddesinde belirtilen gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve/veya iratlar üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir. Bu kişileri **“yabancı”** terimi ile ifade etmekte mümkündür. Ancak Türkiye’de gelir elde eden her yabancı gerçek kişinin gelir vergisine tâbi olması söz konusu olmayacağı için bu çalışmamızda bu terim yerine **“dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler”** deyimini kullanacağız.

G.V.K.’nun 6’ncı maddesi kapsamında dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından kazanç ve irat unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi şartları G.V.K.’nun 7’nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddenin başlığında da belirtildiği üzere dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından “kazanç veya iradın Türkiye’de elde edilmesi” şartları her bir gelir unsuru itibariyle ayrı ayrı belirlenmiştir. Bu çerçevede, ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, ücret gelirleri, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratların dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilmesi halinde bu gelirler dar mükellefiyet esasında gelir vergisine tâbi tutulacaktır.

G.V.K.’nun 84, 85 ve 86’nci maddeleri çerçevesinde dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde beyan esas ve tevkif sureti ile vergilendirme olmak üzere iki yöntem belirlenmiştir. Yıllık beyan esasına göre vergilendirmede yıllık ve münferit beyanname kullanılmaktadır. Tevkif sureti ile ver-

gilendirme ise bilindiği üzere bu kişilerin gelirleri üzerinden kaynakta kesinti suretiyle olmaktadır.

Bir uluslararası hukuk prensibi olarak vergilendirmede eşitlik ilkesinin gereği Türkiye’de gelir elde eden tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve/veya iratlar üzerinden yıllık beyan esasında gelir vergisine tâbidirler. Kural olarak bu kişiler elde ettikleri gelirleri yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan etmek zorundadırlar.

Ancak; dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin yurt dışında mukim kişiler olması nedeniyle bu genel esas yanında tevkif sureti ile vergilendirme ve münferit beyanname ile beyan esası olmak üzere iki farklı vergilendirme esası öngörölmüştür. Bu vergilendirme yöntemleri vergilendirme güvenliği açısından getirilmiştir. Dolayısıyla tevkif sureti ile vergilendirme ve münferit beyanname ile beyan esası dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından vergi günvenlik müesseseleri olarak G.V.K’nda yer almaktadır.

Türkiye’de 1980’li yıllardan sonra liberalleşme hareketleri ile birlikte gerek ekonomik açıdan gerekse sosyal ve kültürel alanda serbestleşme çeşitli ölkelerde ikamet eden vatandaşların birbirleri ile daha yakından ilişki kurmalarına sebep olmuştur. Serbest seyahat özgürlüğü sayesinde yurt dışında ikamet eden yabancı gerçek kişiler istedikleri ölkeye giderek burada yerleşme ve çeşitli faaliyetlerde bulunma özgürlüğüne sahip olmuşlardır.

Gerçek kişilerin gerek kültürel ve sosyal gerekse ekonomik gerekçelerle bir başka ölkeye gitmesi ve bu ölkede gelir elde etmesi halinde bu gelirlerde vergilendirme esaslarını öncelikle uluslararası hukuk kuralları belirleyecektir. Vergi alanında en önemli uluslararası hukuk metinleri ise vergi anlaşmalarıdır.

Bilindiği üzere vergi anlaşmaları bir ülkede gelir elde eden kişilerin elde ettikleri gelirleri vergilendirme yetkisine sahip olacak ülkeyi belirlemektedir. Aynı zamanda anlaşmalarda vergilendirme yöntemi ve vergilendirme esasları ile ilgili olarak özel bazı düzenlemeler de yer alabilmektedir.

Vergi anlaşmaları uluslararası vergi kurallarını belirlemekte olup, bu anlaşmalar iç hukuk kurallarına nazaran öncelikli bir hakka da sahiptir. Diğer bir ifadeyle Türkiye’de gelir elde eden bir kimsenin vergilendirmesinde öncelikle vergi anlaşmalarına göre hareket edilmesi gereklidir. Ancak ve ancak vergi anlaşmalarının yabancı ülke vatandaşlarının ikamet ettikleri ülke dışında elde ettikleri gelirleri gelirin elde edildiği kaynak ülkenin de vergilendirme yetkisine sahip olduğunu belirlemesi halinde kaynak ülke bu gelirler üzerinden gelir vergisi alma hakkına sahip olacaktır. Aksi taktirde dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettikleri gelirleri kişilerin ikamet ettikleri mukim devlet vergilendirme hakkına sahip olacaktır.

Vergi anlaşmalarının bu özelliği nedeniyle dar mükellefiyete tâbi bir gerçek kişinin Türkiye’de herhangi bir gelir elde ettiğinde öncelikle anlaşma hükümlerine bakılmalıdır. Anlaşmada yer alan kurallar dahilinde bu gelirleri Türkiye’nin de vergilendirme yetkisine sahip olması halinde vergilendirme esasları G.V.K. hükümlerine göre yapılacaktır. İşte bu çalışmamızda dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce 2010 takvim yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi esasları her kazanç unsuru için ayrı ayrı irdelenecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFIYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE ELDE EDİLEN VE YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ GEREKEN GELİRLER

1. GENEL ESASLAR

Vergi kanunlarında aksine bir hüküm olmadıkça Türkiye’de gelir elde eden tam ve dar mükellefiyete tâbi kişilerin vergilendirilmesinde beyan esası geçerli olacaktır. Beyan esası tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından vergilendirme yöntemini belirleyen temel hukuk kuralıdır. Bunun dışında G.V.K.’nda dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin yurt dışında ikamet eden şahıslar olması nedeniyle özellikle bu şahısların vergilendirilmesine yönelik özel bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu özel düzenlemeler ilgili gelirlerin irdelendiği bölümlerde tartışılacaktır.

Bu noktada öncelikle beyan esası ile ilgili olarak birkaç hususu belirtmekte fayda görüyorum. Yıllık beyan esasına göre vergilendirilecek olan gelirler G.V.K. uyarınca ticarî ve ziraî kazançlar için geçerlidir. Türkiye’de, herhangi bir dar mükellefiyete tâbi kişinin ticarî veya ziraî kazanç elde edebilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (V.U.K.’nun) 156’ncı maddesinde belirtilen türden bir işyerine sahip olması gereklidir.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin Türkiye’de bir işyerine sahip olması halinde bu kişilerin Türkiye ile olan irtibatlarını sağlaya-

çak bir bir yer ve bu yerde görevlendirilen kişiler bulunacağından bu yerlerde elde edilecek gelirler açısından vergi güvenliği sağlanmış olacaktır. Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye’de elde edilen gelirlerde vergi güvenliğinin sağlanması halinde ise bu kişilerin vergilendirilmesinde beyan esasına göre vergilendirme yapmak vergi tekniği açısından en uygun yol olacaktır ki bu kuralı G.V.K.’da aynen benimsemiştir.

2. YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ GEREKEN GELİRLER

Tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin beyanında G.V.K.’nun 85’inci ve 86’ncı maddesi hükümleri cari olacaktır. Gelirin toplanması ve beyanı ile toplama yapılmayan haller G.V.K.’nun 85’inci maddesi ile 4842 ve 4962 sayılı Kanunlar ile değişik 86’ncı maddesinde düzenlenmiştir.

G.V.K.’nun toplama yapılmayan halleri belirleyen 86’ncı maddesinde 4842¹ ve 4962² sayılı Kanunlar ile çeşitli değişiklikler yapılmıştır. G.V.K.’nun ilgili kanunlar ile değişik söz konusu maddeleri aşağıdaki gibidir:

“Gelirin toplanması ve beyan

Madde 85- (4369 sayılı Kanununun 44’üncü maddesiyle değişen ve 1998 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere) Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları

¹ 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² 07.08.2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kolektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır.

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

1.Mükellefin bunları Türkiye’de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;

2.Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda;

elde edilmiş sayılır”.

“Toplama yapılmayan haller

Madde 86- (4842 sayılı Kanununun 9’uncu maddesiyle değişen madde Yürürlük; 2003 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere 24.04.2003)

- Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraat kazançlar, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (4962 sayılı Kanununun 17/D maddesiyle değişen ibare **Yürürlük; 07.08.2003**) (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (273 Seri No’lu **Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2010 yılı için 1.090 TL.**) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

2. **Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar.”**

Buna göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce bir takvim yılında elde edilen G.V.K.’nun 2’nci maddesinde yazılı kazanç ve/veya iratlar G.V.K.’nda aksine bir hüküm olmadıkça yıllık beyan esasında vergilendirilecektir. Bu temel kural dahilinde, dar mükellefiyete

tâbi gerçek kişilerce bir takvim yılında yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken kazanç ve irat elde edildiğinde elde edilen kazanç ve iratların yıllık beyannameye toplanması zorunludur. Bu gelirlerin başka bir beyanname ile (münferit beyanname) ile beyan edilmesi söz konusu değildir.

G.V.K.'nın 86'ncı maddesi hükmü uyarınca, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ticarî kazançlar ve gerçek usulde tespit edilen ziraî kazançları yıllık beyan esasına göre vergilendirilecektir. Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar için yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu kazanç ve iratlar için tevkif sureti ile alınan vergi nihai vergi yerine geçecektir. Diğer yandan, madde hükmü gereğince bir takvim yılında ticarî, ziraî ve meslekî faaliyetlerden kazanç elde edilmese bile boş olarak yıllık beyannamenin verilmesi gereklidir.

16 seri numaralı Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalar uyarınca, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen herhangi bir şekilde tevkif yoluyla vergilendirilmemiş serbest meslek kazançları için de bu kişilerce yıllık beyanname verilmesi gereklidir. Tevkif yoluyla vergilendirilmiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Ancak; kanaatimize göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen serbest meslek kazançlarının, G.V.K.'nın 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (2) numaralı bent hükmüne göre, tevkifata tâbi tutulması gerektiğinden bu kazançların tevkif sureti ile vergilendirilmemesine imkan bulunmamaktadır. Serbest meslek kazançları için yapılan ödemelerden tevkifat yapılması gerektiği halde yapılmaması bilinçli olarak veya unutulmadan kaynaklanan sebeplerle tevkifat yapılmadığını gösterecektir. Bu nedenle, uygulamada dar

mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendirilmesi zorunlu olan serbest meslek kazançlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu kazançlar üzerinden tevkif sureti ile alınan vergi nihai vergi yerine geçecektir.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ticarî veya ziraî kazanç yanında tevkif sureti ile vergilendirilmiş ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve irat elde edilmesi halinde bu gelirler verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu gelirler üzerinden tevkif sureti ile vergi alınması yeterli görülmüştür.

Diğer yandan, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce tevkif sureti ile vergilendirilmeyen bir kısım kazançların elde edilmesi halinde bu gelirler G.V.K.'nın 101'inci maddesine göre münferit beyanname ile beyan edilecektir. Bu kişilerin Türkiye'de elde ettikleri bir kısım kazançlar için ise tevkif sureti ile alınan vergi nihai vergi olacaktır.

Türkiye'de icra edilen ticarî veya ziraî faaliyetler neticesinde elde edilen kazançların vergilendirilmesinde yukarıda yaptığımız açıklamalar çerçevesinde yıllık beyan esasında vergilendirme hususunda tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin vergilendirilme rejimi aynıdır. Kanun düzenlemesi bu kazançların vergilendirilmesinde tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler için farklı düzenlemelere yer vermemiştir. Bu şekilde uluslararası vergilendirme ilkelerine de uygun şekilde hareket edilmiştir.

Ticarî veya ziraî kazançlarda tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından beyan esasına göre vergilendirme rejiminin belir-

lenmiş olması vergilendirme yöntemi açısından vergi anlaşmalarına da uygun bir yaklaşım tarzı olmuştur. Şöyle ki vergi anlaşmaları eşit durumda olan yerli ve yabancı kişilerin eşit şartlar altında vergilendirmesini öngörmektedir. G.V.K.'nda bu noktada vergi anlaşmalarına uygun hükümler yer almaktadır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve belirli şartlar altında yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken bir diğer gelir unsuru gayrimenkul sermaye iradıdır. Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendirilmemiş olan gayrimenkul sermaye iratları yıllık beyan esasında vergilendirilecektir. Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerden kiralanan eşya konut ise, bu kişiler G.V.K.'nun 21'inci maddesindeki istisnadan da yararlanacaklardır. G.V.K.'nun 21'inci maddesine göre mesken kira gelirlerinin 2010 yılı için 2.600 TL'si gelir vergisinden istisnadır.

Görüldüğü üzere, ticarî ve ziraî kazanlarda dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından yıllık beyan esası geçerlidir. Ancak gayrimenkul sermaye iratları için tevkif usulü veya yıllık beyan esası olmak üzere iki tür vergilendirme yöntemi geçerli olmaktadır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye'de kiralanan mal ve haklar daha çok kurumlara ve G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara kiralandığından bu gelirler tevkif sureti ile vergilendirilmektedir. Bu durumda ise, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce tevkif sureti ile vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iradı için yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır. Ayrıca, diğer gelirleri dolayısıyla beyanname verilmesi halinde elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iradının yıllık beyannameye dahil edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye’de gayrimenkul sermaye iradı elde edilmesi ve bu gelirlerin herhangi bir nedenle tevkif sureti ile vergilendirilmemesi halinde bu gelirler yıllık beyanname ile beyan edilmek zorundadır.

Tam mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen gayrimenkul sermaye iratları ile dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde G.V.K.’nun sistematığı içerisinde farklı esaslar benimsenmiştir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmesine gerek olmadığı halde tam mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratlarının G.V.K.’nun 86’ncı maddesinde belirtilen şartlar altında yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereklidir.

İKİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE ELDE EDİLEN VE TEVKİF SÜRETİ İLE VERGİLENDİRİLMESİ GEREKEN GELİRLER

1. GENEL ESASLAR

G.V.K.'nın 86'ncı maddesinin (2) numaralı bent hükmünde dolaylı bir şekilde dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendirilmesi gereken kazanç ve iratlar sayma yöntemi ile belirlenmiştir. Buna göre dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen aşağıdaki kazanç ve iratlar tevkif sureti ile vergilendirilecektir.

- 1- Ücretler;
- 2- Serbest meslek kazançları;
- 3- Menkul sermaye iratları;
- 4- Gayrimenkul sermaye iratları.

Daha öncede belirtmiş olduğum gibi dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde G.V.K. esas itibariyle tevkifat esasını benimsemiştir. G.V.K.'nın 94'üncü maddesine göre, gelir vergisi tevkifatı istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılacaktır. Mezkûr madde uyarınca yapılacak gelir vergisi tevkifatında istihkak sahibinin tam veya dar mükellefiyete tâbi gerçek kişi olması önem arz etmeyecektir. Dolayısıyla, mezkûr

maddede bentler halinde sayılan ödemelerin dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilere yapılması halinde de ödemeyi yapan gerçek ve tüzel kişilerce gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

G.V.K.’nın 94’üncü maddesinde de hangi kazanç ve iratların tevkif sureti ile vergilendirileceği açık bir şekilde sayma yöntemiyle belirlenmiştir. Bu madde hükmü uyarınca da dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendirilmesi gereken kazanç ve iratlar; ücret, serbest meslek kazançları, gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarıdır.

Bu noktada şu hususu da belirtmek istiyorum.G.V.K.’nın 86’ncı maddesi hükmü yukarıda belirtmiş olduğum temel kural dışında dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin vergilendirilmesinde çok önemli ikinci bir kurala da yer vermiştir. Bu kural gereğince dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilen kazanç ve iratlar için **‘bu gelirlerin miktarı ne olursa olsun’** yıllık beyanname verilmesi söz konusu olmayacaktır. Bu gelirler üzerinden tevkif sureti ile alınan vergi nihai vergi yerine geçecektir.

2. YILLIK BEYAN VE TEVKİFAT ESASININ VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ VE DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLER

Türkiye’de ikamet etmeyen dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen bir kısım gelirler yıllık beyanname ile bir kısım gelirler ise tevkif sureti ile vergilendirilecektir. G.V.K.’nın bu şekilde dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin vergilendirilmesinde ikili bir vergilendirme rejimine yer vermesinin sebebi vergi güvenliğidir. Bu nedenledir ki dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından yıl-

lık beyan ve tevkif sureti ile vergilendirme rejimleri birbirinden ayrı olarak düşünülmemeli bu müesseselerin birbirini tamamlayan sistemler olduğu gözden ırak tutulmamalıdır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilere ilişkin bu temel kuraldan hareketle dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettikleri bir kısım kazançların tevkif sureti ile vergilendirilmelerini kendileri açısından eşitlik ilkesine aykırı bir düzenleme olarak yorumlamamaları gereklidir.

3. TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLMESİ GEREKEN KAZANÇ VE/VEYA İRATLAR

Yukarda da belirtmiş olduğum gibi dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye’de elde edilen aşağıdaki kazanç ve iratlar tevkif sureti ile vergilendirilecektir.

- 1- Ücretler;
- 2- Serbest meslek kazançları;
- 3- Menkul sermaye iratları;
- 4- Gayrimenkul sermaye iratları.

Çalışmamın aşağıdaki bölümlerinde bu kazanç ve iratların tevkif sureti ile vergilendirilmesi esasları dar mükellefiyete tâbi kişilerin özellikli durumu da göz önünde bulundurulmak suretiyle ayrı ayrı irdelenecektir.

3.1. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

3.1.1. Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Türkiye’de Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ücret gelirlerinde temel vergilendirme rejimi tevkif usulüdür. G.V.K.’nun 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının 1’inci bent hükmüne göre, hizmet erbabına ödenen ücretler ile G.V.K.’nun 61’inci maddesinde yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ücret gelirlerinden tevkifat yapılabilmesi için her şeyden önce ücret gelirlinin Türkiye’de elde edilmesi gereklidir. Yurt dışından elde edilen ücret gelirleri bu kişiler açısından gelir vergisinin konusuna girmeyecektir. Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından ücret gelirlerinin hangi hallerde Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı G.V.K.’nun 7’nci maddesinde belirlenmiştir. Konu ile ilgili G.V.K.’nun ilgili maddesi hükmü şu şekildedir:

“Madde 7: Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

.....

“3. Ücretlerde:

a) Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

b) (2361 sayılı Kanununun 3'üncü maddesiyle değişen fıkrâ) Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi;

....

Bu maddenin 3'üncü, 4'üncü 5'inci ve 7'nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır”.

Buna göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye'de ücret geliri elde edildiğinden bahsedilebilmesi için hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi veya edilmekte olası veya Türkiye'de değerlendirilmesi gereklidir. Bent hükmünde veya bağlacı kullanıldığından bentte belirtilen üç şarttan birisinin varlığı Türkiye'de elde etme açısından yeterli olacaktır.

İlgili bentte yapılan bir diğer düzenleme uyarınca, Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi halinde bu gelirler Türkiye'de elde edilmiş sayılacaktır.

Ancak; Türkiye'nin imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili özel bir hükmün bulunması halinde vergi anlaşmasındaki hükme göre vergilendirme yapılacaktır. Bunun için vergi anlaşmalarındaki ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili hükümlerin iyi analiz edilmesi gereklidir.

G.V.K.'nın 86'ncı maddesinde 4842 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle birlikte ücret gelirlerinde tevkif sureti ile vergilendirme ve beyan esası olmak üzere iki tür vergilendirme rejimi öngörölmüştür. Tam mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce tek işverenden elde edilen ücret gelirleri tevkif sureti ile vergilendirilecek; bu gelir için yıllık beyanname verilmeyecektir. Ancak, tam mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde ücret gelirlerinin tamamı beyan esasına göre vergilendirilecektir.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler, tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir. Bu uygulamada, ücret tutarının ve işveren sayısının bir önemi bulunmamaktadır. Yani, G.V.K.'nın 86'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (1) numaralı bent hükmünün (b) alt bendi dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler için geçerli değildir.

Görüldüğü üzere, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendirilmiş ücret gelirlerinde kanun hükmü vergi tevkifatını nihai vergi olarak kabul etmiştir. Bu nedenle, diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilmesi halinde ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir. Vergi anlaşmalarında aksine bir hüküm olsa bile anlaşmalar gelirlerin vergilendirilmesinde vergilendirme yetkisine sahip olacak akit devleti belirlediğinden ücret gelirleri verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili bir başka G.V.K. düzenlemesi 95'inci maddede yapılmıştır. G.V.K.'nın 95'inci maddesine göre, ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı; G.V.K.'nın 16'ncı maddesinde ya-

zılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri ve Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesine zaruret görülen ödemeler için vergi tevkif usulü cari olmaz. Bu gelirler, yıllık beyanname ile bildirilmek zorundadır. Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin bu tür bir ücret geliri elde etmeleri halinde bu gelirleri için yıllık beyanname vermek zorundadır.

Ayrıca; dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce G.V.K.’nun 64’üncü maddesi kapsamında elde edilen “diğer ücret” gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye ithal edilmesine de gerek bulunmamaktadır. İlgili madde hükmü uyarınca Türkiye’de “diğer ücret” geliri kapsamında gelir elde eden dar mükellefiyete tâbi kimselerin bu gelirleri için yıllık beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır.

3.1.2. Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Yurt Dışından Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve/veya iratlar dolayısıyla gelir vergisi mükellefi oldukları için bu kişilerin yurt dışından elde edilen her türlü ücret geliri Türkiye’de gelir vergisine tâbi olmayacaktır. Bu gelirler gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Bu gelirleri vergi anlaşmalarına göre kişinin ikamet ettiği ülke (mukim devlet) vergilendirme yetkisine sahiptir.

3.2. Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen serbest meslek kazançlarında genel vergilendirme rejimi tevkif usulü ile vergilendirilmez. G.V.K.’nun 94’üncü maddesi uyarınca, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilere serbest meslek ödemesi yapan kişi, kurum ve

kuruluşlar istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen serbest meslek kazançları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılabilmesi için kazancın Türkiye’de elde edilmesi gereklidir. Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilme şartları G.V.K.’nun 7’nci maddesinde belirtilmiştir. G.V.K.’nun 7’nci maddesinin 1’inci fıkrasının (4) numaralı bent hükmü şu şekildedir:

“Madde 7: Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

.....

4. Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi;”

Bu maddenin 3’üncü, 4’üncü 5’inci ve 7’nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır”.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin yerleşim yeri (ikametgahı) yurt dışında bulunduğundan bu kişilerin vergilendirilmesinde vergi anlaşmaları birinci derecede önemli bir yere sahiptir. Çünkü, vergi anlaşmaları Türk vergi mevzuatındaki hükümlere nazaran öncelikle uygulanması gereken kuralları belirlemektedir.

Türkiye'nin imzalamış olduğu vergi anlaşmalarına göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye'de ifa edilen serbest meslek faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançlar esas itibariyle mukim ülke olan yurt dışındaki ülke tarafından vergilendirilecektir. Ancak, anlaşmalarda belirlenen şartlar dahilinde kaynak ülke de dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen serbest meslek kazançlarını vergilendirme yetkisine sahiptir. Anlaşmada yer alan şartlar genel hatları itibariyle aşağıdaki gibidir³:

1- Faaliyetin kaynak ülkede icra edilmesi gerekir.

2- Faaliyetin kaynak ülkede icra edilmesi durumunda gelir elde eden kişinin bu diğer Devlette bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 183 günü aşan bir süre kalması kısaca, uygulamada 183 gün kuralı denilen kriterin gerçekleşmesi gerekir⁴.

3- Kaynak ülkede faaliyetlerin icrası amacıyla sürekli olarak kullanılabilir sabit bir yere sahip olunması ve serbest meslek faaliyetinin bu yerlerde icra edilmesi; dolayısıyla da serbest meslek kazancının sabit yerde elde edilmesi gerekir. Anlaşmaya kaynak Devletin bu işyerine atfedilebilen kazançlarla ilgili olarak vergilendirme yetkisinin bulunduğu hükmü konulabilir. Ülkeler bu hususu karşılıklı anlaşmayla belirleyeceklerdir.

3 Ayrıntılı bilgi için bkz., BAŞAK Levent, “**Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi-IV**”, Maliye Postası, Yıl: 24, Sayı: 553, 15 Eylül 2003, Sh. 70-80.

4 183 gün kriteri ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz., BAŞAK Levent, “**Çifte Vergilendirmeyi Önlemede 183 Gün Kuralı (I)**”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 22, Ekim 2005, Sh. 28-46.; BAŞAK Levent, “**Çifte Vergilendirmeyi Önlemede 183 Gün Kuralı (II)**”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 23, Kasım 2005, Sh. 156-173.

Sonuç olarak; dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendirilen serbest meslek kazançları için yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır. Ayrıca, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde tevkif sureti ile vergilendirilen serbest meslek kazançlarının verilecek beyannameye ithal edilmesine de gerek yoktur.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de arızî bir şekilde ifa edilmesi halinde elde edilen arızî serbest meslek kazancı için, G.V.K.’nun 101’inci maddesine göre, serbest meslek faaliyetinin sona erdiği tarihten itibaren 15 gün içinde münferit beyanname verilecektir.

3.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi

G.V.K.’nun 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (5) numaralı bent hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerden G.V.K.’nun 70’inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında bu kişilere yapılacak ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması gereklidir. Tevkifatı yapacak olan şahıslar G.V.K.’nun 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında ismen belirtilen yerli veya yabancı kişi, kurum ve kuruluşlardır.

G.V.K.’nun 86’ncı maddesinin 1’inci fıkrasının (2) numaralı bent hükmü gereğince, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye’de elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratları için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır. Yapılan tevkifat bu kişiler açısından nihai vergi olacaktır. Ancak, tevkif yoluyla vergilendirilmemiş gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmesi gereklidir. Bu kazanç ve iratlar için münferit beyanname verilmesi mümkün değildir. Zira, G.V.K.’nun 101’inci maddesinde tevkifata tâbi tutul-

mamış gayrimenkul sermaye iratlarının münferit beyanname ile beyan edilmesi hususunda düzenleme bulunmamaktadır.

Mesela, konut kira gelirleri ile ilgili olarak (yurt dışında yerleşik olup Türkiye’de elde ettiği kazanç ve/veya iratlardan ötürü dar mükellefiyet esasında vergilendirilmekte olan Türk vatandaşları da dahil) 2010 yılı için istisna tutarı olan 2.600 liranın **aşılması halinde** yıllık beyanname verilecektir. Yani, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen mesken kira geliri istisna tutarının altında ise beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Türkiye’nin imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları uyarınca, gayrimenkul varlıkların doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelirler, bu malların bulunduğu akit devlette, yani kaynak devlette vergilendirilebilecektir. Türkiye’nin imzalamış olduğu bütün Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde, kaynak devlete, yani gelirin elde edilmesine kaynaklık eden gayrimenkul varlığın bulunduğu (gayrimenkulün yer aldığı) devlete vergileme hakkı vermektedir.

Gayrimenkuller esas itibariyle yerinde sabit mallar olduğundan bu mallardan çeşitli şekillerde elde edilecek gelirlerin malın bulunduğu ülkede vergilendirilmesi gelirin kaynağı ile kaynağın bulunduğu devlet arasında ekonomik ilişkiden, daha da önemlisi fiziksel ilişkiden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, vergi anlaşmalarında gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde kay-

nak devlete vergileme hakkı tanınması zorunlu bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır⁵.

Vergi anlaşmalarına göre gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde ise esas itibarıyla vergilendirme yetkisi mukim devlete aittir. Ancak vergi anlaşmaları ile bu gelirler üzerinden kaynak devlete de belirli oranlarda vergi alma yetkisi tanınmaktadır.

Özetle; vergi anlaşmalarında kaynak devlete gayrimenkul sermaye iratları (gayrimaddi hakların kiralanmasından elde edilen gelirler) üzerinden belirli bir oranla sınırlı olmak üzere vergilendirme yetkisi tanınabilmektedir. Bu gibi durumlarda dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin anlaşmalarla belirlenen oranın üzerinde gelir vergisi ödemesi söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle anlaşmalarda belirlenen vergilendirme oranlarına dikkat edilmesi gerekmektedir.

3.4. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen menkul sermaye iratlarında iki tür vergilendirme rejimi öngörülmüştür. Gayrimenkul sermaye iratlarında olduğu gibi menkul sermaye iratlarında da dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler için temel vergilendirme rejimi tevkif sureti ile vergilendirmedir. Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilere G.V.K.'nun 75'inci maddesinin 2'nci fıkrası hükmünde belirtilen menkul sermaye iradı niteliğinde ödeme yapan kişiler yaptıkları ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz., BAŞAK Levent, “**Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirilmesi Esasları-I**”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 13, Ocak 2005, Sh. 97-107.

G.V.K.'nın 86'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (2) numaralı bent hükmüne göre, tevkif sureti ile vergilendirilen menkul sermaye iratları için dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler yıllık beyanname vermek zorunda değildir. Ayrıca, diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilmesi halinde tevkif sureti ile vergilendirilen menkul sermaye iratlarının verilecek beyannameye dahil edilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu iratlar için yapılan tevkifat nihai vergi yerine geçecektir.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen menkul sermaye iratlarında diğer vergilendirme yöntemi beyan esasıdır. Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve Türkiye'de tevkif yolu ile vergilendirilmemiş menkul sermaye iratları için, G.V.K.'nın 101'inci maddesi hükmüne göre, münferit beyanname verilecektir. 5281 sayılı Kanun öncesinde münferit beyanname ile beyan edilecek gelir tutarının (matrahın) tespitinde enflasyondan arındırmaya ilişkin hükümlerin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Ancak; G.V.K.'nın 76'ncı maddesinin 2'nci fıkrası hükmü 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlükten kaldırılmış olup, Geçici 67'nci maddenin (9) numaralı bent hükmü de göz önünde bulundurulduğunda 2010 yılında elde edilen alacak faizlerine indirim oranının uygulanması söz konusu değildir.

Türkiye'nin imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına göre, menkul sermaye iratlarını vergilendirme yetkisi iradın lehdarının mukim olduğu ülkeye aittir. Ancak, kaynak ülkeye menkul sermaye iradını belirli bir oranda vergilendirme yetkisi tanınmıştır. Bu oran birçok anlaşmada %10 olarak belirlenmiştir. Diğer yandan, yurt dışında mukim kişilerce Türkiye'de yer alan işye-

ri vasıtası ile ticarî faaliyette bulunulması halinde veya Türkiye’de yer alan sabit bir yer vasıtası ile serbest meslek faaliyetinde bulunulması durumunda ve söz konusu menkul sermaye iradının öden­diği alacak ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulun­maktaysa, elde edilen menkul sermaye iradına Anlaşmaların 7’nci ve 14’üncü maddeleri hükümleri uygulanacaktır.

Görüldüğü üzere, vergi anlaşmalarına göre dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye’de açılan işyerinde ticarî kazanç elde edil­mesi halinde bu kişilerin ticarî faaliyet yanında işyeri ile bağlantılı menkul sermaye iradı elde etmesi durumunda elde edilen gelir mahiyet itibarıyla menkul sermaye iradı olsa da ticarî kazanç bünye­sinde vergilendirilecektir.

Elde edilen menkul sermaye iradının ticarî kazanç bünyesinde elde edilmediği durumlarda ve bu irat üzerinden tevkif sureti ile vergi alınması halinde bu gelirin yıllık beyanname ile beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır. Benzer düzenleme G.V.K.’nun 86’ncı maddesinin 1’inci fıkrası hükmünde de yer almaktadır. G.V.K.’nun 86’ncı maddesinin 1’inci fıkrası hükmü gereğince, dar mükellefiye­te tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendiril­miş menkul sermaye iratları diğer gelirler nedeniyle beyanname ve­rilmesi halinde verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratlarını vergi anlaşmalarına göre Türkiye’nin de vergilendirme yetkisi olması halinde vergilendirme esasları G.V.K.’na 5281 sayılı Kanunla eklenen Geçici 67’nci maddesi hük­mü kapsamında değerlendirilecektir. Menkul sermaye iratlarında tevkifat nispetleri bu madde uyarınca belirlenecektir.

3.4.1. Bazı Menkul Sermaye İratlarının Beyan Durumu

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen bazı menkul sermaye iratlarının beyan durumunu ayrı ayrı incelemekte fayda vardır. Bu nedenle, çalışmamız aşağıdaki bölümünde bazı menkul sermaye iratlarının beyan durumuna ayrıntılı bir şekilde değinilmiştir.

3.4.1.1. Alacak Faizlerinin Beyanı

Alacak faizleri üzerinden, G.V.K.'nun 94'üncü ve Geçici 67'nci maddesine göre, gelir vergisi tevkifatı yapılması mümkün değildir. Bu durumda dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen alacak faizleri tutarı ne olursa olsun münferit beyanname ile beyan edilecektir. Çünkü, G.V.K.'nun 101'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (5) numaralı bendinde, vergisi tevkif sureti ile alınmamış menkul sermaye iratlarının münferit beyanname ile beyan edileceği hükme bağlanmıştır. Ancak, mükelleflerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken başka bir gelir unsurunun bulunması halinde alacak faizleri yıllık beyannameye dahil edilerek vergilendirilecektir.

3.4.1.2. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonusu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler

Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, G.V.K.'nun 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (5) numaralı bent hükmü gereğince, menkul sermaye iradıdır. Söz konusu menkul sermaye iratları üzerinden, G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (7) numaralı bent hükmü gereğince, gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Söz konusu tevkifat 5281 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte G.V.K.'nun Geçici 67'nci maddesi kapsamında yapılacaktır.

G.V.K.'nın 86'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (2) numaralı bent hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen tevkif sureti ile vergilendirilmiş menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde söz konusu menkul sermaye iratları beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu gelirler için yapılan gelir vergisi tevkifatı nihai vergileme kabul edilecektir.

3.4.1.3. Menkul Kıymet Yatırım Fonlarının Katılma Belgelerine Ödenen Kâr Payları

VII seri ve (10) numaralı Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği'nin⁶ 37'nci maddesi hükmüne göre, gerçek kişiler ve kurumsal yatırımcılar ellerindeki atıl fonları değerlendirmek amacıyla aldıkları katılma belgelerinden iki şekilde gelir sağlayabilirler:

- 1) Bu belgelerin, fon içtüzüklerinde belirlenen esasları göre, fona iadesi dolayısı ile bu belgelerden katılma belgesinin değer kazanması mukabilinde bir kâr payı elde edilebilir; ya da,
- 2) İçtüzüğünde hüküm bulunmak şartı ile kurucunun talebi ve borsanın uygun görmesi üzerine borsada satışa sunulan menkul kıymet niteliği verilen fonların katılma belgelerinin satışı dolayısı ile bir gelir elde edilebilir.

Diğer yandan, menkul kıymet niteliği verilen fonların katılma belgelerinin teorik olarak menkul kıymetler borsası dışında diğer şahıslar (gerçek kişi veya aracı kurumlar) arasında da alım-satımı mümkündür. Ancak, yatırım fonlarının Türkiye uygulamasında ilgili fon-

⁶ 19.12.1996 tarih ve 22852 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

lardan elde edilen gelir daha ziyade katılma belgelerinin fona iadesi⁷ yoluyla elde edilmektedir⁸. İşte fona iade edilen katılma belgeleri karşılığında ödenen kâr payı G.V.K.’nın 75’inci maddesinin 2’nci fıkrasının (1) numaralı bent hükmünde de belirtildiği gibi temettü (menkul sermaye iradı) dır. Tıpkı hisse senedi kâr payları gibi. Ancak hisse senedi karşılığında ödenen kâr paylarında olduğu gibi yatırım fonlarının temettü dağıtmaları söz konusu değildir.

G.V.K.’nın Geçici 67’nci maddesinin (8) numaralı bent hükmüne göre, tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler (kâr payları) için yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu gelirlerin ticarî işletmeye dahil olması halinde, ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

7 47 seri numaralı K.V.K. Genel Tebliğinin VII-2-b bölümünde “... Diğer taraftan yatırım fonu katılma belgelerinden sağlanan kâr veya zarar, bu belgelerin yatırım fonuna geri verilmesi sırasında ortaya çıkacağından, bu katılma belgelerinin fona geri verilmemesi halinde hesap dönemi sonunda kâr veya zararın hesaplanması söz konusu olmayacaktır. Ancak katılma belgelerinin bir üçüncü kişiye satışı halinde de bu satıştan doğan kâr veya zararın ilgili yılın hesaplarında gösterileceği tabiidir.” şeklinde ifade edilen görüşte de bu husus teyit edilmiştir.

8 Ayrıntılı bilgi için bkz., BAŞAK Levent, “**Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi-I**”, Maliye Postası, Yıl: 24, Sayı: 547, 15 Haziran 2003, Sh. 68-75.; BAŞAK Levent, “**Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi-II**”, Maliye Postası, Yıl: 24, Sayı: 548, 1 Temmuz 2003, Sh. 87-99.

3.4.1.4. Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıklarından Sağlanan Kâr Payları

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun (S.P.K.’nun) 32’nci maddesine göre, menkul kıymetler yatırım ortaklıkları, Sermaye Piyasası Kanununa göre faaliyette bulunabilecek “Sermaye Piyasası Kurumu”dur.

S.P.K.’nun 35’inci maddesine göre, yatırım ortaklıkları, anonim ortaklık şeklinde kurulmak zorundadır. Bu nedenle, kurulan ortaklığın anonim ortaklık olması ve bu kurumun tam mükellefiyete tâbi bir kurum olması halinde, kurum, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilere dağıttığı kâr payları üzerinden, G.V.K.’nun 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendine göre, gelir vergisi tevkifatı yapmakla mükelleftir.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen kâr paylarının tevkif sureti ile vergilendirilmesi halinde, G.V.K.’nun 86’ncı maddesinin 1’inci fıkrasının (2) numaralı bent hükmüne göre, yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde tevkif sureti ile vergilendirilmiş bulunan menkul sermaye iratları beyannameye dahil edilmeyecektir.

Yatırım ortaklıklarına ait hisse senetlerinin elden çıkarılması dolayısıyla elde edilen kazanç ise diğer kazanç ve irattır. Dolayısıyla, hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesi G.V.K.’nun Mükerrer 80’inci ve Geçici 67’nci maddesi hükmüne göre olacaktır.

G.V.K.’nun 5281 sayılı Kanun ile değişik Mükerrer 80’inci maddesinin (1) numaralı bent hükmüne göre, ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellefiyete tâbi kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya

diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancıdır.

G.V.K.'nun 5281 sayılı Kanunla değişik Mükerrer 80'inci maddesinin 3'üncü fıkrası hükmü gereğince de tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2010 takvim yılı için 7.700 Türk Lirası gelir vergisinden istisnadır.

Buna göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen hisse senetlerinin iki yıldan fazla bir süreyle elde tutulması halinde bu kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak kabul edilmeyecek ve bu gelirlerin gelir vergisine tâbi olması söz konusu olmayacaktır. Hisse senetlerinin iki yıldan az bir süre elde tutulması halinde ise elde edilen değer artış kazançlarının miktarı ne olursa olsun bu gelirlerin dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinin elden çıkarılmasına yönelik olarak G.V.K.'nun Geçici 67'nci maddesi hükmünde özel bir düzenlemeye yer verilmiştir. Düzenleme şu şekildedir:

“(5527 sayılı Kanununun 1/b maddesiyle değişen paragraf. Geçerlilik; 01.10.2006) Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde, tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan

fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasında ve hisse senetleri kâr paylarının hisse sahipleri adına tahsilinde bu fıkra hükümleri uygulanmaz. Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci madde hükümleri uygulanmaz.”

Buna göre, tam mükellefiyete tâbi kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için bu madde hükmüne göre alım satım kazançları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Diğer yandan bu gelirlerin vergilendirilmesinde G.V.K.’nun Mükerrer 80’inci maddesi hükmü uygulanmayacağı için bu gelirlerin münferit beyanname ile beyan edilmesi de söz konusu değildir.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen diğer kazanç ve iratlar için, G.V.K.’nun 86’ncı maddesinin 1’inci fıkrasının (2) numaralı bent hükmüne göre, yıllık beyanname verilmeyecektir. Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen diğer kazanç ve iratların bir kısmı, G.V.K.’nun 101’inci maddesine göre, münferit beyanname ile beyan edilecektir.

G.V.K.’nun 101’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (2) numaralı bent hükmü gereğince, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen söz konusu diğer kazanç ve iratların menkul mal niteliğinde kabul edilen menkul kıymetin (hisse senedinin) Türkiye’de elden çıkarıldığı yerin vergi dairesine, kazanç ve iradın iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde, münferit beyanname ile beyan edilmesi gereklidir.

G.V.K.'nun 5281 sayılı Kanunla değişik Mükerrer 80'inci maddesinin 3'üncü fıkrası hükmüne göre, 2010 takvim yılında elde edilen değer artış kazançlarının 7.700 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisna olduğundan dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen diğer kazanç ve iratların beyanında söz konusu tutar istisna kalemi olarak dikkate alınmalıdır.

3.4.1.5. Kâr Paylarının Beyanı

G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendi hükmüne göre, tam mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından; dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükellefiyete tabi gerçek kişilere dağıtılan, G.V.K.'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayılmaz) 2006/10731 ve 2009/14592⁹ sayılı B.K.K. uyarınca %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Gerçek kişilerce, tam mükellefiyete tâbi kurumlardan elde edilen ve G.V.K.'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentleri hükmüne göre kâr payı sayılan gelirler aşağıdaki gibidir:

- 1- Her nev'i hisse senetlerinin kâr payları;
- 2- İştirak hisselerinden doğan kazançlar;
- 3- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları.

⁹ 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

G.V.K.'nun 86'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (2) numaralı bent hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce 2010 takvim yılında elde edilen kâr paylarının (menkul sermaye iratlarının) tevkif sureti ile vergilendirilmesi halinde tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyecektir. G.V.K.'nun 94'üncü maddesi kapsamında kâr dağıtım aşamasında dağıtımı yapan kurumca yapılacak tevkifat bu kişiler açısından nihai vergi olacaktır. Ayrıca, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde tevkif sureti ile vergilendirilmiş bulunan menkul sermaye iratları beyannameye dahil edilmeyecektir.

Bu konuda şu hususu da belirtmek isteriz ki; tam mükellefiyete tâbi gerçek kişiler için getirilmiş olan G.V.K.'nun 86'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (1) numaralı bendinin (c) alt bendi hükmü dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler için geçerli değildir. Bu nedenle, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen tevkif sureti ile vergilendirilmiş menkul sermaye iratları 2010 yılı için belirlenen 22.000 TL beyan haddini aşıya bile menkul sermaye iratları yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

Vergi anlaşmalarında kâr payı elde eden gerçek kişilerle ilgili olarak özel düzenleme ve belirlenen oranlar dahilinde tevkifat yapılacaktır. Vergi anlaşmalarında kâr paylarının genellikle %10 oranında vergilendirilmesi öngörülmüştür. Yani, kâr payları üzerinden yapılması gereken tevkifat %10 olarak belirlenmiştir. G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifat oranı bu çerçevede genel olarak (her anlaşmada farklı bir oran belirtilmiş olsa da) %10 olarak belirlenmiştir. Bu oranın üzerinde tevkifat yapılması halinde fazladan tevkif edilen verginin iadesinin yapılması gereklidir.

3.4.1.6. Mevduat Faizlerinin Beyanı

Mevduat faizleri, G.V.K.'nun 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (7) numaralı bent hükmü gereğince, menkul sermaye iradidir. Mevduat faizlerinden, G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (8) numaralı bent hükmüne göre, gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

G.V.K.'nun 86'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (2) numaralı bent hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen tevkif sureti ile vergilendirilmiş menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecektir. Dolayısıyla, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen mevduat faizleri için bu mükelleflerin yıllık beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye ithal edilmeyecektir. Mevduat faizleri üzerinden kaynağında yapılan tevkifat bu gelirler için nihai vergi yerine geçecektir.

Diğer yandan, G.V.K.'nun Geçici 67'nci maddesinin (4) numaralı bent hükmü gereğince de, mevduat faizleri tevkif sureti ile vergilendirilecek olup, (7) numaralı bende göre bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Söz konusu madde hükmü tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler için geçerli olacağından bu madde hükmü gereğince de dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen mevduat faizlerinin beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır.

3.4.1.7. Repo Gelirlerinin Beyanı

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen mevduat faizlerinin beyan esasları bu gelir unsuru için de aynen geçerlidir.

3.4.1.8. Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Ödenen Kâr Payları ve Katılım Bankalarınca Kâr ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Paylarının Beyanı

G.V.K.'nun 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (12) numaralı bent hükmüne göre, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve katılım bankalarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları menkul sermaye iradidir. Söz konusu madde hükmünde belirtilen kâr paylarından, G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (9) numaralı bent hükmü gereğince, tevki-fat yapılacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen tevkif sureti ile vergilendirilmiş menkul sermaye iratlarının beyan esasları ile ilgili olarak yukarıda belirttiğimiz hususlar bu gelirler için de aynen geçerli olacaktır. Ayrıca, söz konusu gelirler G.V.K.'nun Geçici 67'inci maddesi gereğince beyan dışıdır.

3.4.1.9. Hisse Senetleri ve Tahvillerin Vadesi Gelmemiş Kuponlarının Satışından Elde Edilen Bedellerin Beyanı

Bu gelirler, G.V.K.'nun 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (8) numaralı bendine göre, menkul sermaye iradidir. Söz konusu gelirler, G.V.K.'nun 94'üncü ve Geçici 67'nci maddesine göre, tevkifata tâbi değildir. Dolayısıyla, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen tevkifata tâbi olmayan menkul sermaye iratları mükelleflerin yıllık beyanname ile beyanı gereken herhangi bir gelirin bulunmaması halinde, G.V.K.'nun 101'inci maddesine göre, münferit beyanname ile beyan edilecektir.

Ancak; bu gelirlerin vergilendirilmesinde G.V.K.'nun Geçici 67'nci maddesinde özel bir belirleme yapılmamıştır. Kanaatimizce söz konusu madde hükmü uyarınca menkul kıymet gelirlerinin vergilendi-

rilmesi hisse senedi ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışını da kapsayacağı için bu gelirler üzerinde ilgili madde hükmü uyarınca tevkifat yapılacaktır. Tevkif sureti ile vergilendirilen bu gelirler için mükelleflerin münferit beyanname vermelerine de gerek yoktur. Ancak bu gelirler için Geçici 67'nci maddesinin (11) numaralı bent hükmü uyarınca ihtiyari olarak yıllık beyanname verilebilecektir¹⁰.

3.4.1.10. İştirak Hisselerinin Sahibi Adına Henüz Tahakkuk Etmemiş Kâr Paylarının Devir ve Temlik Karşılığında Alınan Para ve Aynaların Beyanı

Yukarıda hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedellerin beyanı ile ilgili olarak söylediklerimiz bu gelir için de geçerlidir.

3.4.1.11. Her Çeşit Senetlerin İskonto Edilmesi Karşılığında Alınan İskonto Bedelleri

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce 2010 takvim yılında elde edilen her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedellerinin vergilemesi ve beyanı hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedellerin beyan esaslarına tâbidir.

¹⁰ İhtiyari beyan hususunda ayrıntılı bilgi için bkz., 263 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliği. İlgili Tebliğ; 08.03.2007 tarih ve 26456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3.4.2. Yurt Dışından Elde Edilen Bazı Menkul Sermaye İratlarının Beyan Durumu

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler yalnızca Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlardan ötürü gelir vergisi mükellefi olduğu halde bu kişiler mukimi oldukları ülkede tam mükellefiyet esasında gerek Türkiye’de gerekse yurt dışında elde ettiği kazanç ve iratlardan ötürü vergilendirilecektir. Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce yurt dışından elde edilen bir kısım menkul sermaye iratlarının bu çerçevede vergilendirilmesi esaslarının belirtilmesinde fayda vardır.

3.4.2.1. Off-Shore Bankacılık Yapan Kurumlardan veya Yabancı Bankalardan Doğrudan Doğruya Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Beyanı

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye dışından elde edilen gelirler Türkiye’de gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla, off-shore hesaplardan veya doğrudan doğruya yurt dışında mukim yabancı bankalardan alınan faizler için beyanname verilmesi söz konusu değildir. Bu gelirler Türkiye’de vergilendirilmeyecek; mukim ülke egemenlik yetkisine dayanarak kendi ülkesinde yerleşik gerçek kişileri (mukimini) tam mükellefiyet esasında vergilendirecektir.

3.4.2.2. Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Yurt Dışından Elde Edilen Kâr Paylarının Beyanı

Yurt dışından elde edilen faiz gelirlerinde olduğu gibi dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce yurt dışından elde edilen her türlü gelir, kâr payları, Türkiye’de gelir vergisinin konusuna girmeyecektir.

3.5. Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşi Karşılığında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce yıllara sari inşaat ve onarım işi karşılığında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi tam mükellefiyete tâbi gerçek kişilerde olduğu gibidir. Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilere G.V.K.'nun 42'nci maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla yapılacak ödemelerden, G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (3) numaralı bent hükmü ve 2009/14592 sayılı B.K.K.'na¹¹ göre, %3 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin Türkiye'de işyeri açarak yıllara sari inşaat ve onarım işi yapmaları halinde bu kişilerin elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Bu kişiler aynı zamanda elde ettiği istihkak gelirleri üzerinden kaynağında tevkif suretiyle gelir vergisi de ödemek zorundadırlar tıpkı tam mükellefiyete tâbi gerçek kişilerde olduğu gibi.

¹¹ 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE ELDE EDİLEN DİĞER KAZANÇ VE İRATLARIN BEYAN DURUMU

1. GENEL ESASLAR

G.V.K.'nun 86'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (2) numaralı bent hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer kazanç ve iratlar mahiyeti gereğince arızî bir takım gelirlerden oluşacağı için bu gelirlerin beyanı için bir takvim yılının beklenmesi vergi güvenliği açısından tehlike arz etmektedir. Bu nedenden dolayı G.V.K. bu amaçla 101'inci madde hükmünü ihdas etmiştir.

G.V.K. bu amaçla 101'inci madde hükmünde şu düzenlemeye yer verilmiştir:

“(2361 sayılı Kanununun 68'inci maddesiyle değişen madde) (4369 sayılı Kanununun 49'uncu maddesiyle değişen fıkra) (1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere) Dar mükellefiyete tâbi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar:

1. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, gayrimenkulün bulunduğu,

2. Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,

3. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,

4. Arızî olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızî olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tâbi olanların 45'inci maddede yazılı işleri arızî olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,

5. Gerçek usulde vergiye tâbi 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 faaliyete 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 Bakanlığı'nca belirlenen,

Yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

Bu kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği (4369 sayılı Kanununun 81/C-9 uncu maddesiyle değişen ibare) (1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere) bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi mecburidir.

Geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tâbi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir”.

Bu madde hükmü tetkik edildiğinde görüleceği üzere dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye’de elde edilen bir kısım **“diğer kazanç ve iratlar”**ın münferit beyanname ile beyan edilmesi için bu kişilerin Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratları yıllık beyanname ile beyan etmeye mecbur olmaması gereklidir. Diğer bir ifadeyle bu kişilerin Türkiye’de yıllık beyanname ile beyanı gereken bir kazanç ve/veya iradının bulunması halinde G.V.K.’nun 101’inci maddesinde belirtilen ve münferit beyanname ile beyan edilmesi gereken kazanç ve iratlar da yıllık beyannameye ithal edilmek suretiyle vergilendirilecektir.

2. DİĞER KAZANÇ VE İRATLARDA VERGİLENDİRME DÜZENİ

Bir önceki bölümde de belirttiğim gibi dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen bir kısım “diğer kazanç ve iratlar” münferit beyanname ile beyan edilmek suretiyle vergilendirilmektedir. G.V.K. bu tür kazançlar için beyan esasını benimsemiştir. Ancak bu beyan yıllık beyanname ile değil münferit beyanname ile yapılacaktır.

Bu kapsamda G.V.K.’nun 101’inci maddesinde belirtilen şartlar dahilinde dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratların münferit beyanname ile beyan edilmesi zorunludur. Münferit beyanname ile beyan edilecek diğer kazanç ve iratlar bu madde hükmünde belirtilen kazanç ve iratlarla sınırlıdır.

Ancak; G.V.K.’nun 101’inci maddesinin son fıkrası hükmü gereğince, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin telif ve patent haklarının satışından ibaret olması ve tamamı üzerinden tevkif sureti ile gelir vergisi ödenmiş olması halinde bu gelirler için münferit beyanname verilmesi ihtiyaridir.

Bilindiği üzere, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce telif ve patent haklarının kiralanmasından elde edilen gelirler üzerinden, G.V.K.’nun 94’üncü maddesi gereğince, gayrimenkul sermaye iratları için belirlenen oranda gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Yani, bu gelirler, gayrimenkul sermaye iratları için dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce temel vergilendirme rejimi olan tevkifat esasına tâbidir.

Telif ve patent haklarının satışından elde edilen gelirler ise, G.V.K.’nun 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (4) numaralı bendi gereğince, gelir vergisi tevkifatına tâbidir. Bent hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilere, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Bu madde uyarınca yapılacak gelir vergisi tevkifatı dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilere münhasırdır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen diğer kazanç ve iratlarda tevkif usulü ile vergilendirme rejimi istisnai durumlar dışında uygulanmamaktadır. Diğer kazanç ve iratlarda tevkif usulü ile vergilendirme rejimi istisnai durumlar dışında bir tek telif ve patent haklarının satışından elde edilen gelirler için geçerlidir.

Kanun koyucunun telif ve patent haklarının satışında tevkif sureti ile vergilendirme esasını benimsemesinin mantığını vergi güvenliğinde aramak gereklidir. Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin Türkiye

ile olan irtibatları zayıf olduğu ve bu kişilerce Türkiye’de elde edilen bu tür gelirler önemli bir gelir kaynağı olduğu için bu gelirlerin bir an önce vergilendirilmesi açısından G.V.K. tevkifat esasını benimsemiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFIYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE ELDE EDİLEN VE MÜNFERİT BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ GEREKEN GELİRLER

1. GENEL ESASLAR

G.V.K.’nun 101’inci maddesinde düzenlenmiş olan münferit beyanname ile beyan esaslı münhasıran dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen bir kısım diğer kazanç ve iratların beyanına yöneliktir. Kanun koyucu yabancı (dar mükellefiyete tâbi) gerçek kişilerce elde edilen bir kısım diğer kazanç ve iratların bir an önce vergi idaresinin itilama girmesi için yıllık beyan esasını tamamlamak üzere bu tür bir düzenlemeye gitmiştir.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin 2010 takvim yılında G.V.K.’nun 101’inci maddesinde belirtilen türden bir “diğer kazanç ve irat” elde etmesi halinde bu gelirler münferit beyanname ile beyan edilmek suretiyle vergilendirilecektir.

Ancak; daha önce de belirttiğim gibi dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin Türkiye’de yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken ticarî veya ziraî kazanç elde etmesi halinde bu gelirler için verilecek yıllık beyannameye diğer kazanç ve iratlar da dahil edilmek suretiyle tek bir beyanname (yıllık beyanname) verilecektir. Bu durumdaki kişilerin hem münferit hem de yıllık beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır.

2. MÜNFERİT BEYANNAME İLE BEYAN VE VERGİLENDİRME ESASLARI

G.V.K.’nun 84’üncü maddesinin son bendi hükmüne göre, münferit beyanname, dar mükellefiyete tâbi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlarından, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsus bir beyanname-dir.

Buna göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve yıllık beyan esasında vergilendirilmesi mümkün olmayan ve tevkif suretiyle de vergilendirilmemiş olan gelir unsurları bu mükelleflerce münferit beyanname ile beyan edilecektir.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen G.V.K.’nun 101’inci maddesinde yazılı gelirlerin münferit beyanname ile beyan ettirilmesindeki amaç, bu mükelleflerce elde edilen arızî kazançların kısa bir sürede beyan ettirilmesi ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar açısından vergi güvenliğinin sağlanmasıdır¹².

G.V.K.’nun 101’inci maddesinde dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce hangi hallerde münferit beyanname verileceği belirtilmiştir. Madde hükmünde ayrıca, münferit beyannamenin; bu kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği, bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

¹² BAŞAK Levent, “Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilerce Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları ve Münferit Beyanname-I”, Yaklaşım, Yıl: 10, Sayı: 113, Mayıs 2002, Sh. 138.

Özet olarak; dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve münferit beyanname ile beyan edilmesi gereken kazanç ve iratlar ile beyannamenin verilmesi gereken vergi daireleri şu şekildedir:

1- Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlara ait münferit beyanname gayrimenkulün bulunduğu yerin vergi dairesine verilecektir.

2- Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlara ait münferit beyanname mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı yerin vergi dairesine verilecektir.

3- Ticarî veya zirâî bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlara ait münferit beyanname işletmenin bulunduğu yerin vergi dairesine verilecektir.

4- Arızî olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla ait münferit beyanname faaliyetin yapıldığı yerin vergi dairesine verilecektir.

5- Türkiye’de arızî bir şekilde icra edilen serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlara ait münferit beyanname faaliyetin yapıldığı yerin vergi dairesine verilecektir.

6- Dar mükellefiyete tâbi olanların G.V.K.’nun 45’inci maddede yazılı işleri arızî olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlara ait münferit beyanname yolcu veya yükün taşıta alındığı yerin vergi dairesine verilecektir.

7- Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlara (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil) ait münferit beyanname ödemenin Türkiye’de yapıldığı yerin vergi dairesine verilecektir.

8- Ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girilmemesi karşılığında elde edilen gelirlere ait münferit beyanname ödemenin Türkiye’de yapıldığı yerin vergi dairesine verilecektir.

9- İhale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlara ait münferit beyanname ödemenin Türkiye’de yapıldığı yerin vergi dairesine verilecektir.

10- Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye’de elde edilen vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarına ait münferit beyanname ödemenin Türkiye’de yapıldığı yerin vergi dairesine verilecektir.

11- Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye’de elde edilen ve yukarıda sayılmış olan diğer kazanç ve iratlara girmeyen diğer her türlü kazanç ve irada ait münferit beyanname ödemenin Türkiye’de yapıldığı yerin vergi dairesine verilecektir.

12- Diğer hallerde Maliye Bakanlığı’nca belirlenen yerin vergi dairesine verilecektir.

Münferit beyanname ile vergi dairesine beyan edilecek kazanç ve iratların vergisi yıllık beyanname ile bildirilen gelirlerin vergilendirilmesinde uygulanan G.V.K.’nun 103’üncü maddesinde yazılı tarife üzerinden hesaplanacaktır.

G.V.K.'nın 120'inci maddesi hükmüne göre ise, münferit beyanname ile beyan edilen kazançların vergisi, beyanname verme süresi içinde ödenecektir.

Münferit beyanname ile beyan esasında uygulamada birkaç sorunlu husus bulunmaktadır. Bu sorunlu hususlar ve çözümü ile ilgili kişisel kanaatlerimiz şu şekildedir:

1- Acaba dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce aynı vergilendirme döneminde elde edilen ve münferit beyanname ile beyan edilmesi gereken gelirler ayrı ayrı mı yoksa birleştirilerek tek bir beyanname ile mi beyan edilecektir?

Münferit beyanname ile beyan esası vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla ihdas edilmiş bir müessese olduğundan, kanaatimize göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve münferit beyanname ile beyan edilmesi gereken her kazanç ayrı ayrı münferit beyanname ile beyan edilmelidir. Bu çerçevede, münferit beyanname, serbest meslek faaliyetinde faaliyetin sona erdiği, bu kazanç ve iratlar dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannameler ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmelidir.

Aksi takdirde münferit beyanname ile beyanı gereken kazanç ve iratların birleştirilmek suretiyle tek bir beyanname verilmesi ile bu kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesi arasında herhangi bir fark kalmayacaktır. Kanun koyucunun bu gelirlerin beyanı ile ilgili olarak bu şekilde bir amaç güttüğünü düşünmüyoruz. Aksi takdirde bu gelirlerin beyanı için de ertesi takvim yılının Mart ayının beklenmesi gerekecektir.

Bu durumda, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından ertesi takvim yılının beklenmesi halinde kazanç ve iratların beyan güvenliği sağlanamayacak; bu kişilerin yurt dışında yerleşik şahıslar olması nedeniyle tarhiyatlar sonuçsuz kalacaktır. Bu ise büyük vergi kayıplarına yol açacaktır. Bu sakınca nedeniyle kanun koyucu tarafından dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar için, yıllık beyan esasında elde edilen gelirlerin artan oranlar üzerinden vergilendirilmesi esasında vazgeçerek bu gelirlerin bir an önce beyan edilmesi için münferit beyanname ile beyan esasını ihdas edilmiştir. Bu husus madde gerekçesinde de açık bir şekilde ifade edilmiştir¹³.

Dolayısıyla, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve münferit beyanname ile beyan edilmesi gereken kazanç ve iratların her biri bağımsız olarak münferit beyanname ile beyan edilmelidir. Bu gelirlerin toplanarak yıllık beyanname ile beyanı söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde bu gelirlerin istisnai durumlar dışında topluca tek bir münferit beyanname ile beyan edilmesi de söz konusu olmayacaktır. Her bir kazanç veya irat münferit kazanç ve irat kabul edilerek ayrı ayrı münferit beyanname verilmesi gerekecektir.

2- Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen tevkif sureti ile vergilendirilmemiş gayrimenkul sermaye iratları münferit beyanname ile mi yoksa yıllık beyanname ile mi beyan edilecektir?

¹³ BAŞAK, A.g.m., Sh. 138.

Daha öncede belirttiğimiz gibi, G.V.K.’nın 101’inci maddesi hükmünde, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen tevkif sureti ile vergilendirilmemiş gayrimenkul sermaye iratlarının münferit beyanname ile beyan edilmesi gerektiği yönünde bir düzenleme bulunmadığında bu gelirler yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

3- Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen tevkif sureti ile vergilendirilmemiş alacak faizleri münferit beyanname ile mi yoksa yıllık beyanname ile mi beyan edilecektir?

G.V.K.’nın 101’inci maddesi hükmünde bu yönde açık bir düzenleme bulunduğundan tevkif sureti ile vergilendirilmemiş alacak faizleri münferit beyanname ile beyan edilecektir. Ancak, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin yıllık beyanname vermeye mecbur olduğu başka kazanç ve irat unsurunun bulunması halinde alacak faizleri yıllık beyannameye ithal edilerek vergilendirilecektir.

Alacak faizlerinin beyanında üzerinde durulması gereken bir diğer konu ise, bu gelirlerin beyanında G.V.K.’nın 76’ncı maddesinde belirtilen indirim oranının uygulanıp uygulanmayacağı sorunudur. 16 seri numaralı G.V.K. Sirkülerinde yapılan açıklamalar uyarınca, alacak faizlerinin indirim oranı uygulandıktan sonraki tutarlarının beyan edilmesi gereklidir.

Diğer yandan, alacak faizlerinin münferit beyanname ile beyan edilmesi halinde bizim de katıldığımız görüşe göre teknik imkansızlıklar nedeniyle indirim oranı uygulanamayacaktır¹⁴. Ancak, alacak

¹⁴ DEMİRİLİK Kadir, “Dar Mükellef Gerçek Kişilerde Vergilendirme”, Vergi Sorunları, Sayı: 140, Mayıs 2000, Sh. 117.

faizinin elde edildiği ve beyan edilmesi gereken 15 günlük süre zarfında indirim oranının belli olması halinde bu gelirler için 16 numaralı Sirklere göre indirim oranı uygulanabilecektir.

Ancak; G.V.K.'nun 76'ncı maddesinin 2'nci fıkrası hkm 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 5281 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırıldığı için 2010 takvim yılında elde edilen alacak faizi gelirlerinin münferit beyanname ile beyan edilmesi halinde bu gelirlere indirim oranının uygulanması söz konusu değildir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE İKTİSAP EDİLEN MENKUL KIYMETLER İLE İŞTİRAK HİSSELERİNİN ELDEN ÇIKARILMASINDAN DOĞAN DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARININ HESABINDA KUR FARKLARINDAN DOĞAN KAZANÇLARIN DURUMU

1. GENEL ESASLAR

Konu ile ilgili olarak G.V.K.’nun Mükerrer 81’inci maddesinin 5’inci ve 6’ncı fıkrası hükmünde şu düzenleme yapılmıştır:

“Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye’ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynî sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mükelleflerin Türkiye’de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye’de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınır.

Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu

kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır”.

2. KUR FARKLARINDAN DOĞAN KAZANÇLARDA VERGİLENDİRME ESASLARI

G.V.K.’nın Mükerrer 81’inci maddesinin 5’inci ve 6’ncı fıkra hükümleri uyarınca dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen kur farkları şu şartlar dahilinde ticarî kazanç veya değer artış kazançlarının hesabında dikkate alınmayacaktır:

1- Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması gerekir;

2- Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin Türkiye’de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmamaları gerekir. Aksi takdirde kur farklarından doğan kazançlar ticarî kazancın hesabında dikkate alınacaktır.

Yapılan bu düzenleme ile bir yandan Türkiye’ye menkul kıymet alım satımı ve bu kıymetlerden gelir elde etmek üzere getirilecek nakdî ve aynî sermayenin vergileme yoluyla aşındırılması önlenerek diğer yandan bu uygulamanın Türkiye’de kurulan menkul kıymet borsalarının gelişiminde önemli bir rolü olacaktır. Bu uygulama

manın diğer yandan Türkiye’de münhasıran menkul kıymetler üzerinden iş yapan yabancı gerçek kişilerin çoğalmasını bu ise Türkiye’deki sermaye birikiminin artması yönünden olumlu bir gelişme sağlayacaktır.

ALTINCI BÖLÜM

G.V.K.'NUN 76'NCI MADDESİNDE BELİRTİLEN İNDİRİM ORANI DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE ELDE EDİLEN GELİRLERİN BEYANI HALİNDE BU GELİRLERE UYGULANACAK MIDIR?

1. GENEL ESASLAR

G.V.K.'nın 5281 sayılı Kanunla değişmeden önceki 76'ncı maddesinin 2'nci fıkraya hükmünde şu düzenleme yer almaktaydı:

“(4369 sayılı Kanununun 40'inci maddesiyle eklenen fıkra) (1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere) 75'inci maddenin ikinci fıkrasının 5, 6, 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kâr payları, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) aşağıda belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısım, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınır. Bu hükmün tevkiif yoluyla kesilen vergiye şumulü yoktur. Bu indirim, menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kâr payları hakkında da uygulanır. Ticari işletmelere dahil bu tür gelirler hakkında indirim uygulanmaz. İndirim oranı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama-

ma faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığı'nca tespit edilir.”

Buna göre, bu fıkra hükmünde belirtilen gelirlerin yıllık beyanname ile beyanında gelirin safi miktarının bulunması için söz konusu gelirlere indirim oranı uygulanacaktı. Bu şekilde hesaplanacak tutar düşüldükten sonra kalan miktar kanundaki şartları taşıması kaydıyla yıllık beyanname ile beyan edilecekti.

2. İNDİRİM ORANI UYGULAMASININ ESASLARI

5281 sayılı Kanun öncesinde G.V.K.'nda bazı menkul sermaye iratlarının enflasyondan arındırıldıktan sonra kalan tutarlarının vergilendirilmesi öngörülmüştü. Enflasyondan arındırmaya ilişkin indirim oranı 2005 yılı için % 53,7 olarak belirlenmişti¹⁵.

2005 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından;

1- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,

2- Her nevi alacak faizleri,

3- Menkul kıymetler yatırım ortaklıklarından sağlanan kâr payları, indirim oranı uygulanmak suretiyle beyan edilecekti.

Ticarî işletmelere dahil kazanç ve iratlar için indirim oranı uygulanması söz konusu değildi. Döviz, altına veya başka bir değere en-

¹⁵ Bkz., 42 seri numaralı Gelir Vergisi Sirküleri.

deksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen gelirler için indirim oranı uygulanmayacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarından sağlanan kâr payları açısından vergilendirme rejimi tevkif usulü ile vergilendirilmez. Bu gelirlerin, G.V.K.'nun 86'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (2) numaralı bent hükmüne göre, yıllık beyanname ile beyan edilmesi söz konusu değildir. Bu nedenle, bu gelirler için indirim oranının uygulanmasının pratikte geçerliliği yoktur. İlgili kazanç ve iratlardan yapılan gelir vergisi tevkifatı bu gelirler için nihai vergi yerine geçecektir.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen alacak faizlerinin münferit beyanname ile beyanı sırasında indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar dikkate alınmalı; bu çerçevede kalan tutarın tamamının beyan edilmesi gereklidir.

Tam mükellefiyete tâbi gerçek kişiler için 2005 takvim yılında elde edilen gelirler açısından beyanname verme sınırı olan 15.000.000.000 TL'nin (15.000 YTL) hesabında, indirim oranı uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının tutarı, indirim oranı uygulandıktan sonra kalan kısımlar itibariyle dikkate alınacaktır.

Ancak; dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler için, G.V.K.'nun 86'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (1) numaralı bendinin (c) alt bendi hükmü gereğince, beyanname verme sınırını belirleyen tutarın ve (d) bendi hükmü kapsamında uygulanmakta olan sınırlama uygulanmayacaktır. Dolayısıyla, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Ko-

nut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarından sağlanan kâr payları söz konusu maddede belirlenen tutardan fazla olsa bile bu gelirler beyan edilmeyecektir. Ayrıca, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmesine de gerek yoktur.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen alacak faizlerinin ilgili maddede belirtilmiş olan tutardan az olması halinde de elde edilen alacak faizinin tamamı beyan edilmek zorundadır. Alacak faizinin beyanı sırasında 2005 yılı gelirlerinin beyanında yukarıda da belirttiğimiz gibi indirim oranı uygulandıktan sonra kalan kısım beyan sırasında dikkate alınacaktır.

İndirim oranı uygulamasına yönelik olarak yukarıda özet olarak vermiş olduğum bilgiler sadece 2005 takvim yılı gelirleri içindir. Bilindiği üzere G.V.K.'nun 76'ncı maddesinin ikinci fıkrasında, G.V.K.'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (6), (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kâr payları, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) fıkrada belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınacağı belirtilmişti.

G.V.K.'nun 76'ncı maddesinin 2'nci fıkrası hükmü 5281 sayılı Kanun ile 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak G.V.K.'nun Geçici 67 nci maddesinin (9) numaralı fıkrası hükmü gereğince 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde yü-

rürlükte olan hükümler esas alınacağından bu tür tahvil ve Hazine bonoları yürürlükten kalkana değin indirim oranı uygulanmasına devam edilecektir.

Bu kapsamda olmak üzere 2010 yılında söz konusu menkul kıymetlerden elde edilecek gelirlerin hesaplanmasında indirim oranı uygulamasına yönelik olarak 278 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliği¹⁶ çerçevesinde aşağıdaki şekilde işlem yapılacaktır.

Daha önceki uygulamada olduğu gibi indirim oranı; V.U.K.'na göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespit edilecektir.

V.U.K. hükümlerine göre 2010 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı %7,7'dir. Bu dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise %8,24'tür.

Buna göre, 2010 yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranı ($\%7,7 / \%8,24 =$) %93,4 olarak hesaplanacaktır.

Konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 278 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliği uyarınca G.V.K.'nun Geçici 67'nci maddesinin (9) numaralı bent hükmü gereğince Geçici 67 nci maddenin yürürlük tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan men-

¹⁶ 29.12.2010 tarih ve 27800 sayılı (6. Mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde bu madde hükümlerinin uygulanmayacağı, bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31/12/2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu kapsamda, 2010 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve G.V.K.'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim oranı uygulanmak suretiyle beyan edilecektir.

Dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanında indirim oranı uygulanmayacaktır.

Ayrıca, ticarî işletmelere dahil kazanç ve iratlar için indirim oranı uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen söz konusu gelirler G.V.K.'nun Geçici 67'nci maddesine göre tevkif sureti ile vergilendirileceği için bu gelirlerin beyanı söz konusu değildir. Dolayısıyla bu gelirler için indirim oranı uygulamanın da pratikte bir önemi bulunmamaktadır.

YEDİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFIYETE TABİ GERÇEK KİŞİLER KAZANÇ VE İRATLARIN İSTİSNA HADLERİ İÇİNDE KALAN KISMI İÇİN BEYANNAME VERMEK ZORUNDA MIDIR?

1. GENEL ESASLAR

G.V.K.'nın 86'ncı maddesinin (1) numaralı bendinin (a) alt bendi hükmü uyarınca tam mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname vermelerine gerek yoktur. Bu kişilerin diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname vermesi halinde kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmını verilecek beyannameye dahil etmelerine de gerek yoktur.

G.V.K.'nın ilgili maddesi hükmünde belirtilmiş olun bu kural acaba dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler için de geçerli midir? Çalışmamın aşağıdaki bölümünde bu konuda açıklamalar yapılacaktır.

2. BEYANNAME VERME ESASLARI

220 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliğinde¹⁷ yapılan açıklamalara göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen kazanç ve iratların, istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmeyecektir. Tebliğ hükmünün 4842 ve 4962 sayılı Kanunlar ile

¹⁷ 22.01.1999 tarih ve 23588 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

değiştirilen G.V.K.'nun 86'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (2) numaralı bent hükmü için de uygulanabileceğini düşünüyoruz. Bu nedenle (1) numaralı bentte yer alan “...kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,” hükmü (2) numaralı bent hükmü için de geçerlidir.

Ancak; bu hususta şunu da belirtmek isteriz ki; 220 seri numaralı Tebliğ ile yapılan bu düzenleme G.V.K.'nun 86'ncı maddesi hükmüne tamamen aykırıdır. G.V.K.'nun 86'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (1) numaralı bent hükmünde tam mükellefiyete tâbi gerçek kişiler için getirilen ve bu mükelleflerce kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesini öngören hükmü (2) numaralı bent hükmüne teşmil etmek mümkün değildir. Bunun için iki çözüm yolu mevcuttur:

Bizim savunduğumuz birinci çözüm yoluna göre, benzer bir hüküm (2) numaralı bent hükmüne alınmalıdır.

İkinci çözüm yolu ise, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmının beyan edilmemesine yönelik olarak tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişileri kapsamak üzere 86'ncı maddede düzenleme yapılabilir¹⁸.

¹⁸ DEMİR BİLEK, A.g.m., Sh. 114.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

YURT DIŞINDA YAŞAYAN VATANDAŞLARIMIZCA ELDE EDİLEN GELİRLER İÇİN HANGİ DURUMDA BEYANNAME VERİLECEKTİR?

1. GENEL ESASLAR

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin vergilendirilmesinde üzerinde durulması gereken önemli konulardan bir tanesi de yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının 2010 takvim yılında Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve/veya iratların hangi durumlarda beyan edileceği hususudur.

Gittikçe globalleşen dünyada hizmet sektöründe meydana gelen hareketlilikle birlikte gerçek kişiler iş bulmak veya başka amaçlarla yurt dışında gitmektedirler. Bu hiç şüphesiz Türk vatandaşları için de geçerlidir. Günümüzde yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının sayısı yadsınamayacak kadar fazladır. Bu durumda ise bu kişilerin Türkiye’de elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi esaslarının belirlenmesini kaçınılmaz kılmaktadır.

Yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının vergilendirme sorunlarının çözümü amacıyla Maliye idaresi tarafından 210 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliđi¹⁹ çıkarılmıştır. Bu kişilerin vergilendirilmesinde ilgili Tebliğe yapılan açıklamalar geçerli olacaktır.

¹⁹ 06.03.1998 tarih ve 23278 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2. YURT DIŞINDA YAŞAYAN TÜRİK VATANDAŞLARININ TÜRİKİYE'DE ELDE ETTİKLERİ GELİRLERDE VERGİLENDİRME ESASLARI

210 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliği uyarınca, G.V.K.'nın 3'üncü maddesinin (2) numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaŐamakta olan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Bu vatandaşlarımızdan kesin dönüş yaparak Türkiye'ye yerleŐenler ile bir takvim yılı içinde altı aydan daha fazla bir süreyle Türkiye'de oturanlar ise tam mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir.

Bu nedenle, yurt dışında yaşayan vatandaşlarımızca Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratların beyanında da bu çalışmamızda belirttiğimiz esaslar dahilinde hareket edilecektir. Yani, yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlardan ötürü dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir. Herhangi bir yabancı (dar mükellefiyete tâbi) gerçek kişiye uygulanan vergilendirme esasları yabancı ölkelerde yaşayan Türk vatandaşları için de aynen geçerli olacaktır.

DOKUZUNCU BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE TARH YERİNİN VE TARHİYATIN MUHATABININ BELİRLENMESİ

1. GENEL ESASLAR

Daha önceki bölümlerde ayrıntılı bir şekilde irdelendiği gibi dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ticari ve zira-i kazançlar tam mükellefiyete tâbi gerçek kişilerde olduğu gibi yıllık beyan esasında gelir vergisine tabi tutulacaktır. Bunun için ilk önce yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken vergi dairesinin belirlenmesi gereklidir. Bu belirleme G.V.K.'nun 92'nci maddesinde yapılmıştır. Dolayısıyla yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesinde bu madde hükmünün göz önünde bulundurulması gereklidir.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından yıllık gelir vergisinin tarh edilmesi gereken vergi dairesinin belirlenmesinde ise G.V.K.'nun 106'ncı maddesi hükmünden yararlanılacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından tarhiyatın kimin adına yapılacağı hususunda G.V.K.'nun 107'nci maddesi hükmü uygulanacaktır. Vergi dairesi bu maddede belirlenen kişiler adına tarhiyat yapmak suretiyle bu kişiler adına tahakkuk fişi düzenleyecektir.

2010 takvim yılında Türkiye’de kazanç ve/veya irat elde eden dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından tarhiyat esas itibariyle mükellefin kendisi nam ve hesabına yapılacaktır. Beyan esasına göre vergilendirmede tarhiyatın yapılacağı kişilerin belirlenmesinde temel prensip bu şekildedir.

Ancak; dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin yurt dışında yerleşik şahıslar olması nedeniyle bu kişilerce Türkiye’de elde edilen kazanç ve/veya iratlar açısından vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla kanun koyucu bu prensipten saparak bu kişilere özgü olmak üzere özel bir belirleme yapmıştır. Bu nedenle dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler için yapılacak tarhiyatlarda bu özel düzenlemeye göre işlem yapılacaktır.

2. YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLECEĞİ YER VERGİ DAİRESİ

Tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi G.V.K.’nun 92’nci maddesi hükmüne göre olacaktır. Mezkûr madde hükmünde şu düzenlemeye yer verilmiştir:

“(4842 sayılı Kanununun 11’inci maddesiyle değişen fıkra; 2003 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir) Bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın (5615 Sayılı Kanununun 10’uncu maddesiyle değişen ibare. 04.04.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir) Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın (5615 Sayılı Kanununun 10’uncu maddesiyle değişen ibare. 04.04.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir) Şubat ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar tam mükellefiyette vergiyi tarha

yetkili vergi dairesine, 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 veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir.

Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.”

Buna göre dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler yıllık gelir vergisi beyannamesini aşağıdaki vergi dairelerine vereceklerdir.

1- Türkiye’de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye’de **“oturduğu”** yerin vergi dairesine verilecektir. Şayet; dar mükellefiyete tâbi gerçek kişinin Türkiye’de vergi muhatabı yoksa beyanname aşağıdaki vergi dairelerine verilecektir.

2- Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişinin işyerinin;

3- Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişinin işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilecektir.

Bu düzenlemeye göre dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından bu kişilerin Türkiye’de vergi muhatabının bulunduğundan söz edebilmek için bu kişilerin gerçek kişi olması gereklidir. Çünkü madde hükmünde vergi muhatabı açısından bu kişinin Türkiye’de oturduğu yerden bahsedilmektedir. Bu durumda dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından vergi muhatabının tüzel bir kişi (mesela bir banka veya yabancı banka şubesi) olması mümkün değildir.

Bu durumda dar mükellefiyete tâbi bir gerçek kişi açısından vergi muhatabı olarak kabul edilebilecek kişinin tüzel bir kişi olması ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişinin Türkiye’de işyerinin olmaması halinde gelir vergisi beyannamesi hangi vergi dairesine verilecektir?

Bu gibi durumda kanaatimize göre G.V.K.’nun 107’nci maddesi hükmünün işletilmesi gereklidir. Bu maddenin 4’üncü bent hükmüne göre dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından tarhiyatın son halkasını bu kişilere kazanç ve irat sağlayanlar oluşturmaktadır. Bu kişiler adına tarhiyat yapılabilmesi için beyannamenin bu kişilerin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gereklidir. Dolayısıyla dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin veya bu kişilerin görevlendirdiği herhangi bir şahsın yıllık gelir vergisi beyannamesini kazanç ve iratları dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilere sağlayanların bağlı bulunduğu vergi dairesine verecekler veya taahhütlü olarak posta ile göndereceklerdir.

Örneğin dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye’de G.V.K.’nun Geçici 67’nci maddesinde belirtilen türden bir kazanç (menkul sermaye iradı) elde edilmesi halinde ve bu maddenin 1’inci fıkrasının son bendi uyarınca bildirim yapan dar mükellefiyete tâbi gerçek kişi adına tarhiyat yapılmasının gerektiği durumlarda yıllık gelir vergisi beyannamesi bu madde hükmüne göre tevkifat yapmak zorunda olan bankanın veya yabancı banka şubesinin bağlı bulunduğu yer vergi dairesine verilecektir.

Bilindiği üzere G.V.K.’nun Geçici 67’nci maddesinin 1’inci fıkrasının son fıkrası hükmüne göre banka ve aracı kurumlar (işleme taraf olanlar) kendilerinde bulunan veya ulaştırılan bilgi ve belgeler kapsamında tarhiyattan sorumlu tutulacaklardır. bankaya verilen bilgilerin eksik veya yanlış olması nedeniyle eksik beyan edilen kısım

için bildirim yapan adına gerekli tarhiyat yapılacaktır. Bu kapsamda dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin vergi dairesine ibraz ettikleri “mukimlik belgesinin” sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması dolayısıyla bu kişilere yaptıkları ödemeler üzerinden %0 nispetinde tevkifat yapan banka adına tarhiyat yapılamayacaktır. Bu gibi durumlarda tarhiyat dar mükellefiyete tâbi gerçek kişi adına yapılacaktır. Tarhiyatı yapacak vergi dairesi ise gelirin elde edildiği bankanın bağlı bulunduğu vergi dairesi olacaktır. Şayet dar mükellefiyete tâbi gerçek kişinin daha önceden herhangi bir vergi mükellefiyeti söz konusu değilse bu kişi adına dar mükellefiyet esasında gelir vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gereklidir²⁰.

Diğer yandan G.V.K.’nun Geçici 67’nci maddesinin 11’inci bendine göre dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin bu bent hükmü kapsamında kendilerine verilen ihtiyari beyan hakkından yararlanmak suretiyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek istemeleri halinde de beyanname bu gelirleri elde ettikleri bankanın veya yabancı banka şubesinin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecektir.

Ancak; 263 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliğinde²¹ yapılan açıklamalara göre dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler ihtiyari beyanlarını

²⁰ Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişinin Türkiye’de daha önce potansiyel vergi mükellefi olarak almış olduğu vergi numarasının bulunması halinde bu kişinin söz konusu vergi numarası dar mükellefiyet esasında mükellefiyet tesis ettirilmesinde de kullanılacaktır. Diğer bir ifadeyle bu mükellefe başka bir vergi numarası verilmesine gerek yoktur. Potansiyel vergi numarası üzerinden gelir vergisi tarhiyatı yapılabilecektir.

²¹ 08.03.2007 tarih ve 26456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bu noktada Şu hususunda belirtilmesinde fayda vardır. Bu gibi durumlarda dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilecek gelirlerin beyan edileceği vergi dairesinin özel olarak belirlenmesi de mümkündür. Mesela 32 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliğine göre Türkiye’de gayrimenkul sermaye iradı elde eden dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından yıllık gelir vergisi beyannamesi Beyoğlu Vergi Dairesine verilecektir. Bu Şekilde dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen menkul sermaye iratlarının (ihtiyari beyanda olduğu gibi) yıllık beyanname ile beyan edilmesinin gerekmesi halinde bu beyannamenin verileceği yer vergi dairesinin özel olarak belirlenmesi de mümkündür. Bu belirleme 32 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliğinde olduğu gibi bir genel tebliğ ile yapılabilecektir. Bu kapsamda 263 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliğinde yapılan düzenleme bütün menkul sermaye iratlarını kapsayacak Şekilde düzenlenebilecektir.

3. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLER AÇISINDAN GELİR VERGİSİNİN TARH YERİ

Bu konuda G.V.K.’nun 106’ncı maddesi hükmünde Şu düzenlemeye yer verilmiştir:

“Gelir Vergisi, mükellefin ikametgahının bulunduğu mahal vergi dairesince tarh edilir. Şu kadar ki;

1. İŞyeri ve ikametgahı ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığı’na uygun görüldüğu takdirde ve mükellefe de evvelden bildirmek kaydıyla işyerinin bulunduğu;

2. (4369 sayılı Kanunun 81/C-17’nci maddesiyle değişen ibare; 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir) Diğer ücretlerle, gezici olarak çalışanların ticaret ve serbest meslek kazançlarının

vergileri, bu ücret ve kazanç sahiplerinin ikametgahlarının bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetlerini icra ettikleri;

3. Dar mükellefiyete tabi olanların vergileri, beyannamelerini vermeye mecbur oldukları;

Yerin vergi dairesince tarh olunur.”

Buna göre dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesinin gerekmesi durumunda gelir vergisi bu kişilerin yıllık beyannamelerini vermeye mecbur oldukları yerin vergi dairesince tarh olunacaktır.

G.V.K.’nın 106’ncı maddesi hükmü dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ticari ve zirai kazançlar için geçerli olduğu gibi bu kişilerce elde edilen menkul sermaye iratları için de geçerlidir. Diğer bir ifadeyle dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin Türkiye’de menkul sermaye iradı geliri elde etmeleri halinde bu gelirler G.V.K.’nın Geçici 67’nci maddesine göre tevkif sureti ile vergilendirilecektir. Ancak herhangi bir nedenle bu gelirlerin yıllık beyanname ile beyanı gerekmesi durumunda yıllık gelir vergisi beyannamesi bu kişilerin beyannamelerini vermeye mecbur oldukları yerin vergi dairesince tarh edilecektir. Bunun için yıllık gelir vergisi beyannamesinin kazanç ve iratları dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilere sağlayanların (banka (veya yabancı banka şubesi) veya aracı kurumların (işleme taraf olanların)) bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecektir.

Ancak; 263 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliğinde olduğu gibi gelir vergisi beyannamesinin verileceği vergi dairesinin özel olarak belirlenmesi halinde beyanname ilgili vergi dairesine verilecektir.

Bu gibi düzenlemeler hem maliye idaresine hem de mükelleflere büyük bir kolaylık sağlamaktadır.

4. DAR MÜKELLEFIYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLER AÇISINDAN TARHİYATIN MUHATABI

G.V.K.’nun 107’nci maddesinin 1’inci fıkrasının (4) numaralı bent hükmünde tarhiyatın muhatabı başlığı altında yapılan düzenleme şu şekildedir:

“Gelir Vergisi, bu vergiyle mükellef olan gerçek kişiler **‘namına’** tarh edilir. Şu kadar ki;

.....

4. (1137 sayılı Kanununun 5’inci maddesiyle değişen bent) Dar mükellefiyette, mükellefin Türkiye’de daimi temsilcisi mevcutsa mükellef hesabına daimi temsilci (Türkiye’de birden fazla daimi temsilcinin mevcudiyeti halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi), daimi temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlıyanlar;

Tarhiyata muhatap tutulurlar”.

G.V.K.’nun 107’nci maddesinin (4) numaralı bent hükmünde tarhiyat zinciri şu şekilde belirlenmiştir:

1- Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlar açısından tarhiyatın muhatabı esas itibariyle dar mükellefiyete tâbi gerçek kişinin kendisidir. Ancak G.V.K.’nun 107’nci maddesinin 4’üncü bendindeki açık düzenlemeye göre tarhiyat aşağıdaki kişiler adına da yapılabilecektir.

2- Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişinin Türkiye’de daimi temsilcisi mevcutsa mükellef hesabına daimi temsilci adına tarhiyat yapılacaktır. Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişinin Türkiye’de birden fazla daimi temsilcisinin bulunması halinde ise mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi adına tarhiyat yapılacaktır.

Daimi temsilcilik müessesesinin tayininde G.V.K.’nun 8’inci maddesi hükmü uygulanacaktır. Buna göre dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce daimi temsilci olarak atanacak kimse Türkiye’de dar mükellefiyete tâbi gerçek kişi nam ve hesabına ticari muameleler ifa etmesi gerekmektedir. Bu kapsamda yurt dışında ikamet eden kimse tarafından daimi temsilci olarak atanacak kimse bu kişi adına ticari muameleler ifasına yetkili olması gereklidir. Bu yetki varsa daimi temsilci dar mükellefiyete tâbi gerçek kişi nam ve hesabına ticari muameleler dışında başka iş ve işlemlerde de bulunabilecektir.

Bu noktada uygulamada şu sorunlu hususla karşılaşabilmektedir. Şayet dar mükellefiyete tâbi gerçek kişi Türkiye’de para ve sermaye piyasasından menkul kıymet, para, tahvil ve bono almak üzere görevlendirdiği kişiler yabancı kişilerin daimi temsilcisi olarak kabul edilebilir mi?

Bu soruya iki noktadan yaklaşarak cevap vermek mümkündür. Birinci çıkış yolu; şayet, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişi ile Türkiye’de para ve sermaye piyasasından menkul kıymet, para, tahvil ve bono almak üzere görevlendirdiği kişiler arasında daimi temsilcilik sözleşmesi var ve bu sözleşme ticari muameleleri de kapsıyorsa temsilci ticari muamele yanında söz konusu alım satım işlemi de yapabilecektir. Yazılı sözleşmenin olması halinde sözleşmede ticari muamelelerin ifasına yetkili kılınması yeterlidir. Bu yetki varsa be-

lirli bir takvim yılında temsilcinin dar mükellefiyete tâbi gerçek kişi nam ve hesabına Türkiye’de illaki de ticari faaliyette bulunması gerekmez, para ve sermaye piyasasından menkul kıymet, para, tahvil ve bono almak işi gerçekleştirebilir.

İkinci çıkış yolu; şayet, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişi ile Türkiye’de para ve sermaye piyasasından menkul kıymet, para, tahvil ve bono almak üzere görevlendirdiği kişiler arasında daimi temsilcilik sözleşmesi var ve bu sözleşme ticari muameleleri kapsamıyorsa bu temsilciyi G.V.K.’nun 8’inci maddesi kapsamında daimi temsilci olarak kabul etmek mümkün değildir. Bu durumda G.V.K.’nun 107’nci maddesinin 4’üncü bendine göre temsilci namına tarhiyat yapıp bu kişi adına tahakkuk fişinin düzenlenmesi mümkün değildir.

Diğer yandan Türkiye’deki temsilci ile dar mükellefiyete tâbi gerçek kişi arasında yazılı bir sözleşme yoksa ve bu temsilci belirli bir takvim yılında sadece para ve sermaye piyasasından menkul kıymet, para, tahvil ve bono alıp-satma işleriyle uğraşıyorsa bu kişiyi G.V.K.’nun 8’inci maddesi kapsamında daimi temsilci olarak kabul etmek mümkün değildir. Bu durumda da G.V.K.’nun 107’nci maddesinin 4’üncü bendine göre temsilci namına tarhiyat yapıp bu kişi adına tahakkuk fişinin düzenlenmesi mümkün değildir.

Ancak; yabancı gerçek kişinin de bilgisi dahilinde bu kişinin Türkiye’de görevlendirdiği herhangi bir şahıs (mesela bir avukat veya YMM) özel hukuk hükümleri dahilinde bu kişinin temsilcisi olabilir. Her ne kadar bu kişi G.V.K.’nun 8’inci maddesi kapsamında daimi temsilci olarak kabul edilmese de özel hukuk kuralları dahilinde bu kişi yabancı kişinin temsilcisi olabilecektir. Bu durumda bu kişi yabancı gerçek kişi nam ve hesabına tahakkuk eden vergileri ödeyebilecektir. Fakat tahakkuk fişinin dar mükellefiyete tâbi

gerçek kişi adına düzenlenmesi şarttır. Bu kişiler G.V.K.'nun 8'inci maddesi kapsamında daimi temsilci olarak kabul edilemeyeceği için G.V.K.'nun 107'nci maddesinin 4'üncü bendine göre bu kişiler adına tarhiyat yapılamayacaktır. Dolayısıyla bu kişiler adına tahakkuk fişinin düzenlenmesi mümkün değildir.

3- Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişinin Türkiye'de daimi temsilcisi bulunmuyorsa kazanç ve iratları bu kişilere sağlayanlar adına tarhiyat yapılacaktır.

G.V.K.'nun 107'nci maddesinin 4'üncü bent hükmü dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından gelir vergisinin tarh edileceği kişiler açısından gelir idaresini güvence altına alan bir düzenlemeye gitmiştir. Bu madde hükmü karşısında dar mükellefiyete tâbi gerçek kişinin bağlı olduğu vergi dairesi aşağıdaki 3 kişiden herhangi birisi adına tarhiyat yapabilecektir. Diğer bir ifadeyle vergi dairesi bu üç kişiden istediği adına tarhiyat yapabilecektir. Bu kapsamda vergi dairesi vergi alacağını kimden alabileceğini düşünüyorsa bu kişi adına tarhiyat yapacaktır. Böylece vergi alacağı güvence altına alınacaktır.

1- Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişi;

2- Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişinin daimi temsilcisi;

3- Kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayan gerçek ve tüzel kişiler.

Bu durumda vergi dairesi şayet yabancı gerçek kişinin vergi alacağına karşılık olarak Türkiye'de hacz edebileceği bir alacağının olması halinde tarhiyatın dar mükellefiyete tâbi gerçek kişi adına yapılması daha doğru olacaktır.

Özetle; dar mükellefiyette, mükellefin daimi temsilcisi tarhiyatın muhatabı olabilecektir. Ancak, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişi adına yapılacak tarhiyatların ödenmeme riski bulunmuyorsa tarhiyat yabancı kişi adına da yapılabilecektir. Vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla tarhiyatın direkt olarak daimi temsilci adına da yapılması mümkündür.

G.V.K.’nın 107’nci maddesi hükmü dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından tarhiyatların muhatapsız kalmasını önlemek amacıyla tarhiyat zincirinin son halkası olarak kazanç ve iratları yabancı kişilere sağlayanları belirlemiştir. Bu belirleme vergi güvenliğini sağlamaya yönelik bir hükümdür. Ve bu belirleme sayesinde Türkiye’de kazanç ve/veya irat elde eden yabancı gerçek kişilerin vergisinin ödenmesi açısından bu kişilere kazanç ve/veya irat sağlayanlar **“adına”** tarhiyat yapılabilecektir.

ONUNCU BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ GERÇEK KİŞİLERCE ELDE EDİLEN GELİRLERİN BEYANI VE VERGİLERİN ÖDEME ZAMANLARI

1. GENEL ESASLAR

G.V.K.'nun 5615 sayılı Kanunla değişik 92'nci maddesi hükmü uyarınca bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde ise izleyen yılın Şubat ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Mezkûr maddenin izleyen cümlesinde ise beyannamenin verileceği vergi dairesi belirlenmiştir. Buna göre yıllık beyanname tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine verilecektir. Dar mükellefiyette ise 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 verilecek veya taahhütlü posta ile gönderilecektir.

Beyanname üzerinden hesaplanan vergilerin ödenme zamanı ise G.V.K.'nun 117'nci maddesi hükmünde belirlenmiştir. Bu madde hükmüne göre ödeme zamanları Şubat ve Mart ayında verilecek beyannameler açısından ayrı ayrı belirlenmiştir.

2. BEYAN VE ÖDEME ZAMANI

Tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce 01.01.2010-31.12.2010 tarihleri arasında elde edilen beyana tâbi gelirlerin 2011 yılının Mart ayının (1 Mart-25 Mart) yirmibeşinci günü akşamına kadar gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gereklidir.

Tam mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından yıllık gelir vergisi beyannamesinin mükellefin ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Dar mükellefiyette ise, yıllık beyanname, 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 verilebilecek veya taahhütlü olarak posta ile gönderilebilecektir.

Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi 2011 yılının Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenecektir.

Hesaplanan vergi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenebileceği gibi, vergi tahsiline yetkili banka şubelerine de ödenebilecektir.

ONBİRİNCİ BÖLÜM

PRATİK ÇALIŞMALAR

ÖRNEK OLAY 1: Yurt dışında yerleşik olan Meriç Bey 2010 takvim yılında aşağıdaki kazanç ve iratları elde etmiştir:

| | |
|-----------------------|----------------------|
| Ticari Kazanç | 100.000,00 TL |
| Repo Geliri | 400.000,00 TL |
| (Y) A.Ş.'den Kâr Payı | 50.000,00 TL |
| TOPLAM GELİR | 550.000,00 TL |

Meriç Bey, yurt dışında yerleşik olduğundan Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlar açısından dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir. Bu kapsamda, Meriç Bey tarafından 2010 takvim yılında elde edilen toplam 550.000,00 TL’nin beyan durumu aşağıdaki gibi olacaktır:

Meriç Bey 2010 takvim yılında elde ettiği ticarî kazanç için her halükarda yıllık beyanname vermek zorundadır.

Tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce 2010 takvim yılında elde edilen repo gelirleri, G.V.K.’nın Geçici 67’nci maddesi hük-

mü gereğince, beyan dışıdır. Bu gelirin ticarî kazanç için verilecek beyannameye dahil edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Meriç Bey tarafından (Y) A.Ş.'den elde edilen kâr payı, G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendi hükmüne göre, gelir vergisi tevkifatına tâbi tutulduğundan tevkifata tâbi menkul sermaye iradının verilecek beyannameye dahil edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu durumda; Meriç Bey sadece 2010 takvim yılında elde ettiği ticarî kazanç için yıllık beyanname verecektir. Diğer gelirlerini vereceği beyannameye dahil etmesine gerek bulunmamaktadır.

ÖRNEK OLAY 2: Çalışma veya oturma izni alarak 6 aydan fazla bir süredir yurt dışında yaşayan bu nedenle de Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlardan ötürü dar mükellefiyet esasında vergilendirilmekte olan Mine Hanım'ın 2010 takvim yılında Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlar şunlardır:

| | |
|---|----------------------|
| Serbest Meslek Kazancı | 200.000,00 TL |
| Hazine Bonosu Faiz Geliri | 300.000,00 TL |
| Mevduat Faizi | 100.000,00 TL |
| Gayrimenkul Sermaye İradı - Mesken Kira Geliri | 200.000,00 TL |
| TOPLAM GELİR | 800.000,00 TL |

Mine Hanım'ın elde ettiği serbest meslek kazancı Türkiye'de tevkif sureti ile vergilendirildiği için bu gelir dolayısıyla Mine Hanım tarafından yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Mine Hanım'ın elde ettiği Hazine bonosu faiz geliri tevkif sureti ile vergilendirildiği için yıllık beyanname verilmeyecektir.

Mevduat faizi, G.V.K.'nun Geçici 67'nci maddesine göre, beyan dışı olduğunda bu gelir için de Mine Hanım tarafından yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Mine Hanım tarafından elde edilen gayrimenkul sermaye iradı (mesken kira geliri) tevkif sureti ile vergilendirilmediği için yıllık beyanname verilmek zorundadır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce (Mine Hanım tarafından) Türkiye'de elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendirilen serbest meslek kazançlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle, beyanname verilen mesken kira geliri için G.V.K.'nun 21'inci maddesindeki istisna hükmü dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler için de geçerli olacağından beyan edilen gelire 2010 yılı için geçerli olan 2.600 TL istisna²² uygulanacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce de elde edilen kazanç ve iratların istisna hadlerinin altında kalması halinde beyanname verilmesine gerek olmadığı kanaatindeyiz. Bu nedenle, tevkif sureti ile

²² İstisna tutarı 273 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliği ile belirlenmiştir. İlgili Tebliğ; 29.12.2009 tarih ve 27447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vergilendirilmemiş mesken kira gelirinin 2010 yılı için belirlenen istisna tutarı olan 2.600,00 TL'nin altında kalması halinde beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

ÖRNEK OLAY 3: Almanya'da ikamet ettiğinden dolayı Türkiye'de elde ettiği gelirlerden ötürü dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek olan Hüseyin Bey tarafından 2010 takvim yılında elde edilen gelirler aşağıdaki gibidir:

| | |
|---|------------------------|
| Devlet Tahvil Faizi Geliri | 200.000,00 TL) |
| Menkul Kıymet Yatırım Fonu Katılma Belgesinden Elde Edilen Kâr Payı | 300.000,00 TL) |
| Mevduat Faizi | 400.000,00 TL) |
| Katılım Bankalarından Elde Edilen Kâr Payı | 100.000,00 TL) |
| Gayrimenkul Sermaye İradı - Mesken Kira Geliri | 100.000,00 TL) |
| TOPLAM GELİR | 1.100.000,00 TL |

Hüseyin Bey tarafından elde edilen Devlet tahvili faizi tevkif sureti ile vergilendirildiği ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen tevkif sureti ile vergilendirilmiş menkul sermaye iratları için G.V.K.'nın Geçici 67'nci maddesi gereğince, beyanname verilmesi söz konusu olmadığından bu gelirler için beyanname verilmesine gerek yoktur.

Hüseyin Bey tarafından menkul kıymetler yatırım fonu katılım belgelerinin fona iadesinden elde edilen gelirler için G.V.K.'nun Geçici 67'nci maddesi gereğince, yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Hüseyin Bey tarafından elde edilen mevduat faiz geliri ve katılım bankalarından elde edilen kâr payları G.V.K.'nun Geçici 67'nci maddesi gereğince, beyan dışıdır. Bu gelirler için beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Hüseyin Bey tarafından elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendirilmemiş mesken kira geliri 2010 yılı için belirlenen 2.600,00 TL yi aştığından bu gelir için yıllık beyanname verilmesi gereklidir. Beyan edilen mesken kira geliri için G.V.K.'nun 21'inci maddesindeki istisna hükmü uygulanacaktır.

ÖRNEK OLAY 4: Dar mükellefiyete tâbi Suzan Hanım tarafından 2010 takvim yılında Türkiye'de elde edilen gelirler aşağıdaki gibidir:

| | |
|---|----------------------|
| Alacak Faizi | 200.000,00 TL |
| (X) A.Ş.'ye Ait Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazancı | 300.000,00 TL |
| Tek İşverenden Alınan Ücret Geliri | 400.000,00 TL |
| Gayrimenkul Sermaye İradı | |
| - İşyeri Kira Geliri | 50.000,00 TL |
| TOPLAM GELİR | 950.000,00 TL |

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen alacak faizleri tevkif sureti ile vergilendirilmediği için, G.V.K.'nın 101'inci maddesine göre, münferit beyanname ile beyan edilecektir. Elde edilen gelirin miktarı ne olursa olsun beyanı zorunludur. Aynı zamanda eski uygulamada olduğu gibi alacak faizlerine indirim oranı uygulamak da mümkün değildir.

Diğer yandan, yıllık beyanname ile beyanı gereken başkaca kazanç ve iratların bulunması halinde alacak faizi yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Bu durumda da, alacak faizine indirim oranı uygulamak mümkün değildir. Çünkü; G.V.K.'nın indirim oranı uygulamasına yönelik 76'ncı maddesinin ikinci fıkrası hükmü 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 5281 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

Örneğimizde Suzan Hanım tarafından elden çıkarılan hisse senetlerinin tam mükellefiyete tâbi kurumlara ait olduğu ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gördüğü ve bir yıldan fazla bir süreyle elde tutulduktan sonra elden çıkarıldığını varsayacağız. Bu durumda, elde edilen değer artış kazancı üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67'nci maddesi hükmü uyarınca tevkifat yapılmayacaktır. Bu gelirlerin beyanında aynı zamanda G.V.K.'nın Mükerrer 80'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (1) numaralı bent hükmü de uygulanmayacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendirilmiş olan ücret geliri için beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iradı (işyeri kira geliri) için yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu durumda; Suzan Hanım tarafından 2010 takvim yılında Türkiye’de elde edilen 200.000,00 TL alacak faizi için münferit beyanname verilecektir. Münferit beyanname, alacak faizinin iktisap tarihinden itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilecektir.

ÖRNEK OLAY 5: Dar mükellefiyete tâbi Saliha Hanım tarafından 2010 takvim yılında Türkiye’de elde edilen gelirler aşağıdaki gibidir:

| | |
|---------------------------|----------------------|
| Alacak Faizi | 300.000,00 TL |
| İskonto Geliri | 300.000,00 TL |
| Gayrimenkul Sermaye İradı | |
| -Mesken Kira Geliri | 200.000,00 TL |
| TOPLAM | 800.000,00 TL |

Saliha Hanım’ın 2010 takvim yılında elde ettiği ve tevkif sureti ile vergilendirilmeyen alacak faizi yıllık beyanname ile beyanı gereken başkaca gelir unsurunun bulunması halinde yıllık beyannameye dahil edilerek vergilendirilecektir. Aksi takdirde alacak faizi münferit beyanname ile beyan edilecektir.

Saliha Hanım 2010 tarihli senedin ıskonto edilmesi karşılığında elde ettiği 300.000,00 TL tutarındaki gelirini yıllık beyanname vermesi halinde yıllık beyanname ile aksi takdirde münferit beyanname ile beyan edecektir.

Saliha Hanım elde ettiği tevkif sureti ile vergilendirilmemiş mesken kira gelirini yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadır.

Bu durumda; Saliha Hanım 2010 takvim yılında elde ettiği toplam 800.000,00 TL gelirini 1-25 Mart 2011 tarihleri arasında vereceği yıllık beyanname ile beyan edecektir. Ticarî veya ziraî kazanç elde edilmediği için mesken kira geliri için G.V.K.'nun 21'inci maddesindeki istisnadan yararlanılabilecektir.

SONUÇ

Türkiye'de gelir elde eden gerçek kişiler açısından Türk vergi sistemi tam ve dar mükellefiyet esasında olmak üzere iki tür vergilendirme rejimi öngörmüştür. Bu şekilde ikili bir vergilendirme rejimine gidilmesinin nedeni dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin yurt dışında ikamet eden dolayısıyla hayati çıkarlarının merkezinin yurt dışı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu kişilerin Türkiye ile olan irtibatları zayıf olduğu için kanun koyucu bu kişilerce Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratların bir an önce beyanı ve vergilendirilmesi amacıyla bu kişilerin vergilendirilmesine yönelik olarak G.V.K.'nda özel bazı düzenlemelere yer vermiştir.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin vergilendirilmesinde uygulanacak özel düzenlemeler G.V.K.'nun 86'ncı ve 101'inci maddeleridir. Bu maddelerde yabancı gerçek kişilerce Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlarda vergilendirme rejimi vergi güvenliği de göz önünde bulundurulmak suretiyle düzenlenmiştir. Ancak bu düzenlemeler yapılırken vergi anlaşmaları uyarınca tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından eşitlik ilkesine de riayet edilmiştir. Bu ilke ancak ve ancak yabancı kişiler lehine olmak üzere bazı durumlarda ihmal edilmiştir.

Hiç şüphesiz vergi sistemimiz dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından da temel vergilendirme rejimi olarak beyan esasında vergilendirme rejimini öngörmüştür. Ancak yukarıda da belirttiğimiz gibi bu kişilere özgü olmak üzere G.V.K.'nun 101'inci maddesinde münferit beyanname ile beyan esası düzenlenmiştir. Münferit beyanname ile beyan esası bu kişilere münhasır olmak üzere özel bir beyan esası olarak değerlendirilmelidir.

Diğer yandan, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendirilmiş bulunan ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı üzerinden tevkif sureti ile alınan vergi nihai vergi olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen diğer kazanç ve iratlar için de G.V.K.'nun 86'ncı maddesi hükmü uyarınca yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu çalışmamızda dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce 2010 takvim yılında Türkiye'de elde edilen gelirlerin beyan esasları her kazanç unsuru itibarıyla ve örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilerce Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları ve Münferit Beyanname-I”**, Yaklaşım, Yıl: 10, Sayı: 113, Mayıs 2002, Sh. 138.

BAŞAK, Levent: **“Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi-I”**, Maliye Postası, Yıl: 24, Sayı: 547, 15 Haziran 2003, Sh. 68-75.

BAŞAK, Levent: **“Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi-II”**, Maliye Postası, Yıl: 24, Sayı: 548, 1 Temmuz 2003, Sh. 87-99.

BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi-IV”**, Maliye Postası, Yıl: 24, Sayı: 553, 15 Eylül 2003, Sh. 70-80.

BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirilmesi Esasları-I”**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 13, Ocak 2005, Sh. 97-107.

BAŞAK, Levent: **“Yurt İçinden ve Yurt Dışından Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi Esasları-I”**, Kazancı Hukuk, İşletme ve Maliye Bilimleri Dergisi, Sayı: 6, Şubat 2005, Sh. 75-80.

BAŞAK, Levent: **“Yurt İçinden ve Yurt Dışından Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi Esasları-II”**, Kazancı Hukuk, İşletme ve Maliye Bilimleri Dergisi, Sayı: 7, Mart 2005, Sh. 111-119.

BAŞAK, Levent: **“Çifte Vergilendirmeyi Önlemede 183 Gün Kuralı (I)”**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 22, Ekim 2005, Sh. 28-46.

BAŞAK, Levent: **“Çifte Vergilendirmeyi Önlemede 183 Gün Kuralı (II)”**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 23, Kasım 2005, Sh. 156-173.

BAŞAK, Levent: **“2005 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Elde Edilen ve Yıllık Beyanname İle Beyan Edilmesi Gereken Gelirler ve Beyan Esasları”**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 27, Mart 2006, Sh. 253-262.

BAŞAK, Levent: **“2005 Takvim Yılında Elde Edilen ve Münferit Beyanname İle Beyan Edilmesi Gereken Gelirler, Beyan Esasları ve Özellikli Bazı Hususlar”**, Yaklaşım, Yıl: 14, Sayı: 159, Mart 2006, Sh. 117-122.

BAŞAK, Levent: **“Münferit Beyanname ile Beyan Edilecek Kazanç ve İratlar”**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 51, Mart 2008, Sh. 85-92.

DEMİRBILEK, Kadir: **“Dar Mükellef Gerçek Kişilerde Vergilendirme”**, Vergi Sorunları, Sayı: 140, Mayıs 2000, Sh. 117.

