

# 2008 YILINDA DAR MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLER TARAFINDAN ELDE EDİLEN GELİRİN BEYANI

● Serdar AYTEKİN\*

## Giriş

Gelir Vergisi Kanununun (GVK) birinci maddesinde belirtildiği üzere gelir vergisinin mükellefi gerçek kişilerdir. Gerçek kişiler vergi hukukunda tam mükellef ve dar mükellef olmak üzere iki şekilde vergilendirilmektedir. GVK'nın 3 maddesinde belirtildiği üzere Türkiye'de yerleşmiş olanlar **mülkiyet esasında**, Resmi daire ve müesseseler veya merkezi Türkiye' de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memlekette oturan Türk vatandaşları ise **uyrukluk esasında** tam mükellef olarak bütün gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Tam mükellef gerçek kişilerin gelirinin tespitinde şahıs önem kazanmakta ve şahısların gelirleri vergiye tabi tutulmaktadır.

GVK'nın ilgili maddeleri uyarınca Türkiye'de bulunan yabancıların elde ettikleri kazanç ve iradlar ise dar mükellefiyet esasında vergilendirilmektedir. Bu durumda yabancıların Türkiye'de gelir elde edip etmedikleri ve hangi durumlarda gelirin Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı dar mükellefiyette gelirin beyanı açısından önem kazanmaktadır. Bu nedenle çalışmamızın amacı doğrultusunda ilk olarak dar mükellef gerçek kişilerin hangi durumlarda kazanç ve iradı Türkiye'de elde ettikleri açıklanacaktır. Gelirin elde edilmesi sonucunda dar mükellef gerçek kişilerin vermesi gereken beyannameler ise yazımızın ikinci bölümünde ayrıntılı

---

\* Vergi Denetmeni

olarak ele alınacaktır. Konuya tam olarak açıklık kazandırmak amacıyla GVK'nın ilgili hükümleri doğrultusunda dar mükellef kavramını ve kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmesini açıklığa kavuşturmak faydalı olacaktır.

## LDAR MÜKELLEF VE KAZANÇ VE İRADIN TÜRKİYE'DE ELDE EDİLMESİ

Dar mükellefiyet, GVK'nın 6'ncı maddesinde belirtildiği üzere **Türkiye'de yerleşik olmayan** gerçek kişilerin **Türkiye'de elde etmiş oldukları** kazanç ve iratları vergilemeyi amaçlayan bir mükellefiyet şeklidir. **Tam mükellefiyette gelir şahıstan hareketle** kavrandığı halde, dar mükellefiyette önem taşıyan husus, **Türkiye'de gelirin elde edilmiş** olup olmadığıdır. (Özbalcı, 2003, 100)

**Türkiye'de yerleşmeden** anlaşılması gereken ise **ikametgahı Türkiye'de bulunanlar** ve (İkametgah, Kanunu Medeni'nin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir.) **bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlardır.** (geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)

GVK'nın 5.maddesinde bazı yabancıların ise **Türkiye'de** altı aydan fazla kalmaları durumunda bile **yerleşmiş sayılmayacağı** belirtilmiştir. Kanun metnine göre **belli ve geçici görev veya iş için** Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları **bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ve Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alkonulmuş veya kalmış olanlar** Türkiye'de yerleşmiş sayılmayacaktır.

Görüldüğü üzere **Türkiye'de yerleşmiş olmayan ve yerleşmiş sayılmayan** gerçek kişiler dar mükellef olarak kabul edilmektedir.

Dar Mükellef gerçek kişiler ise sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iradlar üzerinden vergilendirilmektedir. Vergilemeye tabi tutulacak kazanç ve iradın hangi hallerde Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı GVK'nın 7 ve 8 maddelerinde açıklığa kavuşturulmuştur.

GVK'nın 7'inci maddesinde belirtildiği üzere Dar mükellefiyete tabi kimse-ler bakımından **kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği** her kazanç unsuru olarak **ayrı ayrı** belirlenmiştir. Kazanç ve iradın elde edilmesi her kazanç unsuru olarak belirli koşullara bağlanmış ve bu koşulların oluşması durumunda gelirin elde edildiği kabul edilmiştir. Kazanç unsurlarının koşullarını GVK'nın sırasına göre inceleyelim;

**Ticari kazançlarda;** kazanç sahibinin **Türkiye'de işyerinin** olması veya **daimi temsilci bulundurması** ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.

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

Kanunun 8'inci maddesi, **işyerinin** tayininde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin dikkate alınacağını belirtmiştir. Konuya ilişkin Vergi Usul Kanununun 156'ncı maddesi ise işyerini; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalat-hane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlamıştır.

**Daimi temsilci kavramı,** GVK'nın 8'inci maddesinde, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir süre ile veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili kişi olarak açıklanmış; ayrıca bazı şahısların başka herhangi bir şart aranmadan daimi temsilci sayılacağı belirtilmiştir. Buna göre Borçlar Kanununda tanımlı **ticari mümessiller, tüccar vekilleri seyyar tüccar memurları;** Türk Ticaret Kanununda tanımlı acente durumunda bulunanlar ile temsil edilene ait reklam **giderleri hariç olmak üzere, gi-**

**derleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler** ve **mağaza veya depolarında** temsil edilen hesabına **konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar** Kanunun 7'nci maddesi uygulamasında daimi temsilci sayılacaklardır.

**Zirai kazançlarda**, zirai faaliyetlerin **Türkiye'de icra edilmesi** şartı aranmaktadır. Bu durumda Türkiye'de yerleşik olmayan bir gerçek kişinin, Türkiye'de zirai faaliyet yapabilmesi için, kendisini temsile yetkili bir kimsenin de Türkiye'de bulunması gerekir. Zirai faaliyetin sadece "fiili" kısmı ile uğraşan kimse de vergileme ile ilgili görevleri yerine getirmek bakımından muhatap olarak alınacaktır.(Özbalcı, 2003, 120)

**Ücretlerde**, hizmetin **Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması** veya Türkiye'de değerlendirilmesi, yine Türkiye'de kain müesseselerin idare meclis başkanı ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Hizmetin Türkiye'de değerlendirilmiş sayılması için, ödenen ücretin kamu idare ve müesseseleri, dernek ve vakıf gibi kuruluşlar, kurumlar vergisi mükellefleri veya gerçek usulde gelir vergisine tabi olanların giderleri arasına intikal etmiş olması gerekir. (Özbalcı, 2003, 122)

**Serbest meslek kazançlarında**, serbest meslek faaliyetlerinin **Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi** gerekmektedir.

**Gayrimenkul sermaye iratlarında**, gayrimenkulün **Türkiye'de bulunması** ve bu mahiyetteki mal ve hakların **Türkiye'de kullanılması** veya **Türkiye'de değerlendirilmesi** gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde ise kiralanmaları ile gayrimenkul sermaye iradı doğuracak mal ve haklar tespit edilmiştir. Bu maddede belirtilen mal ve haklar, gayrimenkuller, gayrimenkul niteliğindeki ayni haklar, bazı menkul mallar, fikri ve sınai haklar (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002, 306) altında ayrıma tabi tutulmaktadır.

**Menkul sermaye iratlarında**, sermayenin **Türkiye'de yatırılmış olması** gerekmektedir. Bu hüküm, menkul sermaye iradını sağlayan sermayenin Türki-

ye’de kullanılmasını ifade eder.(Özbalcı, 2003, 126) Dar yükümlülüğe tabi olanların Türkiye’de kullanılan sermayelerinden elde edilen menkul sermaye iratları, Türkiye’de emirlerine amade kılındığı anda elde edilmiş sayılır.(Ekmekçi, 1994, 65)

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

Kanun metninin birkaç maddesinde yer alan **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. Söz konusu maddenin sonunda belirtilen **kârından ayrılmasından maksat** gider olarak kayıtlara geçirilmesidir.

Dar mükellef kavramını ve kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmesini açıkladıktan sonra dar mükellef gerçek kişilerin vermek zorunda oldukları beyannameleri kazanç unsurları itibarıyla açıklayalım.

### **İLDAR MÜKELLEFLERDE BEYAN**

Gelir Vergisi uygulamasında, kazanç ve iratların tespiti sonrasında elde edilen gelirin vergiye tabi tutulması amacıyla beyanname verilmesi gerekmektedir. Çalışmamızın bu bölümünde dar mükelleflerin gelir uygulamasına göre elde ettikleri kazanç ve iratları için vermek zorunda oldukları beyannamelere kazanç ayırımı yapılarak değinilecektir. Gelir Vergisi uygulamasında yıllık beyanname, münferit beyanname ve muhtasar beyanname olmak üzere üç çeşit beyanname bulunmaktadır.

GVK’nın 86 maddesinde ise bazı gelirler için beyanname verme zorunluluğu olmadığı belirtilmektedir. Kanun maddesinin 1 numaralı fıkrasında tam mükellefiyette, 2 numaralı fıkrasında ise dar mükellefiyette elde edilen kazanç ve iratların hangi şartların gerçekleşmesi durumunda beyanname verme zorunluluğunun ortadan kalktığına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. GVK’nın 86 maddesinde dar mükellef gerçek kişilerin, tamamı Türkiye’de **tevkif suretiyle vergilendirilmiş**

**olan; ücretleri, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratları** için yıllık beyanname vermeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceği belirtilmiştir. Bu durumda hangi gelirler için yıllık beyanname verilmesi gerektiği hangi gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği karmaşası yaşanmakta olup, gelir unsurları itibarıyla ayırımın yapılması gerekmektedir.

Dar mükellef gerçek kişilerin GVK'nın 94 maddesinde sayılan kişilere mal ve hizmet teslimi durumunda ise tevkifat suretiyle vergilenmeye tabi tutulmaktadır. GVK'nın 94 maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen kişi ve kuruluşlar genel olarak; Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeler kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerdir.

Söz konusu kişi ve kuruluşlar dar mükellef gerçek kişilere nakden veya hesaben yapılan ödemeleri üzerinden gelir vergisine mahsuben tevkifat yapmak ve bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

GVK'nın 94 maddesi ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve irad ödemelerini kapsamaktadır. Bu durumda dar mükellef gerçek kişinin elde ettiği bu tip gelirleri GVK'nın 94.maddesinde belirtilen kişilerden elde etmesi durumunda tevkif usulüyle vergilemeye tabi tutuldukları için tevkifat nihai vergileme olmakta ve beyanname vermelerine gerek kalmamaktadır.

## **A. DAR MÜKELLEFLERDE YILLIK BEYANNAME VERİLECEK HALLER**

Gelir vergisi, prensip olarak mükellefin beyanı üzerine salınan, beyan esasına dayalı bir vergidir. Mükellefler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yazılı yedi gelir unsurundan bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratları, söz konusu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça yıllık beyanname ile beyan ederler. (Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2006, 329)

Dar Mükellefiyette yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmesi, Türkiye'de ticari ve zirai kazanç elde edildiği ve kaynakta vergi kesintisine tabi olmayan gayrimenkul sermaye iradı elde edildiği durumlara münhasırdır. Kaynakta vergi kesintisine tabi tutulmamış olan gayrimenkul sermaye iradı bakımından yıllık beyanname verilmesi gereği de istisnai olarak ve mesken olarak kiraya verilen gayrimenkuller dolayısı ile ortaya çıkmaktadır.

GVK uyarınca gayrimenkul sermaye iradı sağlayacak diğer mal ve haklar GVK'nın 94 maddesi uyarınca vergi kesintisi yapacak kişi ve kurumlara kiralanacağı için vergileme tevkifat esasında yapılmak zorundadır. Vergi kesintisi yapan kişi ve kurumlar muhtasar beyanname ile yapılan stopajı beyan ettiğinden dar mükellef beyanname vermek zorunda değildir. (Özbalcı, 2003, 687)

## **B.DAR MÜKELLEFİYETTE MÜNFERİT BEYANNAME VERİLECEK HALLER**

GVK uyarınca dar mükellefler, yıllık beyan esasına tabi olmayan, stopaj suretiyle de vergilendirilmemiş gelir unsurlarını münferit beyanname ile beyan ederler. Münferit beyannamenin verilmesi, verginin tahakkuku ve tahsili ile ilgili düzenlemelere Gelir Vergisi Kanununun 101 ve 102'nci maddelerinde yer verilmiştir. GVK'nın 101 madde metni aşağıda yer aldığı gibidir;

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

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri **diğer kazanç ve iratlar** (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi 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 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 tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir.



GVK'nın 86 maddesinde belirtildiği üzere tevkif yoluyla vergilendirilen kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyecektir. GVK'nın 101 maddesi uyarınca ise **diğer kazanç ve iratlar ve tevkif yoluyla vergilendirilmemiş menkul sermaye iradları** için ise münferit beyanname verilecektir. Dar mükelleflerin vermek zorunda oldukları beyannameleri kazanç ve irad unsurları itibarıyla bir tablo halinde aşağıda yer aldığı şekilde özetleyebiliriz.

Yıllık Beyanname Verilecek Kazanç ve İradlar	Münferit Beyanname Verilecek Kazanç ve İradlar	Yıllık Beyanname Verilmeyecek Kazanç ve İradlar***
Ticari Kazançlar	Diğer Kazanç ve İratlar	Ücretler
Zirai Kazançlar	Menkul Sermaye İradları**	Serbest Meslek Kazançları
Gayrimenkul Sermaye İradı•		Menkul Sermaye İradları
Ücretler**		Gayrimenkul Sermaye İradı
Serbest Meslek Kazançları**		

- Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş olmak koşuluyla, Gayrimenkul sermaye iradında bu konuma sadece Mesken olarak kiraya verilen konutlar uymaktadır.
- Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş olmak koşuluyla
- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş olmak koşuluyla

### III.SONUÇ

Dar Mükellefiyet esasında yıllık beyanname verenlerin, tevkif yoluyla vergilendirilmemiş menkul sermaye iradı ve diğer kazançları için ayrıca münferit beyanname vermelerine gerek yoktur. Gelir Vergisi Kanununun 84 maddesinde belirtildiği üzere münferit beyannamenin dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratları ve vergisi tevkif suretiyle alınmamış olan kazanç ve iradların bildirilmesine mahsus olduğu net bir şekilde açıklanmıştır. Bu nedenle münferit beyanname yalnızca yıllık beyanname verilmesini gerektirmeyen kazanç ve irat elde edildiği zaman verilmesi gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Beyanname Düzenleme Kılavuzu (2006) Ankara: Hesap Uzmanları Derneği.  
Ekmekçi, Esra (1994). **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**. İstanbul:  
Kazancı Kitap Ticaret  
Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami (2002). **Vergi Hukuku**.  
10. bs. Ankara. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi.  
Özbalcı, Yılmaz (2003). **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**.  
Ankara: Oluş Yayıncılık.  
**Topluca Vergi Kanunları** (2006). Ankara: Yaklaşım Yayınları