

YURTDIŞINDAN DÖVİZ OLARAK ÖDENEN ÜCRETLERE SAĞLANAN GELİR VERGİSİ İSTİSNASI (GVK Md.23/14)

Azmi DEMİRCİ
Baş Hesap Uzmanı

GİRİŐ:

3239 Sayılı Kanun'un¹ 42 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesine eklenen 14 üncü bent hükmüne göre “*Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler*” gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Kanun ve madde gerekçesinde konuluő amacı açık ve net olarak ifade edilmeyen ve “*Türkiye’ye döviz girişini ve yabancı kurumların Türkiye’de eleman bulundurmasını özendirmek amacıyla*” yapıldığı düşünölen² bu düzenleme, yaklaşık 15 yılı aşan uygulama döneminde tamamen vergi idaresince yayımlanan Genel Yazı’da³ belirlenen esaslara göre yürütölmüş; bu konudaki yargı kararları da yine belirtilen yazıda belirlenen esaslar çerçevesinde müstekar hale gelmiştir.

Kamuoyunda “*irtibat bürolarından elde edilen ücretler*” olarak bilinen ücret gelirlerine yönelik vergi istisnasını esas alan çalışmamızda, öncelikle bu konudaki yasal düzenleme ve Maliye Bakanlığı’nın Genel Yazısı’nda belirlenen hususlar incelenecek; daha sonra da konunun değerlendirmesi yapılacaktır.

¹ 11.12.1985 Tarih ve 18955 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² Kemal KILIÇDAROĞLU, Vergi Dünyası, Kasım 1986, sh.46

³ 12.12.1986 tarih ve GVK 2-2128-22041 sayılı Genel Yazı

1. KONUYLA İLGİLİ DÜZENLEMELER:

Yazımızın girişinde de belirtildiği üzere, yurtdışından döviz olarak ödenen ücretlere sağlanan gelir vergisi istisnası, 3239 sayılı Kanunla G.V.K.’nın 23 üncü maddesine eklenen 14 üncü bent hükmüyle 01.01.1986 tarihinden itibaren sağlanmıştır. Belirtilen düzenlemeden sonra, 15 yıllık uygulama döneminde Maliye Bakanlığınca konuyla ilgili herhangi bir tebliğ yayımlanmamış; uygulama esasları, yapılan yasal düzenlemenin yürürlüğe girdiği yıl içinde (12.12.1986 tarihinde) yayımlanan bir idari yazıya konu edilmiştir. Ayrıca, konunun yasal düzenlemede açık olmaması nedeniyle de uygulamada birçok sorun yaşanmış ve bu sorunlar özelgelerle çözümlenmeye çalışılmıştır. Maliye Bakanlığının konu hakkındaki özelgelerinde açıklamalar anılan genel yazı çerçevesinde yapılmış⁴ ve yargı organlarına götürülen uyuşmazlıklarda da kararlar aynı çerçevede oluşmuştur.⁵

Yapılan bu düzenleme ve açıklamalara göre, yurtdışından döviz olarak ödenen ücretler, aşağıdaki koşulların varlığı halinde gelir vergisine tabi tutulmayacak ve bu ücretlerin tamamı vergiden müstesna tutulacaktır.

1.1. Ödemeyi Yapan İşveren Dar Mükellef Kurum Olmalıdır:

G.V.K.’nın 23/14 üncü maddesiyle ücretlilere sağlanan istisnanın ilk koşulu, ücret ödemesini yapan işverenin, kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan dar mükellef kurum olmasıdır. Bilindiği üzere, “*Kanuni merkez*” ve “*İş merkezi*” kavramları Kurumlar Vergisi Kanunu’nda tam mükellef ve dar mükellef kurumların tanımlanması amacıyla kullanılmış ve kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye dışındaki kurumlar “*dar mükellef*” olarak, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar ise “*tam mükellef*” olarak tanımlanmıştır. Belirtilen nedenle, bu kavramların gerçek kişi mükellefler ve kurumlar dışındaki kuruluş ve müesseselerle ilgisi bulunmamaktadır.

Yapılan yasal düzenlemeye göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan dar mükellef kurumların ödediği ücretler, diğer koşulları da sağlamak şartıyla, istisna kapsamına girecek; dar mükellef gerçek kişilerin ve yabancı ülkelerde bulunan diğer kuruluş ve müesseselerin ödediği ücretler ise, diğer koşulları sağlasa dahi bu kapsama girmeyecektir.

⁴ Örnek özelgeler

Maliye Bakanlığının 18.11.1988 tarih ve 2-2128-22788 sayılı özelgesi

Maliye Bakanlığının 07.04.1995 tarih ve 01/2128 sayılı özelgesi

Maliye Bakanlığının 02.06.1999 tarih ve 42/4214-830 sayılı özelgesi

Maliye Bakanlığının 15.12.1999 tarih ve 42/4214-986 sayılı özelgesi

Maliye Bakanlığının 15.12.1999 tarih ve 42/4214-986 sayılı özelgesi

⁵ Örnek Yargı Kararları

Danıştay 4. Dairesinin E.1988/11 K.1990/670 sayılı kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun E.1997/302 K.1997/424 sayılı kararı

Danıştay 4. Dairesinin E.1997/1324 K.1998/976 sayılı kararı

Danıştay 4. Dairesinin E.1997/1325 K.1998/1775 sayılı kararı

Bu konuda dikkat edilmesi gereken bir husus da “*dar mükellef kurumların*” ortak ve/veya yöneticilerinin kimlik ve hukuksal durumlarının istisna konusunda herhangi bir etkisinin bulunmamasıdır. Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye dışında bulunduğu için “*dar mükellef kurum*” olarak kabul edilen kurum ortaklarının Türkiye Cumhuriyeti uyrukluğunda bulunan gerçek kişiler ve/veya kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan “*tam mükellef kurumlar*” olması halinde durum değişmeyeceği gibi; “*dar mükellef kurum*” yöneticilerinin, yine Türkiye Cumhuriyeti uyrukluğunda bulunan gerçek kişiler olması halinde de durum değişmeyecektir. Yani, G.V.K.’nın 23 üncü maddesinin 14 üncü bendinde istisna kapsamına alınan ücretler; “*dar mükellef yabancı kurumlar*” tarafından değil, “*dar mükellef kurumlar*” tarafından ödenen ücretlerdir.

Uygulamada, dar mükellef gerçek kişilerin yanında çalışan ücretlilerin bu istisnadan yararlanamayacağı konusunda tereddüt bulunmamakla birlikte, gerek Maliye Bakanlığı’nın idari yazısında ve gerekse bu konudaki bazı çalışmalarda ve özeldelerde “*kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumların, tam mükellef oldukları devlette hangi statüyü taşıdıklarının, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığının, herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığının ya da yokluğunun önemli olmadığı*” belirtilmekte ve “*örneğin, UNESCO’nun Türkiye’de bulunan bir görevlisine yurt dışından döviz olarak ödenen ücretin de vergi istisnasından yararlanacağı*”⁶ ifade edilerek, istisna uygulaması Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “kurum” olarak saymadığı kuruluş ve müesseselerin ödediği ücretleri de içerecek şekilde değerlendirilmekte; istisnanın uygulanmayacağı ücretler, sadece dar mükellef gerçek kişilerin ödediği ücretlerle sınırlandırılmaktadır.

Diğer yandan, yine Maliye Bakanlığının söz konusu Genel Yazısı’nda; yabancı elçilik ve konsoloslukların, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işveren olarak addedilmesinin mümkün olmayacağı; bu elçilik ve konsolosluklarda çalışanların elde ettiği ücretlerin de G.V.K.’nın 23 üncü maddesinin 14 üncü bendine göre değil, aynı Kanunun 15 ve 16 ncı maddelerinde karşılıklılık esasına göre tanınan muafiyet ve istisna kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir.

1.2.İşveren Dar Mükellef Kurumun Türkiye’de (Ticari) Faaliyette Bulunmaması Gerekir:

Gelir Vergisi Kanunu’nun 23/14 üncü maddesinde vergiden müstesna tutulacak ücretleri ödeyen “*dar mükellefiyete tabi işverenler*”den bahsedilmekle birlikte, bu işverenlerin Türkiye’de elde ettikleri kazanç unsurları ve/veya Türkiye’de faaliyette bulunup bulunmamaları konusunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Ancak, gerek Maliye Bakanlığı tarafından verilen özeldelerde⁷ ve gerekse konuyla ilgili uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin yargı kararlarında⁸ ; istisna uygulanabilmesi, ücret ödemesi yapan kurumun Türkiye’de ticari faaliyette bulunmaması şartına bağlanmış ve hatta Maliye Bakanlığı tarafından bu konuda yayımlanan Genel Yazı’da ve bazı özeldelerde ticari faaliyette bulunmama şartından da öte

⁶ Kemal KILIÇDAROĞLU, age. Sh.47

⁷ Örneğin, Maliye Bakanlığının 31.10.1995 tarih ve 42/4214-49 sayılı özeldesi

⁸ Örneğin, Danıştay 4. Dairesinin E.1997/1325 K.1998/1775 sayılı kararı

"ödemeyi yapan dar mükellef kurumun Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek faaliyette bulunmaması" şartı aranmıştır.⁹

Çalışmamızın "değerlendirme" bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, tamamen Kanundaki tedvin hatasından ve yetersizliğinden kaynaklanan bu değerlendirmeler uygulamada sorunlara neden olmakta; Kanunda yer almayan ve hatta Kanun hıfzına bazı koşulların da ihdasına sebebiyet vermektedir. Yukarıda da belirtildiği gibi, G.V.K.'nun 23/14 üncü maddesinde sadece dar mükellef işverenlerden bahsedilmekte; bu işverenlerin Türkiye'de elde edecekleri kazanç unsurlarından, ticari faaliyette bulunmama veya hiçbir şekilde kazanç elde edecek faaliyette bulunmama koşullarından söz edilmemektedir. Kaldı ki istisna uygulaması için "ödemeyi yapan dar mükellef kurumun Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek faaliyette bulunmaması" şartını arayan özelge doğrultusunda düşünüldüğünde, bu istisnadan dar mükellef kurumlardan ücret geliri elde eden hiçbir kimsenin yararlanamayacağı şeklinde bir sonuca ulaşmak mümkündür. Zira, dar mükellef sayılıp da Türkiye'de kazanç elde edecek faaliyette bulunmayan bir kurum veya kuruluştan söz etmek olanaklı bulunmamaktadır. Ayrıca, Kanundaki "dar mükellef işveren" tabirini de, bir önceki bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, "dar mükellef kurum" yerine "yabancı kuruluş veya müessese" şeklinde yorumlama imkanı bulunmamaktadır.

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, G.V.K.'nun 23 /14 üncü maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanmak için, ücret ödemesi yapan dar mükellef kurumun Türkiye'de ticari kazanç (ya da herhangi bir kazanç) elde etmemesi şeklinde bir şart Kanun'da öngörülmemekle birlikte; gerek Maliye Bakanlığının Genel Yazısında ve verilen özelgelerde, gerekse konuyla ilgili yargı kararlarında bu konu vurgulanarak, belirtilen durumun gerçekleşmiş olması şartı aranmaktadır.

1.3. Yapılan Ödeme Ücret Olmalıdır:

Yurtdışından döviz olarak ödenen tutarların vergiden istisna edilmesi için, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 14 üncü bendinde yer alan düzenlemeyle aranan diğer bir şart da, yapılan ödemelerin "ücret" mahiyeti arz etmesidir. Zaten söz konusu madde, Kanunun Birinci Kısımının "müteferrik istisnalar" başlığını taşıyan altıncı bölümünün "ücretlerde" alt başlığını taşıyan bölümünde düzenlenmiştir.

Buna göre, G.V.K.'nun 61 inci maddesinde yapılan ücret tanımı çerçevesinde elde edilen gelirler bu istisnadan faydalanacak; ücret tanımına girmeyen, işçi-işveren-hizmet ilişkisi oluşturmayan faaliyetlerden elde edilen diğer gelirler bu istisnadan yararlanamayacaktır.

Maliye Bakanlığınca yayımlanan Genel Yazı'da, bu hususlarla birlikte ayrıca, ücret erbabının Türkiye'de tam mükellef veya dar mükellef statüsünde olmasının da, istisna uygulanması bakımından farklılık yaratmayacağı vurgulanmıştır. Yani G.V.K.'nun 23/14 üncü maddesinde yer alan istisnadan -şartları taşıması koşuluyla- tam mükellef ücretliler (gerçek kişiler) yararlanabileceği gibi, dar mükellef ücretliler (gerçek kişiler) de yararlanabilecektir.

⁹ Örneğin, Maliye Bakanlığının 02.06.1999 tarih ve 42/4214-830 sayılı özelgesi

1.4.Ücretler Dar Mükellef Kurumun Yurt Dışı Kazançlarından Karşılanmalıdır:

Belirtilen bu koşul G.V.K.'nın 23/14 üncü maddesinde *"..işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançlar üzerinden döviz olarak ödenen ücretler"* ifadesi ile somutlaştırılmış, uygulamada da özelgeler ve idari yazışmalarla belirtilen husus ayrıntılı olarak ifade edilmiştir. Konu hakkındaki ayrıntılı açıklama, Maliye Bakanlığının 12.12.1986 tarih ve 2-2128-22041 sayılı Genel Yazısının 3 üncü bölümünde yapılmış olup, açıklama aynen aşağıdaki şekildedir:

"...Söz konusu bent hükmünden de anlaşılacağı üzere, hizmet erbabına yapılacak ücret ödemesinin, kurumun yurt dışı kaynaklarından sağladığı kazançlarından karşılanması, kurumun ayrıca Türkiye'de elde ettiği kazanç varsa bununla ilgilendirmemesi gereklidir. Diğer bir deyişle, yapılan hizmetin, kurumun Türkiye'deki faaliyetleriyle ilgisinin bulunmaması gerekmektedir. Yapılan ödemenin, kurumun Türkiye'deki işletmesinden karşılanması veya hizmet erbabının kurumun Türkiye'deki işinde çalışması halinde, yapılan ücret ödemesine söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Mesela; Dar mükellefiyete tabi bulunan yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'deki faaliyetleri ticari bir faaliyet olduğundan, bu kurumların bünyesinde çalışan personele ödenen ücretler, ister Türkiye'de ödensin ister yurt dışından getirilerek ödensin, istisnadan yararlanılmayacaktır.

Diğer taraftan, bazı dar mükellef kurumlara, Türkiye'de ticari faaliyette bulunulmaması ve açılacak büronun faaliyetleri ile ilgili giderlerinin yurt dışından gönderilecek dövizlerle karşılanması şartlarıyla, Türkiye'de büro açma izni verilmektedir. Bu tür dar mükellef kurumların Türkiye'de vergiye tabi herhangi bir kazanç elde etmemeleri şartıyla istihdam ettikleri hizmet erbabına ödedikleri bu tür ücretler istisnadan yararlanacaktır. Ancak bu kurumların söz konusu işyerlerini Türkiye'de kazanç elde etmek üzere kullanmaları durumunda, bu faaliyetle ilgili hizmet ifaları dolayısıyla ödenen ücretler istisnadan yararlanmayacaktır."

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, istisnadan faydalanmanın temel şartlarından birisi de, istisnadan yararlanacak ücret ödemelerinin dar mükellef kurumların Türkiye dışı kazançlarından karşılanmasıdır. Ancak, bu husus Kanunda açık olarak düzenlenmişken, Maliye Bakanlığı tarafından yapılan açıklamalarda konu *"Türkiye'de ticari faaliyette bulunulmaması"* hatta *"dar mükellef kurumların Türkiye'de vergiye tabi herhangi bir kazanç elde etmemeleri"* noktasına taşınarak hem karmaşılaştırılmış, hem de gerek kendi içinde ve gerekse yasal düzenlemeyle çelişen bir yapıya oturtulmuştur. Zira, daha önce de belirtildiği üzere, *"Türkiye'de kazanç elde etmeyen bir dar mükellef"* kavramından söz etmek teknik olarak mümkün değildir ve üstelik de yapılan yasal düzenlemede dar mükellef kurumlar için böyle bir koşuldan söz edilmemiştir.

1.5.Yapılan Ücret Ödemeleri Türkiye’de Gider veya Maliyet Yazılmamalıdır:

G.V.K.’nın 23/14 üncü maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanacak ücretlerin, dar mükellef işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançlardan karşılanması zorunluluğunun doğal sonucu olarak, bu ücretlerin, dar mükellefin Türkiye’deki hesaplarına intikal ettirilmemesi , yani gider ya da maliyet unsuru olarak kaydedilmemesi gerekir.

İstisnadan yararlanan ücretlerin işveren konumundaki dar mükellef kurumun Türkiye dışındaki kazançlarından karşılanmasına rağmen, bu ücretlerin dar mükellef kurumun Türkiye’de mevcut hesaplarına veya çeşitli aktarma yöntemleriyle Türkiye’deki herhangi bir mükellefin hesaplarına gider veya maliyet olarak intikal ettirildiğinin tespiti halinde, istisna koşullarının oluşmadığı ve vergi ziyana sebebiyet verildiği söylenebilecektir. Buna göre istisnadan yararlanan ücretlerin sadece ücret ödemesi yapan dar mükellefin değil, Türkiye’de vergi mükellefi olan tam ya da dar mükellef gerçek veya tüzel kişilerin yasal kayıtlarına da intikal ettirilmemesi gerekmektedir.

1.6.Ücretler Döviz Olarak Ödenmelidir:

Yurt dışından ödenen ücretlere gelir vergisi istisnası sağlanmasının önemli bir koşulu da, bu ücretlerin döviz olarak ödenmesi zorunluluğudur. Belirtilen bu husus G.V.K.’nın 23 /24 üncü maddesinde açık olarak belirtilmiş ve “*..işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler*” ibaresi kullanılmıştır. Konuyla ilgili Maliye Bakanlığının Genel Yazısında, yurt dışından döviz olarak gelen paraların, Merkez Bankası ve diğer bankalarda bozdurulmak suretiyle Türk parası olarak ödendiğinin tevsik edilmesi halinde de yapılacak ücret ödemelerinin istisna kapsamında mütalaa edileceği belirtilmiş ve “ *bu durumda döviz bozdurulması ile ilgili belgeler ücret bordrolarına eklenecektir.*” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Çalışmamızın ilk bölümünde belirtildiği üzere, G.V.K.’nın 23 üncü maddesine 3239 sayılı Kanunla eklenen 14 üncü bent hükmü, gerekçesinde açık olarak belirtilmemekle birlikte, esas olarak düzenlendiği dönemdeki ekonomik ve politik koşulların da etkisiyle, döviz girişini ve yabancı kurumların Türkiye’de eleman bulundurmasını teşvik etmek amacını taşımaktadır. Bu yönüyle istisna uygulamasında, ücretin döviz olarak ödendiğinin veya dövizin yetkili bankalara bozdurulmak suretiyle Türk Lirası olarak ödendiğinin aranması doğaldır. Ancak, Maliye Bakanlığının Genel Yazısında yurt dışından döviz olarak gelen paraların, Merkez Bankası ve diğer bankalarda bozdurulmak suretiyle Türk parası olarak ödenmesi durumunda döviz bozdurulması ile ilgili belgelerin ücret bordrolarına eklenmesini araması ilginçtir ve ücret ödemesi yapan dar mükelleflerin tamamının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ücret bordrosu düzenlemeye mecbur oldukları varsayımına dayanmaktadır. Böyle bir yaklaşım hatalıdır; zira, Vergi Usul Kanunu’nun 238 inci maddesinde işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. İdare tarafından yapılan açıklamalarda, Türkiye’de ticari faaliyeti (hatta hiçbir faaliyeti) bulunmaması öngörülen ve bu nedenle de Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olduğu düşünülemeyecek bir “*işverenin*” ücret bordrosu düzenleyeceğini varsaymak ve düzenlemeyi bu duruma bağlamak açık bir hatadır.

2. DEĞERLENDİRME:

Yazımızın birinci bölümünde yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, Gelir Vergisi Kanunun 23 üncü maddesine 3239 sayılı Kanunla eklenen 14 üncü bent hükmü ve bu düzenlemeyle ilgili idari görüş ve açıklamalar, vergileme ve kanun tekniğine aykırı özellikler taşıdığı gibi, birbiriyle de çelişmektedir. Tamamen yasal düzenlemenin yetersizliğinden ve bu düzenlemede yeterli ve gerekli tanımların yapılmamasından kaynaklanan bu durum, 15 yılı aşan bir uygulama dönemine rağmen, vergi tekniği açısından sağlıklı bir görüntü vermemektedir. Öyle ki, yapılan bu düzenlemeleri vergi hukuku açısından belli bir esasa bağlamanın mümkün olmadığı dahi ifade edilmektedir.¹⁰ Bu şekildeki değerlendirmelerin nedenlerini aşağıdaki şekilde ifade etmek olanaklıdır:

2.1. Yasal Düzenleme Yetersizdir, Yasal Düzenlemeler ile İdari Görüşler Birbiriyle Çelişmektedir:

G.V.K.'nın 23/14 üncü maddesinde yapılan düzenlemenin vergi teşvik ve koruması anlamında gerekliliği bir yana, çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, yapılan düzenlemede, ücret gelirini ödeyenler (iş verenler) ve elde edenler (ücretliler) bakımından yeterli tanımlama yapılmamış ve farklı şekillerde yorumlanmaya açık ifadelerle *"dar mükellefiyete tabi iş verenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler"* in gelir vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Yasal düzenleme bu eksiklik ve yetersizliği taşıyorken, idari görüş ve açıklamalarda;

- Dar mükellef gerçek kişilerin ödediği ücretlerin istisnadan yararlanamayacağı; ancak, konumu itibarıyla dar mükellef kurum sayılmayacak kuruluş ve müesseselerin (örneğin yabancı bir kamu kuruluşu veya uluslararası bir kuruluşun) döviz olarak ödediği ücretlerin istisnadan yararlanacağı,

- Ücret ödemesi yapan dar mükellef kurumun Türkiye'de herhangi bir şekilde ticari faaliyetinin (hatta faaliyetinin) bulunmaması gerektiği vb. şeklinde, Kanun metninde bulunmayan ifadeler kullanılmış ve bu açıklamalarla uygulama yönlendirilmiştir.

Belirtilen bu hususlar, yapılan açıklama ve görüşlerin Kanun metniyle çeliştiğini ve kendi içerisinde de tutarlı olmadığını ortaya koymaktadır. Zira, daha önce de vurgulandığı üzere *"Türkiye'de ticari faaliyeti veya herhangi bir faaliyeti bulunmayan"* bir kurum veya kuruluşun *"dar mükellef kurum"* olarak addedilmesi hiçbir şekilde mümkün değildir. Yani *"dar mükellef kurum"* olmak ve *"Türkiye'de herhangi bir faaliyette bulunmamak ve dolayısıyla kazanç elde etmemek"* birbiriyle çelişen iki kavramdır. Kaldı ki ücret ödemesi yapan iş verenler

¹⁰ ÖZBALCI Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, sh.196

bakımından yapılan bu şekildeki hatalı değerlendirme ihmal edilse dahi, idari görüş ve açıklamalarda ifade edilen koşulları taşıyan bir ücret ödemesi, "ücretli" yönünden de açıklanması zor ve teorik olarak bile elde edilemesi olanaklı olmayan bir ödeme haline dönüşmektedir. İdari görüş ve açıklamalarda ifade edilen "*kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan, Türkiye'de herhangi bir faaliyeti bulunmayan ve vergiye tabi herhangi bir kazanç elde etmeyen bir dar mükellefin (!)*" Türkiye'de neden eleman istihdam ettiğini ve bu elemanlara da neden yurt dışı kazançlarından ücret ödemediğini açıklamak mümkün değildir. Yani "*belirtilen koşullarda, Türkiye'de kazanç getirici faaliyeti olmayan bir kuruluş ile Türkiye'de bulunan bir gerçek kişi arasında ne şekilde bir işçi-işveren-hizmet ilişkisi oluşacaktır ki bir ücret ödemesi yapılmış olsun?*" şeklindeki sorunun rasyonel cevabı yoktur.

Yukarıda açıklanan idari görüş ve açıklamalardan, esasen ücret ödemesini yapanın Türkiye'de kazanç elde eden "*dar mükellef kurum*" değil, herhangi bir kazanç getirici faaliyeti olmayan ve bu nedenle de "*dar mükellef kurum*" sayılması mümkün olmayan kuruluşlar olduğunun kabul edildiği şeklinde bir sonuç çıksa da; bu görüş ve açıklamalarda, belirtilen kuruluşlar için de "*dar mükellef kurum*" kavramı kullanılmış olmaktadır. Ancak bu yaklaşım, terminolojik olarak hatalıdır ve Kanunun lafzına dahi aykırı düşmektedir.

Diğer yandan, daha önce de belirtildiği üzere 3239 sayılı Kanunla G.V.K.'nun 23 üncü maddesine eklenen 14 üncü bent hükmü yaklaşık 15 yılı aşan bir süreden beri yürürlükte olmasına rağmen, uygulama tamamen idari görüş ve açıklamalara göre oluşmuştur. Ancak, gerek G.V.K.'nun bütününde ve gerekse 23 üncü maddesinde Maliye Bakanlığına bu konu (istisna uygulamasının usul ve esaslarını belirleme konusunda) hakkında düzenleme yapma yetkisi veren bir hüküm mevcut olmamasına rağmen, açıklayıcı olmaktan çok düzenleyici nitelik taşıyan bu görüş ve açıklamalarla, Kanunda yer almayan bazı hususlar konusunda belirlemeler yapılmıştır. Belirtilen bu durum tamamen yasal düzenlemenin yetersiz olmasından kaynaklanmış; ancak idari görüş ve açıklamalar bu durumu gidermek yerine, yukarıda açıklandığı şekliyle karmaşık hale getirmiştir.

2.2.Düzenleme Vergi Adaletiyle Çelişmektedir:

Beyan esasına dayanan Türk vergi sisteminde, kazanç vergileriyle ilgili olarak "*kazandığını beyan edenlere istisna sağlanması; kazanmadığını veya az kazandığını beyan ettiği halde, kazandığı varsayılanların vergilendirilmesi*" vergi adaletini zedeleyen en belirgin unsur olmuştur. Son yıllardaki gelişmeler de bu eğilimin dışında olmamıştır. Örneğin, kendi içinde haklı gerekçeleri ve vergi güvenlik önlemi olarak çağdaş uygulamaları olsa da, ticari kazançlar ve serbest meslek kazançları bakımından hayat standardı esasında vergilemeye geri dönüldüğü halde, gelir vergisi sisteminde yer alan istisnaların (geniş anlamıyla da teşvik ve korumaların) gözden geçirilmemiş olması bunun açık bir göstergesidir. Özellikle günümüzde yaşandığı gibi ekonomik krizlerin yaşandığı ve kamu finansmanının sağlam kaynaklara ihtiyaç gösterdiği dönemlerde bile, iyi tanımlanmamış ve adil olmayan götürü matrahların vergilendirilmesi yerine, kazanç elde ettiği halde yapılan düzenlemelerle kazancı vergiden müstesna tutulana kadar vergi alınması düşünülmemiş; aksine çoğu subjektif mülahazalarla belli kazanç unsurlarına daha fazla istisna ve teşvik sağlanmıştır. Belirtilen bu durum ise, toplumun adalet duygularını ve vergi bilincini zayıflattığı gibi, gelir dağılımını da olumsuz yönde etkilemiştir.

Bu yönüyle bakıldığında, Gelir Vergisi Kanunun 23 /14 üncü maddesinde yapılan düzenleme de farklı bir görünüm arz etmemektedir. Şöyle ki, cari düzenlemelere göre Türkiye’de mukim bir işverenden Türk Lirası olarak elde edilen ve aylık brüt tutarı 167.940.000.-TL. (döviz cinsinden yaklaşık 100 ABD Doları) olan asgari ücret bile en az %15 oranında gelir vergisine tabi tutulurken; yurt dışındaki bir işverenden döviz olarak elde edilen (ve uluslararası ölçekte kişi başına aylık en az 1.000- 1.500 ABD Dolarından az olması düşünülemeyecek) ücretlerin hiç bir şekilde vergiye tabi olmaması “Ülkemize döviz girişi sağlanıyor” ile açıklanamaz bir durumdur. Bu maddedeki düzenlemeyle gelir vergisi istisnası sağlanan ücret gelirlerinden alınmayan vergi tutarının, hayat standardı esasında sağlanan vergi gelirlerinden daha büyük olarak tahmin edilmesi de olayın ciddiyetini ortaya koymaktadır.

Bu durum dikkate alındığında, başta Anayasa’mızın 73 üncü maddesinde düzenlenmiş olan “ *Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür*” hükmünün gereği olarak, daha sonra da vergilemede “yatay ve dikey adalet”¹¹ in sağlanması bakımından “ *dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin*” gelir vergisinden istisna edilmemesi ve bu gelirlerin vergilendirilmesi kaçınılmaz görünmektedir.

3. SONUÇ:

Çalışmamızda yapılan açıklamalarla, Gelir Vergisi Kanunu’nun 23 üncü maddesine 3239 sayılı Kanunla eklenen ve 15 yılı aşan bir dönemde uygulamada olan 14 üncü bent hükmünün ve bu hükme ilişkin idari açıklamaların, vergi hukukunun genel esaslarına ve vergi adaletine aykırı olduğu vurgulanmıştır.

“Global bir dünyadan ve ekonomik sınırların kalktığı bir dönemden” söz ederken, yapılan düzenlemenin vergileme tekniğinde ve vergi adaletinde yarattığı hasarları ihmal edip, ülkemize döviz girişi sağladığını ve istihdam yarattığını savunmak olanaklı bulunmamaktadır. Girdiği anda çıkabilme yeteneğine sahip bir dövizin ulusal ekonomi bakımından hiç bir katkısı olmadığı gibi, bu uygulamanın istihdam sorunun çözümüne kalıcı ve önemli bir şekilde katkıda bulunduğunu savunmak ve diğer döviz getirici faaliyetlerden sağlanan kazançların çoğunluğunun vergilendirildiği bir durumda, G.V.K.’nın 23 /14 üncü maddesinde yer alan düzenlemeyi (vergi istisnasını) sadece döviz girdisiyle açıklamak güçtür.

Belirtilen nedenlerle, Gelir Vergisi Kanununu 23/14 üncü maddesinde yer alan düzenlemenin yürürlükten kaldırılması vergi sistemindeki “sistemsizliği” yaratan unsurlardan birinin daha ortadan kaldırılması anlamını taşıyacağı gibi; sağlam kaynaklara ihtiyaç duyan kamu finansmanı için de önemli bir kaynak yaratacaktır.

¹¹ ...Yatay adalet adı verilen eşitlik anlayışında vergilerin tutarı ve oranı, durumları her bakımdan aynı olan (gelir, servet, kişisel durum vb) kimseler için eşit olacaktır.Buna karşılık koşulları farklı olan kimseler farklı vergi vergi ödeyeceklerdir....Diğer şartların eşit olması halinde geliri fazla olan, az olandan daha çok vergi ödeyecektir. Buna da dikey adalet adı verilmektedir. Prof. Dr. Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, 8. Baskı, sh.319