

## GELİR VERGİSİNDE YER ALAN "GÖÇMEN VE MÜLTECİ MUAFİYETİ" VE 1989 YILINDA BULGARİSTAN'DAN GELENLERİN DURUMLARI

Doğan ŞENYÜZ\*

### I. GİRİŞ

Vergi kanunlarında verginin konu ve mükellefleri belirtildikten sonra kanun yapma tekniği gereği, konu ve mükelleflere ilişkin sınırlamalara yer verilir. Vergi teorisinde mükellefin özelliğinden dolayı getirilen sınırlamalara muafiyet, konunun özelliğinden dolayı getirilen sınırlamalara ise istisna adı verilmektedir.

Ekonomik, mali, sosyal ve siyasal vb. nedenlerle oluşturulan vergi muafiyet ve istisnaları ile bazı mükelleflere ya hiç vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme şeklinde vergisel avantajlar sağlanır. Süreye ve şarta bağlanabilen muafiyet ve istisnalar, matrahı kapsamı açısından kısmi ve tam olmak üzere oluşturulabilir. Her vergi kanununda az veya çok olarak yer verilen muafiyet ve istisnaların nihai amacı, bazı mükelleflerin daha düşük bir vergi yüküyle muhatap bırakılması yoluyla korunmasıdır. Bu haliyle muafiyet ve istisnalar bir vergi teşvik tedbiri niteliği arz etmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) nunda yer alan muafiyetlerden biri de kanunun 17. maddesinde yer alan "Göçmen ve mülteci muafılığı" ismiyle yer alan muafıktır. Kanun maddesinin birinci fıkrasının sonunda müstesna (istisna) kelimesine yer verilmişse de esasen mükellef durumunda olan kişilere (ki onlar ilgili kanunda nitelikleri belirtilmiş göçmen ve mülteci vasfına sahip kişilerdir)

\* Yard. Doç. Dr.; U.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

özelliklerinden dolayı vergisel ayrıcalık uygulandığı için gerçekte burada bir istisna değil muafiyet sözkonusudur.

Bu muafiyet Bulgaristan'dan göçe zorlanarak Türkiye'ye yerleşmek isteyen kişiler nedeniyle güncellik kazanmış bulunmaktadır. Amacımız bu konuyu vergi hukuku -özellikle gelir vergisi- açısından çalışma esaslarıyla ortaya koymaktır.

## II. MUAFİYETİN KANUNİ DÜZENLEME ŞEKLİ

Göçmenlerin muafiyetine ilişkin konular çeşitli tarihlerde değişikliğe uğramış olan 14 Haziran 1934 tarihli İskan Kanunu (İK) tarafından genel olarak düzenlenmiştir. İK yer alan muafiyetler birden fazla vergi, resim, harç ve diğer mükellefiyetler (askerlik vb.) açısından ortaya konulmuştur. Yani İK nca yapılan bu genel düzenleme gelir (o dönemdeki kazanç) vergisi dışındaki diğer vergi, resim ve harçları da kapsamaktadır.

İK nun 37. maddesinde sayılan kişilerin (göçmen, mülteci ve yerleştirilenler) herhangi bir miktar sınırlaması sözkonusu olmaksızın muaf olacakları belirtilmiştir. İK nca getirilen bu muafiyet daha sonra 1950 yılında kazanç vergisinin yerine getirilen GVK. ile bazı ek düzenlemelere ve sınırlamalara tabi tutulmuştur. Bu sınırlamalar 1961 yılında çıkartılan ve halen yürürlükte bulunan 193 sayılı GVK da da genel olarak korunmuştur.

Yürürlükteki GVK. nun 17. maddesinde yer alan "göçmen ve mülteci muafiyeti" biri GVK. nu diğeri İK olmak üzere iki kanun tarafından düzenlenmiştir. Esasen, GVK. nun göçmen ve mülteci muafiyetine ilişkin hükmü de İK. na açıkça atıf yapmakla konuyu her türlü tartışmanın dışında bırakmıştır. Böylelikle GVK yer alan bu muafiyet bu haliyle, bazı hususları GVK. nca bazı hususları İK tarafından belirlenen ortak bir düzenlemeye konu olmaktadır. Bu ortak düzenlemenin genel esasları şu şekildedir. Muafiyete ilişkin miktar (kısmi muafiyet) ve gelir unsurları itibariyle sınırlamaya GVK. nda yer verilirken, bazı kayıtlamalar, şart ve süreler itibariyle sınırlamaya İK yer verilmiştir.

## III. MUAFİYETİN KİŞİ OLARAK KAPSAMI

GVK gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlarının vergilendirme rejimini ortaya koymaktadır. Ancak, Gelir Vergisi uygulaması açısından şahıs şirketleri biçiminde kurulan ortaklık (Adi şirket ortaklığı, kolektif şirket ortaklığı ve komandit şirketlerde komandite ortaklar) ortaklarının şirketin faaliyetinden sağladıkları kazanç kişisel ticari kazanç (bunların serbest meslek faaliyeti ile uğraşmaları halinde serbest meslek kazancı) olarak kabul edileceğinden, göçmen ve mülteci sayılanlar şahıs şirketleri biçiminde kurulan ortaklıklara ortak olması halinde muafiyet hükümlerinden yararlanacaktır.

Bir kişinin göçmen ve mülteci muafliğından yararlanabilmesi için herşeyden önce onun İK nda nitelikleri belirtilmesi, göçmen ve mülteci vasıflarına sahip bir kişi olması gerekir. Bu konuda dikkat çekici bir nokta GVK. nun 17. maddesinin başlığı ile içeriğinin farklılık göstermesidir. Şöyle ki, madde başlığı "göçmen ve mülteci muaflığı" şeklindeyken madde içinde göçmen ve mültecilerden başka "yerleştirilenler"e de yer verilmiştir. Böylelikle madde başlığı madde nin içeriğini ifade etmekten uzak kalmıştır. Bu nedenle başlığın yerleştirilenleri de kapsayacak şekilde düzenlenmesi daha isabetli olacaktır. Şimdi İK çerçevesinde göçmen mülteci ve yerleştirilen kavramlarının açıklaması yapılacaktır.

**GÖÇMEN:** Türkiye'ye yerleşmek amacıyla Türkiye dışından gelen Türk soyundan olan veya Türk kültürüne bağlı kişilerden yetkili bakanlık emriyle kabul edilenler göçmen olarak kabul edilir (İ.K. Md. 3). Kimlerin ve hangi memleketler halkının Türk kültürüne bağlı sayılacağı Bakanlar Kurulu Kararı ile tesbit olunur.

Anarşistler, casuslar, göçebe çingeneler, memleket dışına çıkarılmış olanlar göçmen olarak kabul edilmezler (İK. Md. 4). Ayrıca İK na bağlı olarak hazırlanan Talimatnamede göçmen olarak kabul edilmeyecek kişilere açıklık getirilmiştir. Buna göre aşağıda belirtilen kişiler de göçmen olarak kabul edilmezler.

- Yüz kızartıcı suçlardan hükümlü olanlar ve Türk Vatandaşlığı şerefi ile gayri kabili telif muhilli haysiyet suçlarla me'luf olanlar,
- Türkiye Cumhuriyeti rejimine karşı menfi ruh sahibi veya bu rejime aykırı yabancı rejimlerle alakalı veya bu hususta şüpheli olanlar,
- Şeyhlik, beylik, aşiret reisliği, seyyidlik, ağalık gibi vasıflarla bir zümreyi temsil eder veya bu sıfatla bir zümre üzerinde şahsen müessir durumda olmak,
- Türk tabiyetinden ıskat edilmiş veya Türkiye'den sınır dışı edilmiş bulunmak,

İskan Kanununda göçmenlerin (muhacirlerin) sınırdan girdikleri veya nakil vasıtalarından çıktıkları yerin en büyük mülkiye memuruna kendileri ailesi fertlerini yazdırıp "göçmen (muhacir) kağıdı" almaya ve bir vatandaşlığa girme beyannamesi imzalamaya mecburdurlar.

Göçmenler biri iskanlı diğeri serbest olmak üzere iki şekilde Türkiye'ye yerleştirilirler. Kişilerin iskanlı ve serbest göçmen muamelesine tabi tutulmasına Bakanlar Kurulu Karar verir. Göçmenlerin iskan şekli itibariyle böyle bir ayırma tabi tutulması, vergi muafiyetinin başlangıç süresinin tesbiti açısından da farklı esaslara bağlandığı için önemli olmaktadır.

**MÜLTECİ:** Türkiye'ye yerleşmek amacıyla olmayıp, zorunluluk nedeniyle geçici olarak sığınarlara mülteci denir (İK. md. 3). Mültecilerden Türkiye'de

yerleşmek isteyenler bunu yazı ile buldukları yerin idare amirlerine bildirirlerse kendilerine muhacir muamelesi yapılır.

**YERLEŞTİRİLENLER:** Yerleştirilenler İK nun 9. maddesinde göçebeler ve gezginci çingenerler olarak belirtilmiştir. Yerleştirilenler Türk vatandaşlarından olup çeşitli nedenlerle bir yerden diğer yere iskan edilenler anlaşılır. Bu nedenle burada belirtilen gezginci çingenerlerden kasıt Türk uyruğundaki çingenerlerdir. Göçmen olarak kabul edilmeyecekler arasında belirtilen gezginci çingenerler için farklı bir statü sözkonusudur.

GVK. 17. maddesinde yer alan bu muafiyet şahsidir. Yani, bir aileyi meydana getirenlerden her biri (şahsi nitelikleri itibariyle göçmen, mülteci veya yerleştirilenlerden ise) muafiyetten ayrı ayrı yararlanacaklardır. Bununla beraber göçmen, mülteci veya yerleştirilenlerin bulunduğu yerde yerli bir vatandaşla evlenmesi halinde muafiyetin yerli kişiyi kapsamayacağı açıktır.

#### IV. MUAFİYETİN GELİR UNSURLARI İTİBARIYLA KAPSAMI

Muafiyet, GVK. nun 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarının tamamını kapsamına almakla birlikte bazı sınırlamalara tabi tutulmuştur. Şöyle ki, muafiyet gelir unsurlarından menkul sermaye iratlarının tevkif yoluyla kesilen kısmını kapsamaz (Bkz. GVK. Md. 15/son). Bir başka deyişle, tevkif yoluyla kesilmiş menkul sermaye iratları üzerinden tevkif edilen bir kesinti varsa bu kesintinin muafiyet hükümlerinden yararlanılarak vergi dışında tutulacağı ileri sürülemez. O halde muafiyet vergisi tevkif yoluyla kesilen menkul sermaye iratları hariç diğer kazanç ve iratlar için geçerlidir. Muafiyetin geçerli olduğu gelirleri ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücretler, gayrimenkul sermaye iradı, vergisi tevkif yoluyla kesilmemiş menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlar olarak belirtebiliriz.

Gelir unsurlarının birden fazlasından gelir elde edilmesi halinde muafiyet bir defa olmak üzere toplam gelire uygulanacaktır.

#### V. MUAFİYETİN MİKTAR İTİBARIYLA KAPSAMI

GVK. nunda muafiyete, gelir unsurları itibariyle niteliksel olarak getirilen sınırlama yanında muafiyetin uygulanabileceği gelir unsurları için herhangi bir ayırım yapılmaksızın niceliksel (miktar) bir sınırlama getirilmiştir. Bu sınırlama bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların 120.000.- lirası olarak tesbit edilmiştir (Bu sınır 2361 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önce 6.000.- lira olarak uygulanmaktaydı. 2361 sayılı kanunla 60.000.- liraya arttırılan sınır 89/14913 sayılı BKK ile 1.1.1990 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 120.000.- liraya çıkartılmıştır). Muafiyete böyle bir miktar sınırlaması getirilmemiş olsaydı

bazı muvazalar (danışıklı durumlar) yaratılarak önemli vergi kayıpları ve haksız rekabetin ortaya çıkmasına sebep olunurdu. Göçmen olmayan bir mükellefin göçmen bir mükellefin adına faaliyetini sürdürmesi buna örnek olarak verilebilir.

## VI. MUAFİYETİN SÜRESİ

Muafiyete ilişkin süre konusu İK tarafından düzenlenmiştir. İK. nun 37/1-A maddesinde göçmen, mülteci ve yerleştirilenlerin beş yıl süre ile muafiyetten yararlanabileceği hüküm altına alınmıştır. Yine aynı kanunda göçmenler için beş yıllık muafiyet süresinin ne zaman başlayacağı hiçbir şüpheye yer vermeyecek şekilde belirtilmiştir. Buna göre, muafiyetten yararlanmanın başlangıç süresi hükümetçe iskan edilenlerde bunların yurda geldikleri, serbest iskana tabi olanlarda göçmen (muhacir) kağıdının verildiği yılı takip eden yıldan başlamaktadır. Kanunda göçmenler için açıkça gösterilen muafiyet süresinin başlangıcı mülteciler ve yerleştirilenler için açıkça gösterilmemiştir. Ancak, kanunun 37/1-A maddesinin 3. fıkrası incelendiğinde muafiyet süresi mülteciler için yerleşmek talebinde buldukları, yerleştirilenler için iskana başlandığı yılı takip eden yıldan başlayacağı anlaşılmaktadır (Ayrıca bu konu 100 nolu GV. Tebliğinde de açıklanmıştır). Örneğin, 13.7.1989 tarihinde Türkiye'ye gelen hükümetçe iskanlı bir göçmen için muafiyet, Türkiye'ye geldiği yılı takip eden yıldan başlayacağı için 1.1.1990 tarihinden itibaren uygulanacaktır. Başlayan bu muafiyet beş yıl süre ile yıllık dilimlerde devam edecek ve 31.12.1994 tarihi itibariyle sona erecektir.

Peki mükellefin Türkiye'ye geldiği 13.7.1989 tarihi ile muafiyetin başladığı 1.1.1990 tarihi arasındaki kıst dönemde gelir elde etmesi halinde muafiyet hükümleri karşısında durumu ne olacaktır? Bu konuya yine aynı kanunda "Hükümetçe iskan edilenlerde bu kimselerin huduttan girdiği, serbest iskan edilenlerde göçmen kağıdının verildiği, mültecilerin yerleşmek talebinde buldukları, yerleştirilenlerin iskana başlandığı tarihten muafiyet başlangıcına kadar geçecek zaman içinde gelir vergisinin aranmayacağı" ifadesi ile çözüme kavuşturulmuştur. Yani yukarıdaki örnekte hükümetçe iskan edilen kişi yurda geldiği tarih ile muafiyetin başladığı tarih arasında gelir elde ederse vergi aranmayacaktır. Kanunda normal dönemler için muaf, kıst dönemler için vergi aranmayacağı ifadesinin kullanılmış olması "muafiyet" ile "aranmaz" deyimlerinin farklı anlamlara geldiği izlenimi vermektedir. Bu çerçevede aranmama dönemi için bir miktar sınırlaması da sözkonusu olmadığı için bir anlamda kolayca tam muafiyeti yansıttığı düşünülebilmektedir. Ancak, şunu belirtmek gerekir ki, kıst dönemler için kullanılan aranmama deyimini, muafiyetin başlangıç süresinden geriye doğru kıst dönemi de kapsayacak şekilde düşünülmesi gerektirmektedir. Kanaatimce konu bu noktada göçmen (hem hükümetçe iskan edilenler hem de serbest iskan edilenler) mülteci ve yerleştirilenler açısından muafiyet başlangıcı farklı esaslara bağlandığından muafiyet başlangıç süresi öncesindeki vergi aranmama dönemi farklı farklı değerlendirilmelidir. Hükümetçe iskan edilenlerde fiili bir durum olan yurda ge-

lindiği tarih ile bu tarihi takip eden takvim yılı (bu tarih muafiyetin başlayacağı tarihtir) başına kadar geçecek süre için vergi aranmayacaktır. Bu durumda muafiyet süresi beş tam yıl ile bir kıst dönemi olmak üzere toplam altı yılı kapsayacak hale gelir. Serbest iskan edilenlerde muafiyet süresinin başlangıcı göçmen kağıdının alınmasına bağlanmıştır. Göçmenler için yurda girişte göçmen kağıdının alınması mecburi tutulmuştur (İK. Md. 6). Bu durumda yurda girme ile muhacir kağıdının arasında çok anlamlı bir fark olmadığı kanısındayım. Dolayısıyla serbest göçmenler için muhacir kağıdının alınmasından muafiyet başlangıcına kadar (ki bu başlangıç muhacir kağıdının alındığı tarihi takip eden takvim yılı başıdır) geçecek sürede vergi alınmayacağından muafiyet süresi beş tam ve bir kıst dönem olmak üzere toplam altı yıldan oluşur.

Mülteciler esasen ülkeye yerleşmek amacıyla gelmeyen kişilerdir. Mültecilerin muafiyetten yararlanmaları ve muafiyet süresinin başlangıcı bunların yerleşmek talebinde bulunmaya bağlanmıştır. Bir başka deyişle, mülteciler yerleşmek talebinde bulunmadıkları sürece gelir vergisi muafiyetinden yararlanmaları sözkonusu olmayacaktır. Ancak mültecilere geldikleri tarihten itibaren iki yıl içinde yerleşme talebinde bulunma hakkı tanınmıştır (İK. Md. 6/C). Bunların vergi muafiyeti yerleşme talebinde buldukları yılı takip eden yıldan başlayacağından, kendilerine muafiyetten yararlanma hakkı geldiklerinden itibaren iki yıl süre ile canlı tutulmuştur. Şüphesiz, yerleşme talebinde buldukları tarih ile muafiyetin başlangıcına kadar geçen kıst süre içinde muafiyet hükümleri uygulanacağından, toplam muafiyet süresi beş tam yıl ile bir kıst dönemi kapsayan altı yıl olacaktır. İki yıl içinde yerleşmek talebinde bulunmayan mültecilerin mültecilik statüsü devam etse bile gelir vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün değildir. Mülteciler iki yıllık süre içinde yerleşme talebinde bulunmaları ve buna bağlı olarak muhacir kağıdı almaları ile muafiyet hükümlerinden ileriye doğru yararlanacaklardır. Yoksa geçmiş yılları kapsayacak bir muafiyet uygulaması söz konusu değildir.

Yerleştirilenler için iskana başlandığı tarih ile bunu takip eden yıl arasında gelir elde edilmesi halinde vergi alınmadığından muafiyet süresi altı yıl olmaktadır.

## **VII.1989 YILINDA BULGARİSTAN'DAN GELENLERİN MUAFİYET KARŞISINDAKİ DURUMLARI**

Bulgaristan'dan göçe zorlanarak Türkiye'ye gelenlerin Türkiye'ye kabulü ve iskanına ilişkin özel bir kanun çıkartılmamıştır. Bu dönemde göç etmek isteyenlerin çok kısa bir süre içinde yüzbinleri bulması hukuki ve fiili sorunların varolmasına yol açmıştır. Sorunun aniliği ve hızlı değişimi nedeniyle konuya kanuni düzenlemeler yanında tedbir, emir ve kararlarla çözüm aranmaya çalışılmıştır. Hatta bazı durumlarda fiili çözümlerin hukuki çözümlerin önüne geçtiği

görülmüştür. Bütün bunlar yanında Türkiye göç edeceklerin sorunlarının çözümü için her türlü çabayı göstermiştir.

Göçmenlerin hukuki durumları, 2510 sayılı İK na 16.6.1989 tarih 3583 sayılı kanunla eklenen kısa bir madde (ek madde 33) ile açıklığa kavuşturulmuştur. Bu maddede Bulgaristan'dan gelerek Türkiye'ye yerleşmek isteyen Türk soylu kişilerin Türk kültürüne bağlı serbest veya iskanlı göçmen sayılacakları ve bunlar hakkındaki işlemlerin, hüküm bulunması halinde İK ne göre; bu kanunda hüküm bulunmaması halinde 17 Mart 1982 tarihli ve 2641 sayılı "Afganistan'dan Pakistan'a Sığınan Türk Soylu Göçmenlerin Türkiye'ye Kabulü ve İskanına Dair Kanun" hükümlerinin (2 nci, 3 üncü, 4 üncü ve 5 inci maddeleri hariç) kıyasen uygulanacağını belirtmiştir. Yollama yapılan kanunda gümrük vergisi ile ilgili düzenleme (Md. 6) ile nakil ve iskan masrafları ile diğer giderleri karşılamak için Maliye Bakanlığı bütçesine yeni tertipler konulması, aktarmalar yapılması, Kızılay'a ödeme yapmaya Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiştir.

Bulgaristan'dan göç edenler, İK göre göçmen olmanın şartları açısından değerlendirildiğinde göçmen vasıflarına sahip olduğu görülmektedir. Bunlara yapılan kamu katkıları da dikkate alındığında bunların hükümetçe iskan edilenler grubuna sokulması bize uygun gelmektedir. Göçmenlere İK nun öngördüğü vergi, resim, harç resim muafiyetleri yanında devletçe yapılan bazı katkılar şöylece belirlenebilir.

- Mali yardımlar (Bir yıl için ayda 300.000 liraya kadar kira yardımı),
- Ücretsiz devlet hizmetleri (bedava sağlık hizmetleri),
- Karşılıksız gıda yardımı,
- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonundan yapılan bazı ödemeler,
- Öncelikle işe alınma,
- Çeşitli devlet kurumlarınca yapılan yardımlar.

## VIII. SONUÇ VE ÖNERİLER

Gelir vergisi açısından göçmen ve mülteci muaflığının bazı hususları yapılan atfı uyarınca İskan Kanunu bazı hususları ise Gelir Vergisi Kanunu tarafından birlikte düzenlenmiştir. Muafiyetin iki ayrı kanun tarafından birlikte düzenlenmiş olması muafiyetin başlangıç ve bitişi muafiyet için uygulanacak tutarın tesbiti gibi konularda bazı problemleri de beraberinde getirmiştir.

İskan Kanunu'nun eski tarihli olması vergi muafiyetinin o günkü koşullara ve vergi yapısına göre düzenlenmiş olması muafiyetin bugünkü uygulamasını karmaşık hale sokmuştur. Bu nedenle göçmen ve mülteci muafiyeti Gelir Vergisi açısından olduğu kadar diğer vergi kanunları açısından da mevcut vergi yapısına göre tekrar düzenlenmesi gerekmektedir. Böylelikle İskan Kanunundaki göçmen

ve mülteci muafiyetine ilişkin hükümler ile diğer vergi kanunları (Örn.; emlak vergisi) arasında olan kanunlar çatışmasının da önüne geçilerek farklı yorum ve uygulamalara son verilmiş olacaktır.

Gelir Vergisi açısından dikkate alınması gereken bazı hususlar ise şöylece belirtilebilir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde göçmen ve mülteci muafılığı ismiyle yer alan bu muafılığın ismi, yerleştirilenleri de kapsamına alacak şekilde yeniden ifade edilmelidir.

Muafiyet için yıllık 120.000.- liralık parasal tutarın uygulanması ilk vergi dilimi itibariyle mükellefe yıllık 30.000.- lira gibi çok küçük bir avantaj sağlaması müessesenin maddi önem ve koruyuculuğunu yok denecek hale getirmektedir. Bu haliyle müessese hukuki ve teorik bir nitelik arz etmektedir. Müessesenin gerçek koruyucu düzeye çıkartılması için muafiyet tutarının gelirin daha fazla kısmını dışarıda bırakacak şekilde artırılması gerekmektedir. Ayrıca bu tutarın belirli bir endekse bağlı sisteme kavuşturulması sorunun uzun vadeli çözümüne yararlı olacaktır.

Bulgaristan'dan 1989 yılı içinde gelenler için yapılan Devletin yukarıda belirtilen katkıları Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan bu muafiyetin önemini azaltmakla birlikte Devlet katkılarının geçici (genellikle bir yıl veya belirli bir dönem) olduğu düşünüldüğünde muafiyet Gelir Vergisi açısından gerçek vergisel koruma düzeyine çıkartılmalıdır.