

DAR MÜKELLEFLER GERÇEK KİŞİLERİN 1998 YILI GELİRLERİNİN VERGİLENMESİ VE BEYAN ESASLARI

Mehmet ERKAN

Hesap Uzmanı

I- GİRİŞ :

Dar mükellefiyette vergilemede esas ,beyan olmakla birlikte, vergi idaresi ve güvenliğinden kaynaklanan zorunluluklar, tam mükellefiyette olduğu gibi dar mükellefiyette de bu genel esastan sapmaları beraberinde getirmiş, yıllık beyanname dışında tevkifat usulü ve münferit beyanname ile vergileme yapma zorunluluğu hasıl olmuştur.

II- Dar Mükellefiyette Vergileme Esasları

1- Yıllık Beyan Esasında Vergileme

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin, yıllık beyan esasında vergilene-bilmesi için, Türkiye’de ticari kazanç, zirai kazanç ve vergi kesintisine tabi tutulmamış gayrimenkul sermaye iradı şeklinde gelir unsuru elde edilmesi gerekmektedir.

Bu gelir unsurlarından biri veya birkaçı yoksa istense de yıllık beyanname -verilemez. Gelir Vergisi Kanununun 86’ncı maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan ve 1998 beyanları için de geçerli olan değişikliklere göre ; 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun ihtiyari toplama ve beyanı düzenleyen 87. maddesi ile aile reisi beyanını düzenleyen 93 üncü maddesi yürürlükten kaldırılmış, “Gelirin toplanması” başlıklı 85 inci maddesi ile”Toplama yapılmayan haller” başlıklı 86. maddesi başlıklarıyla birlikte değiştirilerek yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1998 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere 29/7/1998 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun yeniden düzenlenen 85 ve 86. maddeleri aşağıdaki gibidir.

“Gelirin toplanması ve beyan

Madde 85- Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur.

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 kollektif 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.

Beyanname verilmeyen haller

Madde 86- Aşağıda yazılı hallerde yıllık beyanname verilmez.

1. Tam mükellefiyette vergiye tabi gelir (yabancı memleketlerde elde edilenler hariç) sadece:

a) Tek işverenden alınan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerden;

b) Birden fazla işverenden alınan, tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve yıllık gayrisafi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan ücretlerden;

c) Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan menkul sermaye iratlarından ve vergi alacağı dahil kurumlardan elde edilen kar paylarından;

d) Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan gayrimenkul sermaye iratlarından;

e) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlardan;

f) Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımlarından;

g) Yukarıda sayılan kazanç ve iratların birkaçı veya tamamından;

İbarettir.

2. Dar mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece:

a) Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar paylarından;

b) Diğer kazanç ve iratlardan;

c) Yukarıda sayılan kazanç ve iratların birkaçı veya tamamından;

İbarettir.

Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de 1 ve 2 numaralı bentlerde belirtilen gelirler beyannameye ithal edilmez.”

Dar mükellef gerçek kişiler, ticari kazançları ile gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları ve vergi kesintisine tabi tutulmamış gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ticari ve zirai faaliyetten kazanç sağlanmamış olsa bile yıllık beyanname verilecek ve faaliyet sonucu beyannamede gösterilecektir.

Yukarıdaki gelir unsurları nedeniyle yıllık beyanname verilecek hallerde de, varsa diğer gelir unsurları bu beyanname dışında kalacak, münferit beyanname esasında vergilendirilecek veya stopaj suretiyle alınmış olan vergi ile yetinilecektir.

Dar mükelleflerin ticari ve zirai faaliyetten kazanç sağlamamaları durumunda bile yıllık beyanname vermeleri ve faaliyet sonucunu beyannamede göstermeleri gerekmektedir.

Yıllık beyan esasında vergileme ticari ve zirai kazançta tek vergileme yöntemidir. Buna karşılık gayrimenkul sermaye iradında vergilemenin stopaj suretiyle vergilendirilmesinin gerçekleştirilmesi de mümkündür. Hatta dar mükellefiyete tabi olanlarda stopaj suretiyle vergilemenin çok daha fazla işlerlik taşıması sözkonusu olabilir. Zira 70. maddede yazılı mal ve haklar, dar mükellefiyete tabi olanlarca normal olarak kurumlara veya Gelir Vergisi Kanununun 94. madde hükmü uyarınca vergi kesintisi yapmak mükellefiyetinde olan kişi ve kuruluşlara kiralanır. Kira bedeli üzerinden 94. maddenin birinci fıkra 5 no.lu bendi uyarınca stopaj yapılır.

Tam mükellefiyette gayrimenkul sermaye iradı kaynakta vergi kesintisine de tabi tutulmuş olsa belli bir tutarı aştığında yıllık beyanname ile beyan edilmek gerekir. Dar mükellefiyette ise kaynakta vergi kesintisine tabi tutulmuş olan gayrimenkul sermaye iradı için yıllık beyanname verilmesi veya ticari ve zirai kazanç dolayısı ile verilecek beyannameye dahil edilmesi mümkün değildir. Gelir Vergisi Kanununun 4369 sayılı Kanunlarla değişik 86'ncı maddesinde bu husus açıkça hükme bağlanmıştır.

2- Tevkifat Suretiyle Vergileme

Dar mükellefiyete tabi olanlarda, yıllık beyanname suretiyle vergileme dışında kalan ve dar mükelleflerin vergilemesinde önemli bir yere sahip olan "kaynakta kesme" tevkifat suretiyle vergilendirilecek gelir unsurları şunlardır.

a) Ücret Geliri :

Tevkifat ücretlerde genel vergileme rejimini ifade eder. Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye'de elde edecekleri ücretlerde de vergileme genelinde, stopaj suretiyle yapılır.

Dar mükellefiyete tabi olanların hangi hallerde Türkiye'de ücret geliri elde etmiş sayılacakları, Gelir Vergisi Kanununun 7'nci madde hükmüne göre belirlenir. Bunun için hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi veya değerlendirilmesi yahut ödemenin Türkiye'de yapılması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Kazanç ve İradın Türkiye'de Elde edilmesi"ni düzenleyen 7. Maddesi hükmünce;

"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 Kanunun 3. maddesiyle değişen fıkra) 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., 4., 5. ve 7. 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 karından ayrılmasıdır."

Vergi anlaşması bulunan hallerde ise, Türkiye’de elde edilmiş sayılarak vergilenecek ücretin mevcudiyeti anlaşma hükümlerine göre belirlenecektir.

Dar mükellefiyette yapılacak vergi kesintisi, kesin vergilemeyi ifade eder. Ayrıca ticari veya zirai kazancın bulunması ve bu gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilmesi gereken hallerde de ücret beyannameye dahil edilemez. Vergi anlaşmalarında ise ticari kazanç için yıllık beyanname verilecek olsa bile kaynakta vergi kesintisine tabi tutulmuş ücretin yıllık beyannameye dahil edilmesi için ticari kazancın elde edildiği işyeri ile belli bir bağlantının bulunması icap eder. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu’nun 86. madde hükmü ,bu hallerde dahi yıllık beyan esasında vergileme yapılamayacağını belirtmektedir.

Vergi kesintisi Gelir Vergisi Kanununun 94. madde hükmüne göre yapılacaktır. Bunun için ise, ücretin anılan maddenin birinci fıkrası hükmü uyarınca kesinti yapmak mükellefiyeti bulunanlardan sağlanmış olması gerekir. Bunun dışında ücret geliri elde edilmesi normal olarak sözkonusu olmaz. Ancak, dar mükellefiyet kapsamında değerlendirilecek bir gerçek kişinin örneğin özel işlerde şoför olarak çalışması halinde karne esasında vergileme yapılacaktır. Gelir Vergisi Kanununun 95’nci madde hükmü kapsamına giren ücret geliri elde ettiğinde ise yıllık beyanname verilmesi gerekir.⁽¹⁾

b) Serbest Meslek Kazançları :

Serbest meslek kazançlarında da vergileme rejimi genellikle stopajdır. Gelir Vergisi Kanununun 94’ncü maddesindeki genel hüküm uyarınca uygulanır. Serbest meslek kazancının ne zaman Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı Gelir Vergisi Kanununun 7’nci madde hükmü dahilinde değerlendirilir.

“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;”

Vergi anlaşması bulunan hallerde, Türkiye’de elde etme bakımından gerekli değerlendirme anlaşması hükümlerine göre yapılır. Vergi anlaşmalarındaki genel kabul, Türkiye’de 183 günü aşan sürede yapılacak mesleki faaliyet kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılarak dar mükellefiyet esasında vergileneceği şeklindedir. Anlaşma kapsamındaki stopaj oranı da Gelir Vergisi Kanununun 94’ncü maddesinde yer alan oranların altındadır. Genellikle fon dahil % 10 oranı uygulanmaktadır.

c) Gayrimenkul Sermaye İratları :

Dar mükellefiyete tabi olanların Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen kişi ve kuruluşlara kiraladıkları mal ve haklar dolayısı ile ödenecek kira bedeli üzerinden anılan maddede belirtilen oranlarda stopaj yapılacaktır.

Kaynakta vergi kesintisi yapılmamış iratlar için yıllık beyanname verilmesi gereği vardır. Vergi kesintisi dışında kalan diğer gelir unsurlarında münferit beyanname verilecek olmakla beraber,G.V.K.’nın 101. maddesinin son fıkrası hükmüne ;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.

Gayrimenkul sermaye iratlarının Türkiye’de elde edilmesi, Gelir Vergisi Kanununun 7’nci madde hükmüne göre belirlenecektir.

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

.....

5. Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;”

Vergi anlaşmalarında ise gayrimenkulün bulunduğu ülke esas alınmak suretiyle düzenleme yapılmakta, vergileme hakkı bu ülkeye verilmektedir. Ancak, vergi anlaşmalarındaki düzenleme bilinen anlamdaki gayrimenkuller itibariyle yapılmakta, Gelir Vergisi Kanununun 70’nci maddesinde sayılan diğer mal ve haklar kapsam dışında kalmaktadır. Bunların bir kısmı (nakil vasıtaları vb.) vergi anlaşmalarının uluslararası taşımacılıkla ilgili düzenlemesi kapsamında değerlendirilebilecektir.⁽²⁾

d) Menkul Sermaye İratları :

Dar mükellefiyette menkul sermaye iratları bakımından da ağırlıklı vergileme yöntemi stopajdır. 86’ncı madde hükmüne göre, ticari veya zirai kazanç dolayısı ile yıllık beyanname verilecek olan haller dahil, stopaj vergilemesi kesin vergileme yerine geçmektedir. Vergi anlaşmalarında ise, yıllık beyanname verilmesini gerektiren gelir unsurunun bulunması ve menkul sermaye iradının beyan esasında vergilenmesi gerekmektedir. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu’nun 86. madde hükmü , dar mükellef gerçek kişilerin ,yıllık beyanname ile beyanı gereken gelir unsurlarının bulunması hallerinde dahi yıllık beyan esasında vergileme yapılamayacağını belirtmekte, tevkifat suretiyle vergileme yeterli görülmektedir.

Menkul sermaye iratlarından bir kısmı stopaja tabi değildir. Bu hallerde, vergileme münferit beyanname esasında yapılır.

- Alacak faizleri 94. madde kapsamına girmez. Stopaja tabi değildir. Dar mükellefiyete tabi olanların alacak faizini, münferit beyanname ile beyan etmeleri gerekir.

- Kurumlardan elde edilen kar paylarında ,dar mükellefiyete tabi olanlar için özel bir düzenleme öngörülüş değildir. Dar mükellefiyete tabi kurumlardan elde edilen kar payları, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/6-iii bendi hükmünce dağıtılıp dağıtılmama şartına bağlı olmaksızın, tam mükellefiyete tabi kurumlardan elde edilen kar payları ise, G.V.K.’nun 94/6-i bendi hükmünce dağıtılması durumunda elde edilmiş gelir olup, söz konusu bentler uyarınca tevkifata tabi olacaktır. Bu surette elde edilen kar payları,G.V.K.’nun 86’ncı madde hükmünce tutarı ne olursa olsun ayrıca yıllık beyan kapsamına girmemektedir. G.V.K.’nun 94. Maddesi hükmünce kesilen vergi ,nihai vergiyi teşkil edecektir. Vergi anlaşmaları kapsamında ayrıca sözkonusu kesinti de anlaşmalarda belirtilen tavizli oranlar üzerinden yapılmaktadır.

- Yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarından elde edilen kar payları tam mükellefiyette olduğu gibi dar mükellefiyette de Gelir Vergisi Kanununun geçici 27’nci madde hükmüne göre 31.12.1998 tarihine kadar vergileme dışındadır.

Yukarıda belirtilen hallerde, menkul sermaye iradı, tam mükellefiyete tabi olanlarca elde edildiğinde, kaynakta kesilen verginin dışında belli şartlarla yıllık beyan esasında da vergilenmektedir.

Dar mükellefiyette ise, tutar ne olursa olsun stopaj dışında beyan esasında vergileme yapılmamaktadır.

i- Hisse Senedi Kar Paylarının Beyanı

Dar mükellef gerçek kişilerin elde ettiği kar payları (G.V.K.'nın 75/1,2 ve 3. Bentleri) için vergi alacağı hesaplanmamaktadır. Dar mükellef gerçek kişilerin G.V.K.'nın 86. Maddesinin ikinci fıkrasının 2/a bendi hükmü gereğince, 1998 yılında elde ettikleri kar paylarından dolayı yıllık beyanname vermeyecekler, ve diğer gelirleri nedeniyle yıllık beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

ii- Her Nevi Tahsil ve Hazine Bonosu Faizleri İle Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymet Gelirleri :

4369 sayılı kanun ile G.V.K.'nın 75/9. Maddesinde yapılan değişiklik döviz cinsinden veya dövize altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin ifası sırasında oluşan değer artışlarının irat sayılmayacağı yönündeki hükmü, 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden, 1998 yılında elde edilen bu nitelikteki irat belirlenirken bunların itfası sırasında oluşan değer artışları dikkate alınacaktır.

Dar mükellefler, G.V.K.'nın 4369 sayılı Kanunla değişik 86. Maddesinin ikinci fıkrasının 2/b bendi hükmünce ,1998 takvim yılından itibaren bu gelirlerini hiçbir sınırlama olmaksızın beyan etmeyecek, diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini verecekleri yıllık beyannameye dahil etmeyeceklerdir. Bu gelirler için tevkifat dar mükelleflerde nihai vergileme yerine geçecektir.

iii- Mevduat Faizleri :

Dar mükelleflerin 1998 takvim yılında elde ettikleri mevduat faiz gelirleri için, G.V.K.'nın 4369 sayılı Kanunla değişik 86. Maddesinin ikinci fıkrasının 2/b bendi hükmünce ,1998 takvim yılından itibaren bu gelirlerini hiçbir sınırlama olmaksızın beyan etmeyecek, diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini verecekleri yıllık beyannameye dahil etmeyeceklerdir. Bu gelirler için tevkifat dar mükelleflerde nihai vergileme yerine geçecektir.

iv- Repo Gelirleri :

4369 sayılı kanun ile G.V.K.'nın 75 maddesinin ikinci fıkrasının 14. Bendinde düzenlenen repo gelirlerinde bir değişiklik yapılmamıştır.

4369 sayılı Kanun ile 1.1.1999 tarihinden itibaren kaldırılan G.V.K.'nın Geçici 39/5. Maddesindeki istisna bu defa aynı kanun ile GVK'nun 76. Maddesine 2. Fıkra olarak eklendiğinden vergileme esasları değişmemiştir.

Dar mükellefler tarafından 1998 takvim yılında elde edilen repo gelirlerini vergileme ve beyanı, tahvil faizlerinde açıklandığı esaslara tabidir.

v- Kar-Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığında Ödenen Kar Payları :

G.V.K.'nın 75/12. Maddesinde kar/zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kar payları menkul sermaye iradı sayılmış, bu kar paylarından GVK'nun 94/9. Maddesi hükmünce tevkifat yapılması öngörülmüştür.

Dar mükellefler tarafından 1998 takvim yılında elde edilen kar zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kar paylarının vergileme ve beyanı, tahvil faizlerinde açıklandığı esaslara tabidir.

vi- Menkul Kıymet Yatırım Fonları ve Ortaklıklarıyla Bunların Katılma Belgeleri ve Hisse Senetlerinden Elde Edilen Kazançlar :

Menkul kıymet yatırım ortaklıklarının hisse senedini elinde bulunduran kişiler açısından, kar payı (temettü) geliri ve yatırım ortaklıklarına ait hisse senedini elden çıkarması dolayısı ile oluşan alım-satım kazancı olmak üzere iki tür kazanç söz konusu olabilmektedir.

Menkul kıymet yatırım fonlarında ise, katılma belgelerini elinde bulunduranların katılma belgelerini fona iade etmeleri suretiyle kar elde etmeleri mümkündür. Katılma belgelerine ödenen kar payı temettü hükmündedir, ancak yatırım fonlarının temettü dağıtımları söz konusu değildir. Kar veya zarar ancak katılma belgesinin elden çıkarılması durumunda oluşmakta, elden çıkarma ise katılma belgesinin fona iade edilmesi veya üçüncü kişi veya kuruluşa satılması suretiyle gerçekleşmektedir.

Uygulamada daha çok yatırım fonu katılma belgelerinin fona iade edilmesi suretiyle kar elde edilmesi yoluna gidilmekte olup, üçüncü kişi veya kuruluşa satılması suretiyle elden çıkarılmasına pek rastlanılmamaktadır. Zira yatırım fonu katılma belgelerinin fona iade edilmesi suretiyle kar elde edilmesi, vergisel avantaj sağlarken, yatırım fonu katılma belgelerinin üçüncü kişi veya kuruluşa satılması vergisel dezavantaja sahiptir.

Menkul kıymet yatırım ortaklıkları ve yatırım fonlarında elde edilen kar paylarının vergileme esaslarını düzenleyen GVK Geçici 27. Maddeye 3946 sayılı Kanunla eklenen ve 31.12.1998 tarihine kadar yürürlükte bulunan son fıkra hükmüne; göre gerçek kişilerin menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarından elde ettikleri kar payları 1998 yılında gelir vergisinden müstesnadır. Yatırım ortaklıkları, zaten anonim şirket statüsünü haizdir. Son fıkra hükmü bunlardan elde edilen temettüleri kapsamaktadır. Sermaye Piyasası Mevzuatına göre kurulan bu ortaklıkların hisse senetleri ise borsaya kayıtlı olacağı için, alım satımından doğan kazanç 4369 sayılı Kanunla değişen G.V.K. 80. Maddesinin 2 bendi hükmüne göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

4369 sayılı Kanun öncesinde hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlarla ilgili normal düzenleme Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddenin 2 no.lu bent hükmü ile yapılmıştır. Bu hükümde 31.12.1998 tarihine kadar yürürlüktedir. Borsada kayıtlı olanlar ve ivazsız olarak iktisap edilmiş bulunanlar hariç olmak üzere, menkul kıymetlerin iktisap tarihinden başlayarak bir yıl içinde veya iktisaptan evvel elde çıkarılmasından sağlanan kazançlar, belli bir haddi aşan kısmı ile, sair kazanç ve irat grubuna giren gelir unsuru olarak gelir vergisine tabi bulunmaktadır. Buna göre, 31.12.1998 tarihine kadar, menkul kıymetlerin iktisaptan itibaren bir yıllık süre geçtikten sonra elden çıkarılmasından doğan kazançlar gelir vergisinin kapsamı dışındadır. İvazsız iktisap edilmiş olanlar da süre şartı da yoktur. Borsada kayıtlı olan menkul kıymetler de iktisaptan itibaren hangi sürede elde çıkarılırsa çıkarılsın, sağlanan kazanç gene gelir vergisi kapsamının dışında kalacaktır.

Dolayısı ile geçici 27'nci madde hisse senetleri şeklindeki menkul kıymetler bakımından ivazlı olarak iktisap edilmiş olup, borsada kayıtlı bulunmayan ve iktisaptan itibaren de bir yıl içinde elde çıkarılan hisse senetlerinden doğan kazancın istisnasını sağlayan bir düzenlemeyi ifade etmektedir.

Yatırım fonlarında ise kar payı dağıtımı kar, katılma belgesinin değer kazanması ve elden çıkarılması ile gerçekleştirilmektedir. 47 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, yatırım fonlarından kar payının, katılma belgesinin yatırım fonuna geri verilmesi ile elde edileceği açıklaması yapılmıştır. (Bölüm VII/2-b)

Geçici 27'nci madde hükmüne göre istisnadan yararlanacak kar payı bu şekilde sağlanan kar payıdır. Katılma belgesinin bir üçüncü kişiye satılması halinde elde edilen kazanç bu defa alım satım kazancı olmakta ve geçici 27 maddenin son fıkra hükmünün kapsamı dışına çıkmaktadır.

Yatırım fonu katılma belgesinin üçüncü kişiye satılmak suretiyle elden çıkarılmasında, G.V.K. Geçici 27. Madde hükmü ile istisna kılınan kazanç kapsamı dışına çıkmış olacak ve yatırım fonu katılma belgesinin vergilemesinde 4369 sayılı Kanunla değişen G.V.K.'nun 80. Maddesinin 2. Bendi hükmüne göre değerlendirilecektir. Yatırım ortaklığı için hisse senedinin elden çıkarılması yapılan açıklamalar , yatırım fonu katılma belgesi içinde geçerli olacaktır.

Dar mükellef gerçek kişilerin, yatırım ortaklığı hisse senedi gerekse yatırım fonu katılma belgesini 1998 takvim yılında, elden çıkarmaları karşılığında elde edilen gelirin (3946 sayılı Kanunca 26. Maddesiyle belirlenen miktar) 5.500.000.-TL yi aşan kısmı diğer kazanç ve irat olup, bu kazanç ve irat için G.V.K.'nun 86. Maddenin 1. Fıkrası hükmünde yıllık beyanname verilmez. Söz konusu gelir G.V.K.'nun 101. Maddesi 2. Bendi hükmünce ,mal ve hakkın Türkiye'de elden çıkarıldığı yerin vergi dairesine, kazanç ve iradın iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içerisinde, münferit beyanname ile beyan edilir.

e) Diğer Kazanç ve İratlar :

Diğer kazanç ve irat grubuna giren gelir unsurlarında vergileme esas itibarı ile münferit beyanname esasına göre yapılır. Bunu istisnasını, telif ve patent haklarının kiralanması ve satışı karşılığı sağlanan gelir unsurları teşkil eder. G.V.K.'nun 101. maddesinin son fıkrası hükmünce ;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.

3- Münferit Beyanname Esası :

Yıllık beyan esasına tabi olmayan, stopaj suretiyle de vergilendirilmemiş olan gelir unsurları münferit beyanname ile beyan edilir. 84. maddenin son fıkrasında yer alan ifadeyle, münferit beyanname "dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur."

Münferit beyannamenin verileceği haller ve beyanname verilme yeri ve zamanı Gelir Vergisi Kanununun 101. maddesinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Beyannamenin vergisi tevkif suretiyle alınmamış serbest meslek kazançları için, faaliyetin ifa edildiği, bunun dışındaki kazanç ve iratlarda ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde verilmesi gerekir.

Kanunda aynı vergilendirme döneminde münferit beyanname ile bildirilmesi gereken birden fazla gelir unsurunun elde edildiği hallerde, bunların birleştirilmesini gerekli kılacak bir hüküm yoktur. Dar mükellefiyette, yıllık beyan yerine, münferit beyanname esasının kabul edilmiş olması, vergi güvenliği ile ilgilidir. Temel mantığı itibarıyla Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan veya bir teminat niteliği taşıyan gayrimenkula de sahip olmayan yabancıların bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelirin toplu şekilde vergilendirilmesi için ertesi takvim yılının Mart ayına kadar beklenmesi vergi güvenliği açısından mümkün görülmemekte, vergilemenin gelirin sağlanmasından hemen sonra yapılması yoluna gidilmektedir. Başka bir ifadeyle vergi güvenliği açısından, gelirin toplanması ve buna göre artan oran üzerinden vergileme yapılmasından feragat edilmiştir.

Bu nedenle aynı işin karşılığının iki ayrı kimse tarafından ödenmesi gibi çok özel durumlar hariç, münferit beyanname ile beyanı gereken gelir unsurlarının kendi aralarında, takvim yılı itibarıyla toplanması söz konusu değildir.

4- Dar Mükellefiyette Kur Artışlarından Kaynaklanan Kazançların Vergileme Esası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. maddesinin 4. fıkrasında dar mükellefiyete tabi olanların (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatı uyarınca ilgili mercilerden izin almak suretiyle Türkiye'ye bizzat getirdiklerin akdi ve aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artış kazancının hesabında kur farkından doğan kazançların dikkate alınmayacağı, bu kısım itibarıyla vergileme yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm 4369 Sayılı Kanun değişikliğinde de korunmuştur. Menkul kıymet alım satımı ile devamlı olarak uğraşanlar hükmün kapsamı dışındadır. Ayrıca bu şekilde sağlanan kazanç ve kıymetler karşılığı menkul sermaye iradı dışında Türkiye'de vergilenecek başka kazancında bulunmaması gerekmektedir.

Kur farkı hesabı, ilgili kıymet ve hisselerin iktisap tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanacak Türk Lirası karşılığı ile elden çıkarma tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanacak Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınmak suretiyle yapılacaktır. Bu düzenleme esas itibarı ile kurumlar vergisi mükellefleri açısından işlerlik taşımakta olup, dar mükellef gerçek kişilerde uygulama durumu istisnai durumlar dışında söz konusu değildir.

5-G.V.K.'nın Geçici 39. Maddesinin 5. Bendi İle Tanınan İndirim Oranı Dar Mükellef Gerçek Kişilere Uygulanacak mı?

G.V.K.'nın 75. maddesinin İkinci Fıkrasının 5,7,12 ve 14. bentlerinde sayılan ve menkul sermaye iratları;

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

- Mevduat faizleri,

- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,

- Repo kazançları,

ibarettir.

Söz konusu kazanç ve iratların vergileme esası, dar mükellef gerçek kişilerde tevkiyat suretiyle vergileme olup, dar mükellefler G.V.K.'nın 4369 sayılı Kanunla değişik 86. Maddesinin ikinci fıkrasının 2/b bendi hükmünce ,1998 takvim yılından itibaren bu gelirlerini hiçbir sınırlama olmaksızın beyan etmeyecek, diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini verecekleri yıllık beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Dar mükellef gerçek kişiler, G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5,7,12 ve 14. bentlerinde sayılan menkul sermaye iratları kazançlarını ,tam mükellef gerçek kişilerden farklı olarak, 1998 yılı brüt tutarının 11.737.089.000. TL. ve daha fazla olması halinde de, beyan etmeyecekler ve diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini verecekleri yıllık beyannameye dahil etmeyeceklerdir. Yıllık beyanname ile beyan edilmeyen söz konusu menkul sermaye iratlarına, G.V.K.'nın Geçici 39. maddesinin 5. bendi uyarınca tanınan indirim oranının uygulaması da mümkün değildir. Bu gelirler için tevkiyat dar mükelleflerde nihai vergileme yerine geçecektir.

III- Dar Mükellef Gerçek Kişiler Tarafından Elde Edilen 1998 Yılı Gelirlerine İlişkin Örnekler :

Örnek 1 :

Çalışma ve oturma izni alarak 6 aydan fazla bir süreden beri yurtdışında yaşamakta olan dar mükellef Bay (A)'nın 1998 yılına ilişkin gelirleri aşağıdaki gibidir:

Kar payı (Vergi alacağı dahil)	4.000.000.000.-TL
Devlet tahvil faizi	2.500.000.000.-TL
Repo Geliri	10.500.000.000.-TL
Gayrimenkul Sermaye İradı (mesken)	1.000.000.000.-TL
Toplam	18.000.000.000.-TL

Dar mükellef Bay (A), tevkif suretiyle vergilendirilmemiş mesken kira geliri istisna haddi olan 240.000.000.-TL.yi aştığından bu geliri için Ocak 1999 ayı içinde yıllık beyanname verecektir. Kar payı geliri, devlet tahvil faizi ve repo geliri vergi kesintisine tabi tutulduğundan, tutarı ne olursa olsun verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

Örnek 2 :

Dar mükellef Bayan (B)'nin 1998 yılına ilişkin gelirleri aşağıdaki gibidir.

Mevduat Faizi (TL)	5.000.000.000.-TL
(X) A.Ş. Hisse Senedi Satış Kazancı*	3.500.000.000.-TL
Hazine Bonosu Faizi	1.500.000.000.-TL
Toplam	10.000.000.000.-TL

Mevduat faiz ve hazine bonosu faizi geliri, gelir vergisi kesintisine tabi tutulduğundan tutarı ne olursa yıllık beyanname verilmeyecektir. Borsaya kayıtlı (X) A.Ş. hisse senedinin elden çıkarılması karşılığında elde edilen kazanç, G.V.K.'nın 80. Maddesi 2. bendi hükmünce, gelir vergisinden istisnadır.

IV- SONUÇ:

Dar mükellef gerçek kişilerin kazanç unsurları itibarı ile vergileme ve beyan esasları açıklanmaya çalışılmış olup, dar mükellefiyet esasında vergilemede genel esas beyanname suretiyle

vergileme olmakla birlikte, vergi idaresi ve güvenliği dolayısıyla, daha çok tevkifat suretiyle vergilemeye kaymıştır.

(*) A.ř.Hisse senedi elden çıkarma tarihinden 5 ay önce iktisap edilmiş olup,Borsaya kayıtlıdır.

(1) ÖZBALCI Yılmaz,Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar,Oluş Yay.,Kasım 1998,sf.841

(2) ÖZBALCI Yılmaz,a.g.e.,sf.842