

GELİR UNSURLARINDA DEVAMLILIK NİTELİĞİ

Yüksek Lisans Tezi

Aslı ELVAN KATIÇ

Eskişehir 2023

GELİR UNSURLARINDA DEVAMLILIK NİTELİĞİ

Aslı ELVAN KATIÇ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Temmuz 2023

JÜRİ VE ENSİTÜ ONAYI

Aslı ELVAN KATIÇ'in "GELİR UNSURLARINDA DEVAMLILIK NİTELİĞİ" başlıklı tezi 20/07/2023 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek "Anadolu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca, Kamu Hukuku Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

	<u>Unvanı Adı Soyadı</u>	<u>İmza</u>
Üye (Tez Danışmanı)	: Doç. Dr. Doğan GÖKBEL	
Üye	: Doç. Dr. Ahmet TEKİN	
Üye	: Dr. Öğr. Üyesi Filiz TEPECİK	

Prof. Dr. Saime ÖNCE
Enstitü Müdürü

ÖZET

GELİR UNSURLARINDA DEVAMLILIK NİTELİĞİ

Aslı ELVAN KATIÇ

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Temmuz 2023

Danışman: Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi olup gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Verginin konusunun bu şekilde belirlenmesine karşın kanunda gelire ilişkin bir tanım mevcut değildir. Bu çalışmada öncelikle gelirin tanımına değinilmiş ve çalışmanın amacı doğrultusunda bu tanımda devamlılığın ne derecede yer bulduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Yine kanuni bir tanıma bulunmayan devamlılık ve arızilik kavramları açıklandıktan sonra devamlılık kavramının vergi mevzuatındaki yerine değinilmiştir. Çalışma kapsamında devamlılık asıl olarak GVK'nin gelir unsurlarının tespitine ilişkin hükümleri bakımından ele alınmıştır. Devamlılığın gelir unsurunun tespiti bakımından önem arz ettiği faaliyetler belirlenmiştir. İdarenin ve yargının söz konusu faaliyetlerin devamlı sayılması için getirdiği ölçütlerle birlikte uygulamadaki durum tespit edilmiştir. Son olarak, devamlılığın kanuni bir tanımının yapılıp yapılamayacağı tartışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Gelir Vergisi, Gelir Unsurları, Devamlılık, Arızilik

ABSTRACT

CONTINUITY IN THE ELEMENTS OF INCOME

Aslı ELVAN KATIÇ

Department of Public Law

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, 2023, July

Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Doğan GÖKBEL

According to the Income Tax Law, the income of natural persons is subject to income tax and income is the net amount of earnings and revenues obtained by a natural person within a calendar year. Although the subject of the tax is determined in this regard, there is no definition of income in the law. In this study, first of all, it has been tried to define income and to determine the extent to which continuity is included in this definition in line with the purpose of the study. Again, after explaining the concepts of continuity and transitoriness, which do not have a legal definition, the importance of the concept of continuity in the tax legislation is mentioned. Within the scope of the study, continuity is mainly discussed in terms of the provisions of the Income Tax Law regarding the determination of income components. The activities for which continuity is important in terms of the determination of the element of income are determined. The situation in practice has been determined together with the criteria introduced by the administration and the judiciary for these activities to be considered as continuous. Finally, it is discussed whether a legal definition of continuity can be made.

Keywords: Income Tax, Elements of Income, Continuity, Transitoriness

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Aslı ELVAN KATIÇ

İÇİNDEKİLER

GELİR UNSURLARINDA DEVAMLILIK NİTELİĞİ.....	iii
JÜRİ VE ENSİTÜ ONAYI	iv
ÖZET	v
ABSTRACT.....	vi
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR DİZİNİ	xi
GİRİŞ	1
1. KURAMSAL TEMELLER	4
1.1. Gelir Kavramı.....	4
1.1.1 Gelirin tanımı.....	4
1.1.2. Gelir kavramına ilişkin kuramlar	6
1.1.2.1. Kaynak kuramı	13
1.1.2.2. Safi artış kuramı	14
1.1.2.3. Gelir kavramına ilişkin görüşler ile kuramlarda dönemsellik ve devamlılık	15
1.1.2.3.1. Dönemsellik.....	16
1.1.2.3.2. Devamlılık	17
1.1.3. Gelir vergisinin tarihsel gelişimi	18
1.1.3.1. Genel olarak	18
1.1.3.2. Avrupa’da.....	20
1.1.3.3. Amerika’da.....	22
1.1.3.4. Türkiye’de	23
1.2. Gelir Vergisinin Temel Unsurları.....	27
1.2.1. Konu.....	27
1.2.1.1. Gelir Vergisi Kanunu’na göre gelirin özellikleri	27
1.2.1.1.1. Yıllık olması	28
Genel olarak	28
Gelirin yıllık olmasının istisnaları.....	29
1.2.1.1.2. Safi olması	30
1.2.1.1.3. Kişisel olması	31

1.2.1.1.4. Gerçek olması	32
1.2.1.1.5. Genel olması.....	32
1.2.2. Vergiyi doğuran olay	33
1.2.2.1. Tahsil esası.....	34
1.2.2.2. Tahakkuk esası.....	35
1.2.3. Mükellefiyet.....	35
1.2.4. Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelir unsurları	36
1.2.5. Türk vergi hukukunda gelirin vergilendirilme biçimi.....	38
1.2.5.1. Beyan.....	39
1.2.5.2. Verginin tarhı ve ödenmesi	39
1.3. Devamlılık	40
1.3.1. Devamlılık kavramı	40
1.3.1.1. Genel olarak	41
1.3.1.2. Devamlılığın benzer ve karşıt kavramlardan farkı	42
1.3.1.2.1. Dönemsellik kavramı	42
1.3.1.2.2. Arızilik kavramı	43
2. KANUNİ DÜZENLEMELER, YARGI KARARLARI VE VERGİ İDARESİNİN GÖRÜŞLERİ İŞİĞİNDA GELİR UNSURLARINDA DEVAMLILIK.....	44
2.1. Gelir Unsurunun Doğru Biçimde Tespitinde Devamlılık Niteliğinin Vergilendirme Açısından Önemi	44
2.1.1. Vergilendirme tekniği bakımından.....	45
2.1.2. İndirilebilecek giderler bakımından	45
2.1.3. Uygulanacak istisna ve muafiyet hükümleri bakımından	45
2.2. Türk Vergi Hukukunda Gelir Vergisi Dışındaki Vergilerde Devamlılık	45
2.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda devamlılık.....	46
2.2.1.1. Kurum kazançları bakımından	46
2.2.1.2. Kurumlar vergisi mükellefiyeti bakımından.....	47
2.2.1.2.1. Sermaye şirketleri ile kooperatifler	47
2.2.1.2.2. İktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmeler	48
2.2.1.2.3. İş ortaklıkları.....	50
2.2.2. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda devamlılık	51
2.2.3. Emlâk Vergisi Kanunu'nda devamlılık.....	52
2.2.4. Gider Vergileri Kanunu'nda devamlılık.....	53
2.3. Gelir Vergisi Kanunu'nda Devamlılık	54
2.3.1. Genel olarak	54
2.3.1.1. Tam mükellefiyette	55
2.3.1.2. Dar mükellefiyette.....	57
2.3.2. Gelir unsurlarında devamlılık.....	58
2.3.2.1. Ticari kazançlar	59
2.3.2.1.1. Ticari ve sınıai faaliyetlerde devamlılık unsuru	60
Ticari faaliyetin kapsamı ve ticari faaliyetlerde devamlılık unsuru.....	60
Sınıai faaliyetin kapsamı ve sınıai faaliyetlerde devamlılık unsuru.....	61

2.3.2.1.2. Devamlılık bakımından özellik gösteren ticari faaliyetler	62
Gayrimenkul alım satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşılması..	62
Parsellemek suretiyle arazi satışı	65
Kişilerin kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım ve satımı ile devamlı olarak uğraşması	67
2.3.2.2. Zirai kazançlar	68
2.3.2.3. Ücretler	70
2.3.2.4. Serbest meslek kazançları	73
2.3.2.4.1. Serbest meslek faaliyetinin nitelikleri	74
Faaliyetin sermayeden çok mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanması	74
Faaliyetin bağımsız şekilde yürütülmesi	74
Faaliyetin devamlılık göstermesi.....	75
2.3.2.4.2. Serbest meslek faaliyetinin sınırı	76
2.3.2.5. Gayrimenkul sermaye iradı	77
2.3.2.5.1. Gayrimenkul sermaye iradının sınırı	78
2.3.2.5.2. Gayrimenkullerin kiraya verilmesinde devamlılık	79
2.3.2.6. Menkul sermaye iradı.....	80
2.3.2.6.1. Menkul sermaye iradının nitelikleri.....	81
2.3.2.6.2. Menkul sermaye iradının sınırı.....	81
Genel olarak	81
Devamlı olarak borç para verme işiyle uğraşılması	82
2.3.2.7. Diğer kazanç ve iratlar	84
2.3.2.7.1. Değer artışı kazançları.....	85
Genel olarak	85
Değer artışı kazançlarının sınırı.....	85
2.3.2.7.2. Arızı kazançlar	87
Arızı ticari kazançlar	87
Arızı serbest meslek kazançları.....	88
SONUÇ	89
KAYNAKÇA.....	95

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
EVK	: Emlâk Vergisi Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KK	: Kooperatifler Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vd	: ve devamı
VUK	: Vergi Usul Kanun

GİRİŞ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. maddesine göre herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne vergi ödemekle yükümlüdür. Türk vergi hukukunda yer alan vergiler gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler biçiminde sınıflandırılmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Kurumlar vergisi ile birtakım tüzel kişiler ile kurumların kazançları vergilendirilir. Gelir vergisi ise gerçek kişilerin gelirlerini konu alır. GVK'ye göre gelir, gerçek kişiler tarafından bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarıdır.

Gelirin vergilendirilebilmesi için her şeyden önce ne anlama geldiğinin ve niteliklerinin belirlenmesi gerekir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinden hareketle gelirin yıllık olma, safi olma, kişisel olma, gerçek olma ve genel olma niteliklerine ulaşılabilir. Ancak kanunda yer alan verginin konusuna ilişkin bu düzenleme, gelirin ne anlama geldiğinin ve çeşitli faaliyetler sonucunda elde edilen gelirin hangi gelir unsuruna dahil olduğunun tespiti bakımından yetersizdir. İlk olarak, çalışmanın amacı doğrultusunda devamlılık unsuru da göz önünde bulundurularak gelirin tanımlanması gerekir.

Kuramsal olarak gelir kabul edilebilen ve Kanun'da düzenlenen niteliklere sahip bir ekonomik değer geliri olarak değerlendirilip gelir vergisine tabi tutulabilmesi için Kanun'un 2. maddesinde sayılan yedi tür kazanç ve irattan birinin kapsamına giriyor olması şarttır. Dolayısıyla gerçek kişiler tarafından elde edilen gelirin aynı zamanda ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, arızı kazanç veya değer artışı kazancı olarak değerlendirilebiliyor olması gerekir.

Vergilendirilebilir gelirin ve gelir unsurlarının tespiti bakımından diğer pek çok hususun yanında devamlılık niteliği de önem arz etmektedir. Devamlılık, birtakım kazanç ve iratların birbirinden ayırt edilebilmesi bakımından en belirleyici ölçüttür. Örneğin uzmanlık gerektiren bir mesleki faaliyetin bağımsız biçimde yürütülmesi sonucunda elde edilen gelirin serbest meslek kazancı mı arızı kazanç mı olduğu ya da gayrimenkul alım satım faaliyeti neticesinde elde edilen gelirin ticari kazanç ya da değer artışı kazancı olarak nitelendirilmesi hususunda devamlılık niteliği bu sorunu çözüme kavuşturacak temel unsurdur.

Gelir getirici bir faaliyetin hangi tür gelir unsuruna dahil olduğunun tespiti; uygulanacak kanun hükümleri, vergilendirme tekniği, indirilebilecek giderlerin belirlenmesi, istisna ve muafiyet uygulamaları bakımından önem arz eder. Gelir getirici bir faaliyetin devamlı olup olmadığının belirlenemediği veya vergi idaresi ile vergi mükellefinin fikir ayrılığına düştüğü durumlar hukuki uyuşmazlıklar ile sonuçlanabilmektedir. Nitekim vergi mükelleflerinin yürütmekte oldukları ekonomik faaliyetin devamlı olup olmadığı ve mükellefiyet durumlarının ne olduğu sorusuna cevap aramak üzere çoğu kez idarenin görüşüne başvurduğu ve idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlık boyutuna varmış olan anlaşmazlıkların yargı kararları ile çözümlenmeye çalışıldığı görülmektedir.

Türk vergi mevzuatında gelir unsurları özelinde devamlılığa ilişkin herhangi bir tanım bulunmamaktadır. Bu noktada kanun koyucunun zaman içinde gelir vergisine tabi kazanç ve iratların elde edilmesini süreklilik, düzenlilik gibi nitelemelerle devamlılığa vurgu yapan kaynak kuramı ile devamlı bir kaynaktan doğup doğmadığına bakılmaksızın geliri malvarlığında meydana gelen net artışlar olarak ele alan safi artış kuramı arasında ne gibi tercihler yapmış olduğu dikkate alınmalıdır. Yürürlükteki 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ele alındığında kanun koyucunun diğer kazanç ve iratlar bakımından kural olarak safi artış kuramını, bunun dışındaki gelir unsurları bakımından ise kaynak kuramını benimsediği sonucuna ulaşılabilir.

Devamlılığın kanuni bir tanımı bulunmadığından, gelirin elde edilmesinde devamlılık koşulunun ne zaman gerçekleşmiş ya da gerçekleşmemiş sayılacağı yargı kararları ve idarenin açıklamaları doğrultusunda ele alınmak zorundadır. İşte bu noktada kanun koyucunun tercihleri de gözetilerek idarenin ve vergi yargısının görüşlerinin kendi içlerinde ve birbirleri arasında tutarlılığı incelenmeli; gelir unsurları bakımından sayı, miktar, sıklık, organizasyon ve benzeri ölçütler ele alınarak her bir gelir unsuru için kanuni bir “devamlılık” tanımı yapıp yapılamayacağı hususu tartışılmalıdır.

Çalışmanın ilk bölümünde gelirin tanımına ilişkin görüşler ve kuramlara yer verilmiş, gelir vergisinin tarihsel gelişimi ve Türk vergi hukukunda gelir vergisine ilişkin temel açıklamalar yapılmış, devamlılık kavramı kendisine benzer ve kendisinden farklı kavramlar ile beraber ele alınmıştır. İkinci bölümde ise Türk vergi mevzuatında devamlılık kavramının önem arz ettiği düzenlemeler ele alınmıştır. GVK’de devamlılık, her bir gelir unsuru bakımından incelenmiştir. Söz konusu inceleme kanuni düzenlemeler, yargı kararları ve vergi idaresinin görüşleri ile desteklenmiştir. Sonuç

olarak devamlılık kavramına ilişkin objektif ölçütler getirilip getirilemeyeceği tartişılmıştır. Bunun yanında mükellef için elde ettiği kazanç ve iratların devamlı olup olmamasının ne gibi sonuçlar doğurabileceği ele alınmıştır.

1. KURAMSAL TEMELLER

1.1. Gelir Kavramı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi olup gelir, bir gerçek kişi tarafından bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarıdır.

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesine göre herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Kişilerin mali gücü tarih boyunca farklı ölçütlere göre tespit edilmeye çalışılmış olsa da günümüzde mali gücün göstergeleri gelir, servet ve harcamalar olarak kabul edilmiş ve modern vergi sistemleri bu doğrultuda şekillendirilmiştir. Türk vergi hukukunda mevcut olan vergi türleri konularına göre incelendiğinde de böyle bir ayırımın kabul edildiği ve mali gücün göstergeleri olan gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilere yer verildiği görülebilir. Bu noktada mali gücün modern anlamda ilk göstergelerinden kabul edilen gelire ilişkin¹ hukuki ve ekonomik anlamda farklı tanımlar ve kuramların ele alınması yoluyla gelirin benzer kavramlardan ayırımının kavranması ve özellikle servetten farkının ortaya koyulması gerekir. Kimler tarafından elde edilen, hangi kaynaklardan doğan ekonomik değerlerin gelir olarak kabul edileceğinin tespit edilmesi, vergilendirilebilir gelirin tanımı ve niteliklerine ulaşılabilmesi bakımından önem taşır.

1.1.1 Gelirin tanımı

Gelirin günlük hayatta, ekonomik ve hukuki anlamda karşılığının tespit edilebilmesi için farklı sözlük tanımları ele alınabilir. Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğünde gelir "bir kimseye veya topluluğa belli zamanlarda, belli yerlerden gelen para, varidat" ve "bir ekonomik birimin belli bir süre içinde kazandırdığı aylık, kira vb. getiri, varidat, irat" olarak tanımlanmıştır.² Bu tanımdan hareketle gelir kavramı en temel şekliyle bir kimseye bir başka kimse tarafından aktarılan bir ekonomik değer olarak kabul edilmiştir. Devamında ise bu ekonomik birimin belirli bir dönem içerisinde

¹Sanayi devriminin ardından ortaya çıkan modern ekonomik sistemlerde Adam Smith'in görüşlerine de paralel olarak kişilerin mali güçleri sahip oldukları servetten çok elde ettikleri gelir ile ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Ancak bu dönemde gelire ilişkin net bir tanımlamanın yapılması söz konusu olmamıştır. Ayrıca adil bir vergilendirme için gelire ek olarak harcamaların da mali gücün göstergelerinden kabul edilmesi gerekliliği de modern vergi sistemlerine ulaşılması ile neticelenen bu yolda tartışılmaya devam edilmiştir. R.A. Musgrave (1987). *Kamu maliyesi teorisi (I) genel ilkeler*. (Çev: Orhan Şener), (1. Baskı), İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi, s. 127-128.

²<https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 19.06.2023).

ortaya çıkan birtakım getirilerinin gelir olarak adlandırıldığı; gelire dönemsellik niteliği de yüklenerek yalnızca belirli kaynaklardan doğmuş olan getirilerin gelir olarak nitelendirildiği ve gelirin daha dar bir kapsamda ele alındığı, dolayısıyla ekonomik ve hukuki anlamda bir gelir tanımına yaklaşıldığı söylenebilir.

Routledge Ekonomi Sözlüğünde gelir, belirli bir zaman dilimi içerisinde bir gerçek kişi, kurum ya da hükümetçe elde edilen para veya mal ve hizmet olarak ifade edilebilen değer akışları olarak tanımlanmıştır.³ Bu tanım ile kişilerin vergilendirilebilir gelirlerinin saptanabilmesi bakımından belirli bir dönem içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların toplamının ele alınması yoluyla gelire dönemsellik niteliğinin yüklenmesi oldukça isabetlidir. Bunun yanında gelirin doğrudan yalnız birtakım kişilerce elde edilen değer akışları olarak kabul edilmesi ve para ya da mal ve hizmet olarak ifade edilebilen bu değerlerin kaynağının net bir biçimde ortaya koyulmaması hangi türde ekonomik değerlerin gelir olarak değerlendirilebileceği konusunda karmaşa yaratacaktır.

Legal Dictionary tanımında gelir daha hukuki bir bakış açısıyla ele alınmış, bir kimsenin çalışması veya çeşitli faaliyetleri neticesinde ya da kişinin böyle bir faaliyeti söz konusu değilken yatırımlar, hisse senetleri, kira ve faiz gelirleri gibi menkul veya gayrimenkul malları üzerinden elde ettiği para, eşya ve diğer ekonomik değerler olarak tanımlanmıştır.⁴ Bu noktada özellikle verginin konusu bakımından gelir vergisi kanunlarında yer alan tanımlamalara yaklaşıldığı, gelirin sadece fiziksel veya zihinsel emeğin üretim sürecine dahil edilmesi ile elde edilen değerler ile sınırlandırılmadığı görülebilir. Bununla birlikte kimler tarafından hangi zaman aralıklarında elde edilen ekonomik değerlerin gelir olarak kabul edileceği belirtilmemiştir.

Merriam – Webster Sözlüğünde ise gelir, emek veya sermaye neticesinde ortaya çıkan ve genellikle para ile ölçülebilen fayda ve kazançlar olarak tanımlanmıştır.⁵ Gelirin para ile ölçülebilen ve fayda şeklinde de ortaya çıkabilecek nitelikte olduğunun isabetli biçimde vurgulanmasına karşın diğer hususların yanında özellikle emek ve sermayenin üretim sürecine sokulmasının dışında farklı kaynaklardan da gelir elde edilebileceği göz önünde bulundurulduğunda böyle bir tanımın eksik olduğu söylenebilir.

³D. Rutherford (2012). *Routledge Dictionary of economics*. (3. Baskı), Abingdon: Taylor & Francis Group, s. 280.

⁴<https://dictionary.law.com/> (Erişim Tarihi: 19.06.2023).

⁵<https://merriam-webster.com/> (Erişim Tarihi: 19.06.2023).

Bu aşamada gelirin kişilerce belirli dönemler dahilinde belirli birtakım kaynaklardan elde edilen ve alım gücünde ortaya çıkan para veya para ile ifade edilebilen artışlar olarak tanımlanması yeterli olacaktır.

1.1.2. Gelir kavramına ilişkin kuramlar

19. yüzyılın sonları kuramcılarının servet vergileri ve harcama vergileri yerine gelir vergisine ilişkin meselelere eğilmeye başladığı ve gelire ilişkin tanımlar geliştirmeye çalıştığı bir dönemdir.⁶ Bu dönemde Robert M. Haig, Henry C. Simons, Irving Fisher, Friedrich Kleinwächter, Edwin R.A. Seligman ve Fritz Neumark gibi pek çok iktisatçı gelire ilişkin tanımlar geliştirmiş, bu tanımlardan hareketle vergi hukuku anlamında gelirin kapsamını tespit etmeye çalışmışlardır.

Gelir iktisadi bir kavram olarak belirli bir zaman dilimi içerisinde alım gücünde ortaya çıkan artış olarak tanımlanabilir. Böyle bir artış sahip olunan bir üretim faktörünün bir üretim faaliyetine dahil edilmesi yoluyla, bazı karşılıksız edinimler neticesinde veya servet unsurlarının değerlerinin yükselmesi gibi hallerde ortaya çıkabilmektedir. Alım gücünde bir artışın meydana gelmesi gelire, bu alım gücü birikime dönüştürülmesi servete, bu artışların sarf edilmesi ise harcamalara karşılık gelir.⁷ Kapsamlı bir gelir tanımında yer alması gereken tüm özelliklerin irdelenmesinden önce gelirin dönemsellik niteliğine ve ortaya çıkabileceği çeşitli kaynaklara da vurgu yapılması suretiyle alım gücünde meydana gelen bir değer artışı olarak tanımlanması, onun mali gücün diğer göstergelerinden net bir biçimde ayrılabilmesine olanak sağlar.

Yazarların gelire ilişkin görüşlerinin ele alınmasından önce, çoğu yazarın üzerinde durduğu “varsayılan gelir” (*imputed income*) kavramının açıklanmasında fayda vardır. “Varsayılan gelir” en temel haliyle bir hizmetten elde edilip para ile ölçülemeyen fayda olarak tanımlanmıştır.⁸ Varsayılan gelir, gelirin tanımı ile ilgili tartışmalarda sıkça karşılaşılan bir kavram olup kişilerin kendi ürettikleri mal ve hizmetlerden yine kendilerinin yararlanmasından veya maliki olup bizzat kullandıkları dayanıklı tüketim mallarından elde ettikleri fayda olarak tanımlanır. Öz tüketim, varsayılan gelir gibi piyasa dışından elde edilen bir fayda olmasına karşın varsayılan gelirden ayrı bir kavramdır. Kişilerin piyasaya sürmek üzere ürettikleri ürünlerin bir kısmını kendilerinin

⁶J.R. Brooks (2018). The definitions of income. *Tax law review*, 71 (2), s. 259.

⁷Öncel vd., (2022). *Vergi hukuku*. (31. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi, s. 236-237.

⁸Rutherford, **a.g.k.**, 2012, 279.

tüketmeleri öz tüketim olarak nitelendirilir. Kişilerin kendi tüketimleri için ürettikleri ürünleri tüketmeleri halinde ise varsayılan gelir ortaya çıkar.⁹

Varsayılan gelirin parasal tutarlar ile ifade edilmesi güç bir kavram olmasına karşın gelir, vergi tekniği bakımından parasal olarak ifade edilebilir nitelikte olmalıdır. Bir kimsenin kendi ürettiği ürünü tüketmesi, kendi gayrimenkulünde oturması ya da mülkiyetinde bulundurduğu malvarlığı unsurlarının değerinin artması neticesinde elde ettiği faydanın parasal olarak ifade edilmesi mümkün olamayabilir.¹⁰ Bununla birlikte varsayılan gelirin vergilendirilmemesi vergilendirmede eşitlik ilkesi ve vergilendirmenin etkinliği bakımından sorunlar yaratacaktır. Vergiden kaçınmak amacıyla kişilerin ekonomik hayattan uzaklaşması benzeri sonuçlarla karşılaşılabılır. Bu kavrama kısaca değinilmesinin ardından, birtakım yazarların varsayılan gelir tartışmalarını da içeren gelir tanımlarını ele almak gerekir.

Öğretide oldukça geniş biçimde kabul görmüş olan Haig ve Simons'un gelire ilişkin tanımları oldukça geniş ve kapsayıcıdır. Gelirin tespiti bakımından alım gücünde meydana gelen artışları esas alan Haig ve Simons, Davidson ve Schanz tarafından geliştirilmiş olan safi artış kuramı ile bağdaşan bir gelir tanımı ortaya atmışlardır. Haig, iktisadi anlamda geliri iki zamansal nokta arasında alım gücünde meydana gelen artışın parasal karşılığı olarak tanımlar.¹¹ Bu tanım oldukça geniş kapsamlı olmasına karşın istenilen her alanda gelir tanımı yapılabilmesine olanak sağlaması ve dönemselliğe vurgu yapması bakımından oldukça önemlidir. Nitekim Haig da teknik dezavantajlarından dolayı böyle bir tanımın mevzuatlara olduğu gibi aktarılmasının mümkün olmadığını belirtmiştir. Vergilendirilebilir gelir zaman içinde, farklı toplumlarda ve farklı koşullara bağlı olarak değişik biçimlerde tanımlanmaya müsaittir. Ancak vergilendirilebilir gelirin tanımı yapılırken kuramsal gelir tanımından uzaklaşılması birtakım adaletsizlikler ve anormalliklerin doğması ile sonuçlanabilir. Bu tanıma yaklaşıldığı durumlarda ise düzensiz ve istenmeyen sonuçlardan uzaklaşmış olur. Yine de gelirin hukuki tanımının çok dar sınırlar içinde, özellikle de gelir olarak

⁹M.R. Dinçer ve M.H. Kalelioğlu (2013). Gelirin tespiti ve vergilendirilmesi: safi artış teorisi, kaynak teorisi. *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(3), s. 88. Örneğin, bir kişinin evinin eklentisi sayılabilecek bir tesiste kendisine yetecek miktarda ürettiği elektrik enerjisini kullanması halinde, normal şartlar altında bir elektrik dağıtım şirketine ödeyeceği tutar kadar gelir elde ettiği varsayılabilir. Bunun yanında kişinin civardaki diğer hanelere elektrik dağıtım hizmeti sunuyor olması halinde, bu hizmetten kendisinin de faydalananı olması öz tüketimdir.

¹⁰A. Erginay (1982). *Kamu maliyesi*. (8. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi, s. 87-88.

¹¹ R.M. Haig (1921). *The concept of income: economic and legal aspects*. New York: Columbia University Press, s. 27.

kabul edilemeyecek değerlerin sayılması yoluyla yapılması ekonomik açıdan ve adalet açısından arzu edilmez. Haig'a göre vergilendirilebilir gelirin tanımı tüm kuramsal problemleri ortadan kaldırıp tüm eşitsizlik ve anormallikleri çözecek kadar geniş olmasının yanında teknik ve ekonomik gelişmelere ayak uydurabilecek kadar esnek bir yapıda olmalıdır.¹²

Simons geliri dönem içerisinde tüketilen hakların piyasa değerleri ile mülkiyet hakkı altında bulunan şeylerin toplamının dönem başı ve dönem sonu arasındaki değerindeki değişim olarak tanımlar. Gelirin olmazsa olmazı kazançtır. Bu kazancın kişi tarafından belirli bir zaman aralığında elde edilmiş olması ve objektif piyasa koşullarına göre ölçülebilir nitelikte olması gerekir. Simons'a göre gelir tanımının bir diğer unsuru olan tüketimde, piyasa içinden gerçekleştirilen tüketimin yanında kişilerin sahip oldukları boş zaman da önemli bir paya sahiptir. Kişi boş zamanını çalışarak değerlendirseydi ne kadar kazanç elde edecek idiyse, boş zamanını çalışmadan geçirdiğinde o kadar kazancı tüketmiş olur ve bu tüketim de gelir sayılır.¹³

Her ne kadar "Haig-Simons" gelir tanımı geniş biçimde kabul görmüş olsa da bu tanıma çeşitli eleştiriler de getirilmiştir. Brooks'a göre Simons'un gelir tanımı incelikli olsa da çelişkiler barındırır. Simons'un asıl amacı gelirin kazançlar ve giderler arasındaki fark olarak tanımlanmasına karşı bir tez üretmektir. Simons bu konuda başarılı olsa da neyin ekonomik faaliyet olup olmadığını açıklamak bakımından bir çözüm sunmamıştır. Kleinwächter'in varsayılan gelire ilişkin tüm itirazlarına karşın Simons varsayılan geliri ortaya attığı tanımın dışında bırakmaz; ona göre ister piyasa içinden isterse öz tüketim olsun, harcama ortaya çıkmıştır ve bu harcama kişinin gelirinin tespitinde göz önünde bulundurulacaktır.¹⁴ Tüm bu eleştirilere rağmen yalnız piyasadaki işlemlerin vergilendirilmesi yerine kişilerin gerçek ödeme güçlerinin kavranarak harcama vergilerinden ayrı bir gelir vergisinin salınması yolunda Simons'un yapmış olduğu tanım oldukça değerlidir. Dolayısıyla tanımın eleştirilebilecek yanları ve eksiklikleri var olsa asıl amacının gelir vergisi uygulamasını geliştirmek, bir gelir vergisi matrahına ulaşabilmek olduğu düşünülmelidir. Kleinwächter'in gelirin vergilendirilmesine karşı tutumu bir kenara bırakılarak Simons'un gelir tanımından

¹²Haig, a.g.k., 1921, 27-28.

¹³H.C. Simons (1938). *Personal income taxation, the definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: The University of Chicago Press, s. 50-52.

¹⁴Brooks, a.g.k., 2018, 262-264.

hareketle tüketime ve birikimin ne olduğu, bunların değerlerinin ne şekilde ölçüleceği sorularına odaklanmak gerekir.¹⁵

Rosen'e göre ise "Haig-Simons" tanımı dahil olmak üzere gelire dair hiçbir tanım gelir vergisi uygulamasını açık ve basit hale getirmez ve nelerin vergilendirilebilir gelire dahil olup olmayacağı konusunda alınacak keyfi kararları önleyemez. Bu tanım eşit kazanç elde edenlerin aynı şekilde vergilendirilmesine dayanan yatay adalet prensibine uygun düşse de farklı gelir kaynaklarının aynı biçimde vergilendirilmesi etkin bir sonuç yaratmayacak, bu tarafsız tutum gelir elde etme güçleri farklı ve özellikle daha az olan kişiler bakımından aşırı vergi yükünün ortaya çıkmasını önlemeyecektir. Yine de kuramcılar ve uygulayıcılar tarafından büyük önem atfedilen bu tanımdan bir miktar uzaklaşmanın mümkün olması esasında onun önemli yanlarından biridir.¹⁶ Gerçekten de bu geniş tanımın mümkün olduğunca somutlaştırılarak ve farklı koşullara uyarlanarak vergilendirilebilir gelirin tespitinde kullanılmasının böyle bir tanımın ortaya atılması esnasında hedeflenen bir durum olduğu söylenebilir.

Avusturyalı iktisatçı Kleinwächter'a göre gelir yalnız nakdi gelirden ibaret değildir, kişilerin elde ettikleri birtakım mallar ve faydalar da gelir kapsamına dahildir; gelir maddi nitelikte olmayan ancak ekonomik değere sahip olan şeyleri de içermelidir. Ancak belirli bir noktada gayrinakdi olup gelir olarak kabul edilebilecek şeylerin günlük hayata dair gelir algısından uzaklaşması ve soyutlaşması bunların ekonomik değerlerinin ne şekilde tespit edileceği sorununu ortaya çıkarır. Fayda kavramı tamamıyla subjektiftir, fayda gibi görünen şeyler esasında onu elde eden kişi bakımından yük de olabilir. Ücretli bir çalışanın elde ettiği fayda gibi görünen bir durum onun için aslında katlanılması gereken yük olabilir. Örneğin bir iş kapsamında gerçekleştirilen seyahatler veya çeşitli sosyal etkinlikler ücret dışında sağlanmış faydalar olarak görülebilir. Ancak bu gibi durumların ücretli açısından fayda mı yoksa katlanmak zorunda olunan bir mecburiyet mi teşkil ettiği kolaylıkla bilinemez. Özellikle varsayılan gelirin de vergilendirileceğinin kabul edildiği olasılıkta kişilerin boş vakitlerini nasıl değerlendirdikleri ya da sahip oldukları dayanıklı tüketim mallarını ne şekilde kullanacakları üzerinde söz sahibiymişçesine onların elde ettikleri varsayılan gelire ilişkin çıkarımlarda bulunmak yersizdir. Böyle çıkarımlar yaptıkları tercihler

¹⁵Brooks, a.g.k., 2018, 266.

¹⁶H. S. Rosen (1995). *Public finance*. (4. Baskı), New York: McGraw Hill, s. 363-364.

neticesinde gelir elde ettiği varsayılan kişilerin mali gücünün yanlış kavranması ile sonuçlanabilir. Örneğin bir ev kiralamak yerine kendi birikimleri ile aldığı evde oturan bir kişi gelirini bir birikime dönüştürmüş olmasına rağmen sahip olduğu birikimin yanında hâlâ gelir elde ediyormuş izlenimi yaratır.¹⁷

Kleinwächter gelir kavramına ve gelirin vergilendirilmesine ilişkin üç temel tespitte bulunur. Öncelikle, bir kimsenin malvarlığındaki tüm akışların ve elde ettiği faydaların tespiti mümkün değildir. Bu tespit gerçekleştirilse dahi subjektif bir kavram olan faydanın ekonomik değerinin ölçülmesi mümkün değildir. Kişinin malvarlığındaki tüm akışlar ve elde ettiği faydaların ekonomik değeri tespit edilse dahi gelir hanehalkları arasında bir eşitlik kıyaslaması yapılabilmesi için uygun bir ölçüt olmayıp mali gücün göstergesi olmaya uygun değildir.¹⁸ Dolayısıyla Kleinwächter bir gelir tanımının yapılmasının zorluğunu öne sürerken esasında kişilerin mali güçlerinin onların elde ettikleri gelir ile ölçülemeyeceğini, dolayısıyla vergi sistemlerinde bir gelir vergisine yer olmadığını savunur.

Amerikalı iktisatçı Seligman'a göre gelir ekonomik bir faaliyetin çıktısından daha fazlasıdır. Gelir, gelen bir kıymet akışıdır ve bu akış belirli zaman aralıkları içerisinde ele alınır.¹⁹ Gelirin en doğal biçimde gelen bir kıymet olarak tanımlanması mümkün olsa da özellikle vergilendirilebilir gelirin tespiti bakımından bu tanım oldukça muğlaktır. Burada gelen kıymetler olarak sözü edilen şey hizmetler ve elde edilen faydalardır. Kişiler faydalı olduğuna inandıkları şeyleri, tatmin duygusuna ulaşmak amacıyla isterler. Bu şeyler bir insan emeği neticesinde ortaya çıkmışsa hizmet, mallardan elde edilmişse fayda kabul edilir. Dolayısıyla gelir hizmet ve faydalardan ortaya çıkan tatmin hissini akışıdır. Bu doğrultuda gelir de belirli bir zaman aralığı içinde elde edilen ve para ya da para ile ifade edilebilen değerlere karşılık gelir. Gelir yıllık, aylık, günlük olarak ya da farklı bir zamansal dönemde elde edilmeli, periyodik olmalıdır. Vergilendirmede ise bu zaman aralığı çoğunlukla bir takvim yılıdır.²⁰ Burada parasal tutarlarının mı gelir olarak kabul edileceği yoksa para ile ifade edilebilir olan değerlerin ve para ile ölçülmesi güç olan faydaların da gelir olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği meselesi ortaya çıkar. Seligman'a göre vergilendirilebilir gelirin

¹⁷Brooks, **a.g.k.**, 2018, 259-261.

¹⁸Brooks, **a.g.k.**, 2018, 261-262.

¹⁹E.R.A. Seligman (1970). *The income tax, a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad*. New York: The Macmillan Company, s. 19-20.

²⁰E.R.A. Seligman (1919). Are stock dividends income? *The American Economic Review*, 9 (3), s. 517-518.

tespitinde çoğunlukla nakdi gelir esas alınsa da değerlemesi objektif biçimde ve kolayca yapılabilecek olan kıymetlerin de vergilendirilebilir gelire dahil edilmesinde bir sakınca yoktur.²¹

Seligman, varsayılan gelirlerin de vergilendirilmesi gerektiğini savunan görüşlere karşı henüz oluşmamış, potansiyel birtakım değer akışlarının aslında gelir olarak vergilendirilmemesi gerektiğini savunur ve bu savını gerçekleşme ve ayrılma ölçütleri ile somutlaştırır. Gelir doğuran çoğu ilişkide, örneğin bir evin kiralanmasında ev sahibi parasal gelir elde ederken kiracı konaklama neticesinde fayda sağlayarak gelir elde etmekte, iki tarafın elde ettikleri gelir birbiriyle bağlantılı olarak ortaya çıkmaktadır. Ev kiralanmadığında ev sahibinin gelir elde ettiğinden söz edilemez. Çünkü gerçekleşmemiş ve varsayımlara dayanan bir gelir, gelir değildir. Gelir somut olarak ortaya çıkmış, gerçekleşmiş olmalıdır; gerçekleşebilir olması dahi yeterli değildir. Gerçekleşmenin yanında ayrılma da gelirden söz edilebilmesi için olmazsa olmazdır. Gelir onu sağlayan kişi ya da şeyden ayrıdır, gelir somut ise anlaşılabilir. Bir kazanç somut biçimde ortaya çıkmamış, örneğin sözü edilen ev kiralanmamışsa gelirden söz edilemez. Gelir onu ortaya çıkaran kaynaktan ayrılmalı, bağımsız bir nitelik kazanmalıdır.²² Bu açıklamalardan hareketle Seligman'ın gelirin elde edilmesini gerçekleşme ve ayrılma ölçütlerine bağlayarak kendi tabiriyle oluşmamış gelirin vergilendirilmesini açıkça reddettiği söylenebilir. Seligman, kendi verdiği örnekten hareketle ortaya atılabilecek bir diğer mesele olan kiralanmamış bir evde ev sahibinin ikamet ederek elde ettiği faydanın vergilendirilebilir gelir açısından durumunu ise açık olarak tartışmamıştır. Böyle bir durumda ortaya çıkan faydanın objektif bir değerlemesinin yapılmasının güçlüğü ve faydanın kaynağından ayrılmamış olması söz konusu olduğu için ev sahibinin ikamet ettiği evinden elde ettiği fayda da gelir kabul edilmeyecektir denilebilir.

Seligman'a göre vergilendirilebilir gelirin tespitinde bir diğer önemli husus ise kişilerin sahip oldukları sermaye ve servet unsurları ile elde ettikleri gelirin net biçimde ayrılması gerekliliğidir. Örneğin beklenmedik bir miras kişi açısından açıkça bir kazançtır ancak malvarlığındaki bu artış gelirden çok servetin bir parçası olarak değerlendirilmelidir. Bu ayrımın netleştirilmesi adına gelir bakımından devamlı bir kaynaktan düzenli olarak doğmuş olma ölçütü getirilebilir. Böyle bir sınırlama bazı

²¹Seligman, a.g.k., 1970, 20-21.

²²Seligman, a.g.k., 1919, 517-520.

kazançları gelir kapsamı dışında bıraksa da vergilendirme bakımından gelir olarak kabul edilen şeyin düzenli kaynaklardan gelmesi beklenir. Bu kapsamın dışında kalan düzensiz ve arızı birtakım gelirler ise farklı şekillerde vergilendirilmelidir.²³

Amerikalı iktisatçı Fisher'a göre gelir, bir kaynaktan doğup belirli bir zaman aralığında gerçekleşen bir akımdır. Somut bir varlık ve belirli bir anda mevcut olan bir kaynak olarak değerlendirilebilen sermayeden farklı olarak gelir soyut faydaları da içerir. Bireyin geliri ise, bireyin sahip olduğu üretim faktörleri neticesinde kendisine sağlanan faydanın akımıdır.²⁴ Gelir denildiğinde akla ilk gelen nakdi gelir olsa da bu gelir kavramının tamamını kapsamaktan uzak bir yaklaşım olacaktır. Parasal tutarların dışında aynı olarak elde edilen faydalar, hatta kişinin kendi mülkiyetinde bulunan şeylerden kendisinin elde ettiği faydalar da gelir olarak kabul edilmelidir. Kaldı ki tek başına gelir değil, geliri elde etmek için katlanılan masraflar da her zaman nakdi olarak ifade edilemez. Bu noktada gelirin kişilerin fayda sağladıkları mal ve hizmetler şeklinde ele alınması yalnız nakdi gelirin esas alınmasından daha isabetlidir.²⁵

Fisher'a göre iyi bir gelir tanımı bilimsel analiz için elverişli olmanın yanında gelirin toplum için ifade ettiği anlam ile uyumlu olmalıdır. Doğrudan belirli kuramcılar işaret etmese de Fisher, mevcut gelir tanımlarına yönelik genel eleştiriler getirmiştir. Gelir unsurlarının çifte değerlendirmeye tabi tutulması, bilimsel analize elverişli olmayan gelir tanımlarının varlığı, gelir ile sermaye kavramlarının birbirine karıştırılması ve neredeyse hiçbir tanımın günlük kullanıma yaklaşamayıp geliri çok daha dar veya geniş kapsamda ele alıyor olması bu eleştirilerin başlıcalarındandır.²⁶

Alman iktisatçı Neumark'a göre gelir, para ile ifade edilebilen bir kıymetler toplamıdır. Gelir, milli gelirin meydana gelmesi sürecine iştirak eden şahsa aittir ve bu nedenle subjektif bir nitelik taşır. Randıman ise belirli bir kaynaktan meydana gelen kıymetlerle bu kaynak arasındaki ilişkiyi ifade eder. Kıymetlerin ait olduğu şahsı dışarıda bırakır ve objektif niteliktedir. Subjektif karaktere sahip olan gelir bu özelliği ile randımandan ayrılır.²⁷ Gelir, belirli özellikleri itibarıyla servetten de ayrılır. Gelir de servet gibi subjektif nitelikte olsa da gelir bir kişi tarafından çoğunlukla bir takvim yılı olarak belirlenen bir zaman diliminde elde edilen bir iktisadi tasarruf kabiliyeti fazlası

²³Seligman, **a.g.k.**, 1970, 19-20.

²⁴I. Fisher (1937). Income in theory and income taxation in practice. *Econometrica*, 5 (1) s. 10.

²⁵Fisher, **a.g.k.**, 1937, 103-105.

²⁶Fisher, **a.g.k.**, 1937, 103.

²⁷F. Neumark (1946). *Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi, Teori-Tarihçe-Pratik*. İstanbul: Hak Kitabevi, s. 4.

olarak tanımlanabilirken servet, bir kişinin belirli bir anda elinde bulundurduğu iktisadi kıymetlerin toplamını ifade eder. Bu tanımlamadan rahatlıkla anlaşılacağı üzere gelir dinamik, servet ise statik niteliktedir. Gelir, geliri elde eden kişinin ihtiyaçlarını karşılamasına yarar. Gelir sahibi kişinin tüketim harcamalarından artakalan kısım biriktirildiğinde ise servet ortaya çıkar. Servet olduğu gibi muhafaza edilebilecek olsa da gelir unsuru haline dönüşebilecek bir randıman kaynağıdır, yani servet gelire dönüştürülebilir. Ancak böyle bir dönüşüm yalnız olağanüstü hallerde ve geçici olarak gerçekleştirilir.²⁸

Tüm bu görüşler gelir kavramının açıklanması bakımından oldukça önemli olsa da esasında iktisadi bir kavram olan gelirin iktisat biliminin ölçütlerine göre yapılmış bir tanımının doğrudan gelir vergisi uygulamasına dahil edilmesi vergi tekniği bakımından yaratacağı zorluklar nedeniyle mümkün değildir. Bu sebeple iktisadi gelir tanımından yola çıkılarak vergi sistemlerinde uygulanmaya müsait olan mali anlamda bir gelir tanımına ulaşılmaya çalışılmıştır.²⁹ Bu alanda ortaya atılmış en önemli kuramlar bir üretim faaliyeti neticesinde devamlı olarak elde edilen kazançları gelir kabul eden kaynak kuramı ile belirli bir dönem içerisinde kişilerin servetlerinde gerçekleşen net artışları esas alan safi artış kuramıdır.

1.1.2.1. Kaynak kuramı

Alman iktisatçı Friedrich von Hermann tarafından 19. yüzyılda geliştirilen kaynak kuramı, geliri dar anlamıyla ele alır. Buna göre gelir, kişilerin bir üretim faaliyetine katılmaları sonucunda elde ettikleri kazançların safi tutarıdır.³⁰ Kaynak kuramına göre kişiler sahip oldukları üretim faktörlerini yani emek, menkul ve gayrimenkul sermaye, doğal kaynaklar ve girişimcilik yeteneklerini üretim sürecine sokarak ücret, rant, faiz ve kâr şeklinde ortaya çıkan kazançlar elde eder.

Kaynak kuramına göre alım gücündeki bir artışın gelir olarak değerlendirilmesi ancak ve ancak bu artışın bir üretim faktörünün üretim sürecine katılması neticesinde ortaya çıkması ve düzenlilik ve devamlılık göstermesi halinde mümkündür.³¹ Gelirin bir kaynaktan fiilen devamlı olarak sağlanması veya bu üretim faaliyeti neticesinde devamlı olarak sağlanmaya elverişli olması gerekir. Dolayısıyla bir üretim faaliyetinin neticesi

²⁸Neumark, **a.g.k.**, 1946, 4.

²⁹H. Nadaroğlu (1992). *Kamu Maliyesi Teorisi*. (8. Baskı), İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, s. 368.

³⁰Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 237.

³¹E. Öner (2022). *Türk vergi sistemi*. (11. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 36-38.

olmayan ve devamlılık göstermeyen ikramiye, bağış ve diğer arızı kazançlar ile sahip olunan menkul ya da gayrimenkul malların kendi değerlerindeki artışlar bu kurama göre gelir olarak kabul edilmeyecektir.³²

1.1.2.2. Safi artış kuramı

İsveçli iktisatçı David Davidson ve Alman iktisatçı Georg von Schanz tarafından 19. yüzyılda ortaya atılan bu kuram kişilerin servetlerindeki net artışların tespit edilmesi yoluyla geliri olabildiğince geniş anlamda ele alır. Buna göre hangi kaynaktan doğarsa doğsun, devamlılık arz edip etmediği önemli olmaksızın alım gücünde belirli bir dönem içerisinde gerçekleşen tüm artışlar gelir kabul edilir. Safi artış kuramına göre safi gelire, dönem sonu servet değeri ile dönem başı servet değeri arasındaki farka dönem içerisinde gerçekleştirilen tüketimlerin eklenmesi ile ulaşılır.³³ Kaynak kuramından farklı olarak gelirin hangi kaynaktan doğduğu ya da devamlılık niteliği taşıyıp taşımadığı önem arz etmez. Dolayısıyla kaynak kuramına göre gelir kabul edilmeyen bağış, miras, ikramiye, menkul ve gayrimenkul malların değerlerindeki artışlar ve tüketim harcamaları safi artış kuramına göre gelirin konusunu oluşturur. İlk bakışta kişilerin alım güçlerindeki net artışın tespit edilerek vergilendirilmesi vergi adaleti bakımından daha uygun görünür. Safi artış kuramına göre gelirin tespitinde hem kişilerin dönem içerisinde elde ettikleri kazançlar hem sahip oldukları servet unsurları hem de dönem içerisinde yaptıkları harcamalar dikkate alınarak mali güç tam olarak kavranmaya çalışılır.³⁴ Ancak mali gücün göstergelerinin her birinin tek bir gelir vergisi ile kavranmaya çalışılması vergi tekniği bakımından zorluklar yaratır. Dönem başı ve dönem sonunda kişilerin servetine dahil değerlerin kıymetinin ölçülmesi, servete dönem içerisinde dahil olan ve servetten çıkarılan değerlerin tespiti ve dönem içerisinde gerçekleştirilen tüketim harcamalarının toplamının tespit edilebilmesi vergi tekniği bakımından büyük zorluklar yaratır. Kişilerin öz tüketimlerinin ve kendi mallarını kullanmalarının da servetlerinde bir artış meydana getirdiğinin varsayılması nedeniyle öz tüketimden elde edilen faydanın ekonomik karşılığının hesaplanmasının zorluğu da bu kuramın tek başına uygulanmaya elverişli olmadığını gösterir.³⁵

³²Nadaroğlu, **a.g.k.**, 1992, 368.

³³Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 237-238.

³⁴Nadaroğlu, **a.g.k.**, 1992, 369.

³⁵Erginay, **a.g.k.**, 1982, 87-88.

Safi artış kuramının tek başına uygulama alanı bulabilmesine ilişkin tüm engellerin yanında kaynak kuramı, arızı kazançları ve kişilerin malvarlıklarında meydana gelen değer artışlarını gelir olarak kabul etmediği için yine tek başına uygulanmak yerine kuramın çizdiği sınırlar tamamıyla bertaraf edilmeden, onu makul ölçüde kapsamlı hale getiren safi artış kuramı ile birlikte uygulanmalıdır. Nitekim Türkiye ve çoğu Avrupa Birliği ülkesi vergi sistemlerinde bu iki kuramın farklı ağırlıklarla bir araya getirildiği karma uygulamalar tercih edilmiştir.³⁶

1.1.2.3. Gelir kavramına ilişkin görüşler ile kuramlarda dönemsellik ve devamlılık

Gelir kavramına ilişkin görüş ve kuramlar toplu olarak ele alındığında, vergilendirilebilir gelirin sahip olması gereken niteliklere ilişkin pek çok çıkarımda bulunulabilir. Hepsinden önce gelir çoğu yazar tarafından bir kaynaktan, bir üretim faaliyetinden doğan ve alım gücünde artış meydana getiren kıymet akımlarının toplamı olarak tanımlanmıştır.³⁷ Gelirin bir kaynaktan doğması zorunluluğunu reddeden safi artış kuramına göre ise devamlı bir kaynaktan doğmuş olsun ya da olmasın servette net bir artış meydana gelmiş olması gelirden söz edilebilmesi için yeterlidir.³⁸ Başlangıç olarak gelir malvarlığında meydana gelen artışlar olarak kabul edilebilir olsa da bu artışların parasal tutarlarla ifade edilebilir nitelikte olması da gerekir.³⁹ Burada kastedilen yalnız nakdi tutarların gelir kabul edileceği değil, objektif piyasa koşullarına göre ölçülebilir nitelikte olduğu sürece gayrinakdi mal ve hakların da gelir kapsamında olduğudur. Hangi türde mal ve hakların objektif biçimde para ile ölçülebileceği hususu ise tartışmaya açıktır. Bir diğer önemli nokta ise malvarlığında ortaya çıkan ve para ile ifade edilebilen artışların gelir olarak kabul edilebilmesi için sermaye ve servetten ayırımının netleştirilmesi gerekliliğidir.⁴⁰ Yazarlar bu ayırma ilişkin farklı yaklaşımlara sahip olsa da gelirin servetten farkının ortaya konması ödeme gücünün daha doğru bir biçimde kavranarak vergi adaletinin sağlanması bakımından önem taşır.

³⁶Türkiye uygulamasında gelir unsurlarının belirlenmesinde ağırlıklı olarak kaynak kuramının etkili olduğu görülse de Avrupa Birliği ülkelerinin uygulamalarında oluşturulmuş karma sistemlere bakıldığında, dramatik bir fark var olmamakla birlikte çoğunlukla safi artış kuramının benimsendiği göze çarpmaktadır. Dinçer ve Kalelioğlu, **a.g.k.**, 2013, 90.

³⁷Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 236-237; Haig, **a.g.k.**, 1921, 27; Simons, **a.g.k.**, 1938, 50-52; Seligman, **a.g.k.**, 1970, 19-20; Fisher **a.g.k.**, 1937, 101.

³⁸Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 237-238.

³⁹Simons, **a.g.k.**, 1938, 50-52; Brooks, **a.g.k.**, 2018, 259-261; Seligman, **a.g.k.**, 1970, 20-21; Fisher, **a.g.k.**, 1937, 103-105.

⁴⁰Seligman, **a.g.k.**, 1970, 19-20; Fisher, **a.g.k.**, 1937, 103; Neumark, **a.g.k.**, 1946, 4.

Yazarların gelire ilişkin tanımlarından ulaşılabilen gelirin niteliklerinin tespit edilmesinin ardından çalışmanın asıl amacı doğrultusunda gelire ilişkin görüş ve kuramlarda yazarların hemen hemen hepsi tarafından değinilen dönemsellik kavramı ve dönemsellığe yakın fakat ondan ayrı bir kavram olan devamlılık kavramı da ele alınmalıdır.

1.1.2.3.1. Dönemsellik

Öncel ve diğerleri, geliri belirli bir zaman dilimi içerisindeki artışlar olarak tanımlamış, geliri bir dönem ile sınırlandırmıştır.⁴¹ Aynı doğrultuda Fisher da geliri bir kaynaktan doğup belirli bir zaman aralığında meydana gelen bir akım olarak tanımlamış, belirli bir zaman aralığı ifadesini kullanırken bir döneme işaret etmiştir.⁴² Haig-Simons tanımında ise gelirin dönemseliği daha detaylı olarak ele alınmıştır. Haig geliri iki zamansal nokta arasında alım gücünde meydana gelen artışın parasal karşılığı olarak tanımlarken Simons bu iki zamansal noktayı netleştirmiş, onları dönem başı ve dönem sonu olarak adlandırmıştır.⁴³ Simons Haig'dan farklı olarak dönem kelimesini doğrudan kullanmış, bu dönemin başı ile sonu arasında elde edilen toplamı gelir olarak kabul etmiştir.⁴⁴ Gerçekten de gelir ancak bir toplam olarak ele alınıp vergilendirilebilir, bu toplama işleminin yapılabilmesi için ise başı ve sonu belirli olan bir dönemin varlığı şarttır. Neumark geliri kişi tarafından çoğunlukla bir takvim yılı olarak belirlenen bir zaman diliminde elde edilen bir iktisadi tasarruf kabiliyeti fazlası olarak tanımlarken dönemseliğe işaret etmiş, bu dönemi bir takvim yılı olarak tespit etmiştir. Diğer yazarlardan farklı olarak Neumark dönemsellik vurgusuna daha çok gelirin servetten farkını ortaya koymak amacıyla başvurmuştur. Servet belirli bir anda elde bulundurulacak kıymetler toplamı olarak durağan niteliğe sahipken gelirin bir döneme yaygın biçimde elde edilmesi onun dinamik olması niteliğiyle servetten ayrılmasını sağlar.⁴⁵

Seligman diğer yazarlardan farklı olarak gelirin dönemseliğinin yanında devamlılık niteliğini de ele almıştır. Ona göre gelir, belirli zaman aralıkları dahilinde meydana gelen bir akımdır.⁴⁶ Bu zaman aralıkları genel kabule göre yıllık, aylık, günlük ya da farklı bir zamansal dönem olarak netleştirilebilir. Vergilendirilebilir gelir

⁴¹Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 236-237.

⁴²Fisher, **a.g.k.**, 1937, 101.

⁴³Haig, **a.g.k.**, 1921, 27.

⁴⁴Simons, **a.g.k.**, 1938, 50-51.

⁴⁵Neumark, **a.g.k.**, 1946, 4.

⁴⁶Seligman, **a.g.k.**, 1970, 19-20.

bakımından ise bir dönem çoğunlukla bir takvim yılına karşılık gelir. Bunun yanında gelirin bahsedilen belirli dönemler dahilinde periyodik olarak yani hem düzenli hem de devamlı biçimde elde edilmesi gerekir.⁴⁷

Bu aşamada adı anılan çoğu yazar öncelikle kabaca yapılmış bir gelir tanımı ile bir toplama ulaşılmamasını hedeflemiş, gelirin unsurlarına göre ele alınmasını sonraki aşamada ele alınacak bir mesele olarak görmüşlerdir. Böyle bir toplama ulaşılabilmesi için ise elde edilen gelirin bir döneme dahil edilmesi, bir dönemle sınırlandırılması gerekir. Dolayısıyla bu aşamada devamlılık niteliğine sahip olması gereken gelir unsurlarının ayrıca ele alınmak üzere göz ardı edilmesi ve dönemselliğe vurgu yapılması doğaldır.

1.1.2.3.2. Devamlılık

Satın alma gücünde ortaya çıkan artışların gelir olarak kabul edilip edilmeyeceği konusunda dönemsellik ve devamlılık niteliğini bakımından kaynak kuramı ve safi artış kuramı önem arz eder. Kaynak kuramına göre gelirin elde edildiği kaynak olan üretim faaliyetinin devamlı olması, dolayısıyla elde edilen gelirin de devamlı olması veya devamlı olmaya elverişli olması gerekir. Devamlı olmaya elverişlilikten kasıt, o dönemde bir kazanç elde edilmemiş veya zarar edilmiş olsa dahi kazanç elde edilmesi potansiyelinin varlığıdır. Kaynak kuramına göre tek sefere mahsus olan ve devamlı olmayan faaliyetlerin getirileri gelir olarak değerlendirilmez.⁴⁸

Safi artış kuramına göre ise doğduğu kaynak önemli olmaksızın kişilerin servetlerinde belirli bir dönemde meydana gelen net artışlar gelirdir. Safi artış kuramı devamlı gelirleri yok saymamakla birlikte bunları tek sefere mahsus faaliyetlerin getirileri, ikramiye, bağış gibi kazançlar ve değer artışları yani devamlılık arz etmeyen gelirler ile birlikte ele almaktadır.⁴⁹ Tabii ki safi artış kuramına göre devamlı gelirler de bir dönem içinde ele alınacaktır ancak onların gelir olarak kabul edilme sebebi devamlı olmaları değil, tıpkı diğer gelirler gibi malvarlığında net bir artış meydana getirmeleridir.

⁴⁷Seligman, a.g.k., 1919, 517-518.

⁴⁸Nadaroğlu, a.g.k., 1992, 368.

⁴⁹Nadaroğlu, a.g.k., 1992, 369.

1.1.3. Gelir vergisinin tarihsel gelişimi

Gelirin ne anlama geldiğinin anlaşılması, bugünkü gelir vergisi uygulamasının anlaşılması bakımından önemlidir. Genel anlamda gelirin ve vergilendirilebilir gelirin tanımına ve kapsamına ilişkin belli başlı görüşlerin ele alınmasının ardından gelirin neden vergilendirildiğine, ne zaman vergilendirilmeye başlandığına ve tarihsel süreçteki farklı gelir vergisi uygulamalarına değinilmesi gerekir. Bu kapsamda Avrupa'da, Amerika'da ve Türkiye'de gelir vergisinin nasıl ortaya çıktığı ve geliştiği ele alınmalıdır.

1.1.3.1. Genel olarak

Tarihin her döneminde toplumun zorunlu gereksinimlerinin finanse edilmesi gerekli olmuştur. Vergi, devlet ve benzeri organizasyonların var olduğu her dönemde, tarihin en eski dönemlerinden bu yana kullanılmış bir finansman aracıdır. Tarihsel süreçte vergi, diğer tüm finansman kaynaklarının yanında en temel gelir kaynağı olmuştur. Vergiler modern devlet öncesinde belirli bir bölgede hâkim olan iktidar sahiplerinin çeşitli adlar altında karşılıksız olarak ve cebre dayanarak topladığı maddi ve aynı gelirler olarak var olmuştur. Modern devlette ise vergiler kamu hizmetlerinin düzgün biçimde yürütülebilmesi için gerekli olan kaynağın karşılanmasında bir araçtır.⁵⁰

Vergiler mali amaçlarla, devlete gelir sağlamak amacıyla ortaya çıkmıştır. Vergi yükü pek çok farklı şekilde dağıtılabilir. İlk akla gelen yöntemlerden biri, bir baş vergisi konulmasıdır. Götürü bir verginin uygulanması hem ekonomik olarak etkindir hem de vergi sistemlerindeki karışıklıkları ortadan kaldırır. Ancak görünürdeki basit faydalarına rağmen baş vergisi adil değildir. Bu noktada, bazı kişilerin diğerlerine oranla daha fazla vergi ödemesini adil kılan ödeme gücü kavramı ve bunun göstergeleri tartışılmaya başlanmıştır. Hangi ekonomik unsurların, hangi ekonomik faaliyetlerin ve genel olarak ne gibi göstergelerin kişilerin vergi ödeme gücünün varlığına işaret ettiği ve alınacak vergilerin konusunun ne olacağı gündeme gelmiştir.⁵¹

Kişilerin sahip oldukları servet unsurları, tarihsel süreçte ilk vergi konularından olmuştur. Klasik yazarlar çoğunlukla serveti hem elde edilen gelirin hem de tüm

⁵⁰C. Göker (2011). *Yönlendirici vergilendirme*. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 5-6.

⁵¹J. Bankman, D.N. Shaviro ve K.J. Stark (2012). *Federal income taxation*. (16. Baskı), New York: Wolters Kluwer Lax & Business, s. 11.

verginin kaynağı olarak görmüştür. Kişilerin elde ettikleri her türlü gelirin ve vergilendirilebilir kaynakların servetin türevleri olduğu kabul edildiği için, onun ağır biçimde vergilendirilmesinin servetin kuruması, yani vergilerin kaynağının kuruması anlamına geleceğini savunmuşlardır. Ancak modern maliye teorisi böyle bir çıkarımın hatalı olduğunu ispatlamıştır. Servet ve servetin getirisi olarak kabul edilen gelir üzerinden alınan vergiler bu kaynakları tüketmez, onu yok etmez. Vergilendirme bu kaynağın aslına dokunmaz, vergilendirme ile yalnızca gelir ve servetin yeniden dağılımı gerçekleştirilir.⁵² İdeal bir vergilendirmede, servet üzerinden alınan bir verginin ödenmesi için servet unsurunun elden çıkarılması, tüketilmesi söz konusu olamaz. Vergi hangi konu üzerinden alınırsa alınsın fiilen yükümlünün gelirinden, onun elinde bulunan tutarlardan ödenir.

Kişinin elde ettiği gelir biriktiğinde servet, tüketildiğinde ise harcamalardan söz edilir. Modern vergi sistemlerinde ödeme gücünün göstergeleri olarak kabul edilen gelir, servet ve harcamalar birbirinden bağımsız olmayıp birbirlerine neden sonuç ilişkisi benzeri bir ilişki ile bağlı olsalar da her biri ayrı bir ödeme gücü göstergesi sayılmış ve ayrı ayrı vergilendirilmeleri kabul edilmiştir.⁵³

Gelirin servetten ayrı olarak tek başına bir vergi konusu olarak görülmeye başlanması 18. yüzyıl gibi geç bir dönemde gerçekleşmiş olsa da gelir vergisi hem devlete kaynak yaratılması hem de eşit ve adil bir vergi uygulaması bakımından elverişlidir. Gelirin vergilendirilmesinin olumlu yönlerinden belki de en önemlisi gelir vergisinin şahsileştirilmeye ve dolayısıyla adil bir uygulama yürütülmesine müsait olmasıdır. Gelir vergisi, vergi yükümlülerinin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate alan bir vergidir. Ayırma ilkesi bu vergi ile uygulamaya konabilir, bu sayede emek gelirleri ile servet gelirleri arasında emek gelirleri lehine bir ayırım yapılmış olur. Bir teşebbüsten veya servet unsurlarından gelir elde edilmesine nazaran emek ile gelir elde edilmesinin daha zor olması ve emeğin getirisinin daha az olması onun lehine pozitif bir ayırma bulunulmasını mümkün kılar.

Ayırma ilkesinin yanında gelir vergisi artan oranlı bir tarifinin uygulanmasına elverişlidir. Artan oranlı tarife ile az gelir elde edenler ile daha çok gelir elde edenler farklı biçimde vergilendirilir. Oran yapısı dolayısıyla çok kazanan az kazananlara göre oransal olarak daha çok vergilendirilir. Farklı durumda olanların farklı vergilendirilmesi

⁵²Nadaroğlu, a.g.k., 1992, 318-320.

⁵³Nadaroğlu, a.g.k., 1992, 364.

ile dikey adalet prensibi gerçekleştirilmiş olur. Gelir vergisi ayrıca her bir yükümlünün kişisel ve ailevi durumlarına; engellilik, medeni hal ve benzeri ayırt edici özelliklerine göre çeşitli indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarının gerçekleştirilmesine uygundur.⁵⁴ Adil ve eşitliği destekleyen bir uygulamaya müsait olmasının yanında günümüzde gelir vergisi hazineye en çok gelir sağlayan vergilerdendir.⁵⁵

1.1.3.2. Avrupa’da

Gelirin vergilendirilmesinin tüm olumlu yanlarına karşın, eşitlik ve adaletin yerleşmemiş olması nedeniyle sınırlı sayıdaki istisnalar dışında Orta Çağ Avrupa’sında gelir vergisinin rolü çok kısıtlı olmuştur. Hatta bu çağda vergi gelirleri, feodal sistemde toplanan diğer kamu gelirlerinin yanında oldukça düşük bir paya sahiptir.

Orta Çağ’da tarım dışında ekonomik faaliyetler yoğunlukla ticaret ve ulaştırma alanlarında gerçekleştiği için vergiler ağırlıklı biçimde bu konular üzerinden alınırdı. Dolaysız vergiler ortaya çıktığında ise kişilerin sahip oldukları mülkler ve servet unsurları üzerinden alınan vergiler ağırlık kazandı. Feodal sistemde özel mülkiyetin sınırlı olması dolayısıyla mülklerin alınıp satılması nadir karşılaşılan bir durum olduğundan, bu mülklerin değerleri onların kira değerleri üzerinden tespit edilip ona göre kişilerin servetlerinin vergilendirilmesi yoluna gidilmiştir. Sonrasında, kişilerin mülklerinin maliyet ve satış değerlerinin bir arada değerlendirilmesi yoluyla ulaşılan değer üzerinden vergilendirilme yapılması söz konusu olmuştur.

Kişilerin sahip oldukları servet unsurlarının dışında, söz konusu dönemde tam anlamıyla bir uzmanlık alanının icrası olarak değerlendirilebilecek meslekler yaygın olmasa da kişilerin elde ettikleri ve genellikle günlük ödemeye tabi olan ücretlerin ve maaşların da vergilendirilebilir olduğu kabul edilmiştir. Ticaretin gelişim sürecinde, tüccarların sermayeleri ile elde ettikleri kazançların tam olarak örtüşmediği yani tüccarların tüm kazançlarının servet unsurlarına dönüşmediği fark edilmiştir. Bunun üzerine tüccarların servetlerinin yanında yaptıkları işlerden elde ettikleri kâr da vergilendirilmeye başlanmıştır.

⁵⁴Nadaroğlu, **a.g.k.**, 1992, 367.

⁵⁵2021 yılı verilerine göre 2021 yılında genel bütçe vergi gelirleri içinde gelir vergisinin payı %20,5, kurumlar vergisinin payı %13,6, katma değer vergisinin payı ise %38,2’dir. Gelirden alınan vergiler olan gelir ve kurumlar vergisinin toplam payı %34,1’lik oranla katma değer vergisine oldukça yakındır. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_78.xls.htm (Erişim Tarihi: 19.06.2023).

Bahsedilen hallerde kişilerin sahip oldukları servet unsurlarının yanında ücret, maaş, kâr gibi adlar altında elde ettikleri kazançlarının da vergilendirilmesi bir gelir vergisi sisteminin kurulduğu şeklinde yorumlanmamalıdır. Yalnızca kazanç ile servetin doğru orantılı olmadığı ya da kişilerin kazanç elde etmelerine rağmen servet edinmedikleri olasılıkların da vergilendirilmesi için böyle karma bir uygulama tesis edilmiştir. Bu dönemde asıl olan her zaman servetin vergilendirilmesidir.⁵⁶

Tarih boyunca salınmış vergilere bakıldığında gelir vergisinin öncüsü sayılabilecek vergiler var olsa da modern anlamda gelir vergisinin ortaya çıkışı ancak 18. yüzyıl sonlarında gerçekleşmiştir. İleri kapitalizm devrinin eseri olarak kabul edilebilecek olan gelir vergisi, bu durumla bağdaşır biçimde İngiltere’de ortaya çıkmıştır. Gelir vergisi, günümüzde en yaygın biçimde uygulanan vergilerden olup devlet hazinesine en büyük katkıyı sağlayan kamu gelirlerinden biridir.⁵⁷

1798 yılında İngiltere’de uygulanmaya başlanan modern anlamda ilk gelir vergisi, Fransa ile girilmiş savaş dolayısıyla ekonomik bir tedbir olarak salınmış olağanüstü bir vergidir. Bu vergi savaşın bitimi ile ortadan kaldırılmış, sonrasında yine olağanüstü nedenlerle yeniden uygulamaya konmuş ve Napolyon savaşlarının ardından verginin nihai olarak kaldırıldığı bildirilmiştir. Ancak gelir vergisi 1842’de girişilen mali reform ile kalıcı olarak yeniden yürürlüğe konmuş, savaş neticesinde salınan olağanüstü bir vergiden olağan bir vergiye dönüşmüştür. Önce beyan usulüne dayalı, her bir gelir unsurunun topluca beyan edildiği üniter bir gelir vergisi, sonrasında gelir unsurlarının ayrı ayrı beyan edilerek vergilendirildiği sedüleri bir gelir vergisi uygulaması söz konusu olmuştur. Emek gelirleri ve sermaye gelirleri arasında ayırma ilkesi uygulanmıştır. Vergiler yükümlülerin ailevi durumları göz önünde bulundurularak şahsileştirilmiştir. Yani gelir yalnız sıradan bir vergi konusu olarak ele alınmamış, aynı zamanda objektif vergilerden ayrı bir uygulamaya konu edilmiş, şahsileştirilmiştir.⁵⁸

Almanya’da ise şahsi bir gelir vergisine ilişkin ilk deneme 1808 yılında gerçekleştirilse de başarılı olunamamış, 1869’da gerçekleştirilen uygulamada ise gelir vergisi asli değil ikincil bir vergi olarak uygulanabilmiştir. Bu girişimlere rağmen oldukça geç bir vakitte, 1891’de hem gerçek kişileri hem de tüzel kişileri yükümlendiren bir gelir vergisi kabul edilmiştir. Kişilerin gelirleri vergilendirildiği için

⁵⁶Seligman, **a.g.k.**, 1970, 41-43.

⁵⁷Neumark, **a.g.k.**, 1946, 3.

⁵⁸Neumark, **a.g.k.**, 1946, 89-92.

servet üzerindeki vergi yükü azaltılmış, servet tamamlayıcı nominal bir vergiye tabi tutulmuştur. 1920’de ise gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisi kabul edilmiştir.⁵⁹

Fransa’da ise modern bir gelir vergisi sisteminin oluşturulması oldukça zorlu bir sürecin sonunda ve diğer ülkelere göre geç bir vakitte gerçekleşmiştir. Fransız ihtilali döneminde dereceli bir baş vergisi şeklinde şahsi bir vergi uygulanıyor idiyse de gelir vergisinin gerekliliği ancak 1848’de tartışılmaya başlanmış, gelir vergisi reformu ise 1914’te gerçekleştirilebilmiştir. Bu geç reform, Fransız ihtilali neticesinde ülkede hâkim olan sosyal ve siyasi ortam ile açıklanabilir. Hali hazırda uygulanmakta olan objektif vergiler, subjektif bir gelir vergisinden daha adil ve eşit görülmüş; kişilerin gelirlerini beyan etmeye zorlanıp vergilendirilmesinin hürriyet prensipleriyle, eşitlik ile bağdaşmayacağı, kişilerin özel mülkiyetlerine ciddi bir müdahale niteliğinde olduğu savunulmuştur. Özellikle burjuva sınıfı için vergi kaçakçılığının zora gireceği düşüncesi de bu reformun gecikmesine sebep teşkil etmiştir. Yaklaşık 60 yıllık bir uğraşının ardından belirli gelir unsurları bakımından sedüler bir gelir vergisi ve bunun yanında yalnız gerçek kişiler için genel bir gelir vergisi kabul edilmiştir. Fransa’nın ardından ve onun da etkisiyle Belçika ve İtalya’da da benzer gelir vergisi sistemleri benimsenmiştir.⁶⁰

1.1.3.3. Amerika’da

Amerika Birleşik Devletleri’nde gelir vergisi İngiltere’ye benzer şekilde, iç savaş neticesinde artan kamu geliri ihtiyacının karşılanması amacıyla 1861 yılında tek oranlı bir vergi olarak yürürlüğe konulmuştur. İç savaş sürecinde artan oranlı tarife uygulanarak daha çok kamu geliri elde edilmeye çalışılmıştır. İç savaşın ardından gelir vergisi yürürlükten kaldırılmış, gümrük vergileri ile içki ve tütün mamullerinden alınan vergilerin kamu gelirlerindeki payı artmıştır. Kısa bir sürenin ardından, 1894’te gerçek kişilerin ve kurumların gelirlerinin vergilendirilmesi amacıyla gelir vergisi yeniden yürürlüğe konmuştur. Birinci dünya savaşı esnasında vergi oranları yükseltilerek yüksek miktarda kamu geliri elde edilmiş, olağanüstü koşulların sona ermesinin ardından vergi oranları düşürülmüştür. İkinci dünya savaşının ardından günümüze kadar ise gelir vergisi, geniş bir mükellef kitlesine sahip bir vergi olarak varlığını sürdürmektedir.⁶¹

⁵⁹Neumark, **a.g.k.**, 1946, 92-94.

⁶⁰Neumark, **a.g.k.**, 1946, 94-97.

⁶¹Bankman, Shaviro ve Stark, **a.g.k.**, 2012, 8-10.; Çoğu ülkedeki gelişimin aksine Amerika Birleşik Devletleri’nde 1909 yılında şirket kazançlarına yönelik bir kurumlar vergisi yürürlüğe konmuştur.

1.1.3.4. Türkiye’de

Avrupa ve Amerika Birleşik Devletleri’nde modern anlamda gelir vergisinin ortaya çıkışı 18 ve 19. yüzyıl dolaylarında gerçekleşmişken Türk hukukunda bu süreç çok daha sonra, kendiliğinden değil fakat kıta Avrupa’sındaki modern vergi sistemlerinin örnek alınması suretiyle gerçekleşmiştir. Osmanlı döneminde ve cumhuriyetin ilk yıllarında gelir vergisi benzeri uygulamalar yürütülmüş olsa da modern bir gelir vergisi kanunu ancak 1949 yılında oluşturulabilmiştir.

Osmanlı Devleti’nde uygulanmakta olan şer’i bir vergi olan aşar, tarımsal ürünlerden aynen, yani üründen pay alınarak tahsil edilen bir vergiydi. Osmanlı ekonomisi büyük oranda tarıma dayandığı için aşar, pek çok yükümlüsü bulunan yaygın bir vergi olarak yüksek miktarda kamu geliri sağlıyordu. Hem Osmanlı hem de cumhuriyet döneminde uygulanan aşarın vergi mükelleflerine ağır bir mali yük teşkil ettiği gerekçesiyle yürürlükten kaldırılması gerekliliği İzmir İktisat Kongresinde gündeme getirilse de onun yerini alacak vergi üzerinde uzlaşılammıştır.⁶² Aşar vergisi 1925 yılına kadar yürürlükte kalmıştır.⁶³

Bugün zirai kazançlar gelir vergisinin konusuna girdiği için aşarın, Osmanlı’nın son dönemlerinde uygulanmakta olan bir diğer vergi olan temettü vergisinin yanında, onun tamamlayıcısı olarak zirai kazançları vergilendiren bir vergi olduğunun söylenmesi zordur. Çünkü tarım ile uğraşan kişiler sayıca çok fazla olduğundan ve bu kişilerin tüm gelirleri zirai kazançlarından ibaret bulunduğundan bu dönemde aşar adeta bir gelir vergisi etkisi yaratıyordu. Ayrıca aşarın vergi gelirleri içindeki payı da oldukça yüksekti.⁶⁴ Yine de bir verginin gelir vergisi olduğunun söylenebilmesi onun yaygınlığı ve gelir getirme potansiyeli ile değil konusu ve kapsamıyla ilgili olduğundan, aşarın modern anlamda bir gelir vergisi olarak nitelendirilmesine imkân yoktur.

Aşarın yanında 1863 yılında uygulanmaya başlayan, cumhuriyet döneminde de yürürlükte kalan temettü vergisi, modern anlamda bir gelir vergisi olarak

1913’te ise gerçek kişileri yükümlendiren bir gelir vergisi ile uygulama tamamlanmıştır. Neumark, **a.g.k.**, 1946, 97.

⁶²İ. Küsmenoğlu (2010). *Cumhuriyet dönemi vergi tarihi I’inci kitap Osmanlı Devleti’nden 1980’e*. Ankara: Oluş Yayıncılık, s. 102-103.

⁶³1925 yılında aşarı kaldıran kanun ile yürürlüğe konulan ve yine zirai kazançlar üzerinden fakat aynen değil nakden alınan bir vergi olan mahsulatı arziye vergisi ise yalnızca bir yıl yürürlükte kalmıştır. Küsmenoğlu, **a.g.k.**, 2010, 114-115.

⁶⁴M.D. Çakmak (2017). Olağanüstü Bir Verginin Tarihsel Dönüşümü: Gelir Vergisi Üzerine Bir İnceleme. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 17 (197), s. 1300.

değerlendirilemez. Tüccar ve esnafın tahrire dayanan ticari ve sınai kazançları ile serbest meslek kazançlarını ve gayrimenkul sermaye iratlarını konu alan bir vergidir. Temettü vergisi başarılı bir uygulamaya sahip değildir. Vergi oranlarının oldukça düşük olması ve yabancılar dolaysız vergilerden muaf oldukları için yabancılardan bu verginin alınmıyor olması bunun başlıca sebepleridir. 1907’de karine usulü bir temettü vergisi uygulamasına geçilse de yine tatmin edici sonuçlar alınamamıştır. Bankerler, fabrikatörler gibi yüksek vergi ödeme potansiyeli bulunan yükümlü grupları düşük maktu tutarlarla vergilendirilmiştir. Yapılan iyileştirmelere rağmen temettü vergisinin bir gelir vergisi olarak kabul edilmesi güçtür. Çünkü pek çok gelir unsurunun verginin konusunun dışında bırakılması ve vergiye tabi gelir unsurlarının bir toplam halinde değil ayrı ayrı vergilendiriliyor olması söz konusudur.⁶⁵

Temettü vergisi uygulamasının ardından 27.12.1926 tarihli ve 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir.⁶⁶ Kazanç vergisi de tam anlamıyla bir gelir vergisi sayılamayacak olsa da temettü vergisinden çok daha gelişmiş bir uygulamaya sahiptir. Kazanç Vergisi Kanunu ile beyan usulü getirilmiş, kanun kapsamındaki kazanç ve iratların gerçek tutarlarının tespit edilmesine çalışılmıştır. Ancak sonrasında yürürlüğe giren 22.03.1934 tarihli ve 2395 sayılı Yeni Kazanç Vergisi Kanunu⁶⁷ ile bu gelişmeler geriye döndürülmüş, maliye teşkilatının beyan sistemini yürütmekteki başarısızlıkları nedeniyle beyan usulüne tabi yükümlüler azaltılmıştır.

Kazanç vergisinin yürürlüğe konmasındaki asıl amaç temettü vergisinin aksine tüm kazanç ve iratların kavranması, mükelleflerin beyanının esas olması, vergilemenin

⁶⁵Neumark, **a.g.k.**, 1946, 100-102.

⁶⁶Cumhuriyetin ilk yıllarında gelir üzerinden alınan en temel vergiler aşar vergisi, temettü vergisi ve kazanç vergisi olmakla birlikte geliri konu edinen istisnai nitelikte başka birtakım mali yükümlülükler de mevcuttur. Bunlar harp vergisi, harp kazançları vergisi, tedrisat-ı iptidaiye vergisi, mektep vergisi, maarif vergisi, maktu vergi, iktisadi buhran vergisi, muvazene vergisi, hava kuvvetlerine yardım vergisi ve toprak mahsulleri vergisidir. Küsmenoğlu, **a.g.k.**, 2010, 138 vd.

⁶⁷1934 tarih ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nun ilk maddesinde vergiye tabi kazançlar sayılmıştır. Buna göre kollektif, komandit ve limited şirketlerin, kooperatiflerin, genel ve özel bütçeli daire ve müesseseler ile kamuya yararlı cemiyetlere ait olup ticari bir amaç güden müesseselerin, ticari ve sınai faaliyetlerde bulunanların, serbest meslek erbabının, hizmet erbabının ve bunların dışında kalıp herhangi bir dolaysız vergiye tabi bulunmayan sair iş ve teşebbüs erbabının elde ettiği kazançlar kazanç vergisine tabidir. Bu kanunda gelire veya kazanca ilişkin herhangi bir tanım yapılmamış, kazanç vergisine tabi kalemler onları elde eden mükellef grupları bazında sayılmıştır. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc013/kanuntbmmc013/kanuntbmmc01302395.pdf (Erişim Tarihi: 19.06.2023).; Kazanç vergisi özü itibarıyla dört tür vergiyi bünyesinde barındırır. Bunlar, istisnai muameleler olarak kabul edilen taahhüt işlerinden alınan taahhüt vergisi; küçük sanat erbabı, esnaf ve serbest meslek erbabının belirli ölçütlere göre takdir edilen kazançları üzerinden alınan patent vergisi; kurumlar, ithalat, sınai faaliyetlerle uğraşanlar ile kazancı belirli bir miktarı aşan ticaret ve sanat erbabının kazançları üzerinden alınan hakiki kazanç vergisi ile ücret vergisidir. Zirai kazançlar ile menkul ve gayrimenkul sermaye iratları kazanç vergisinin konusuna girmez. Küsmenoğlu, **a.g.k.**, 2010, 120-121.

gelirin gerçek tutarı üzerinden yapılmasının sağlanması, karine ve belirtilere ise ancak gelirin gerçek tutarının tespit edilemediği hallerde başvurulması gereklilikleridir. Ancak kazanç vergisi başarılı bir uygulamaya sahip olamamıştır. Bu noktada kazanç vergisinin yeniden yapılandırılması ve ıslah edilmesi gerektiği gündeme gelmiş; beyan usulünün genişletilmesi, vergi oranlarının mükellef lehine düzenlenmesi, gelir unsurlarının toplanarak artan oranlı tarifenin uygulanması ve asgari geçim uygulamasının getirilmesi hususları tartışılmıştır. Böyle bir ıslah gerçekleştirilemediği için verginin yürürlükten kaldırılması fikri öne çıkmıştır. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile zirai kazançların da dahil olduğu gelir unsurlarına ait kazanç ve iratların toplamının gelir olarak ele alınacağı, gelirin safi tutarının yükümlülerce beyan edileceği, karine usulünden tamamen kopulmasının yanında sınırlı biçimde götürü usule yer verilecek, kazanç vergisi ve benzer vergileri tek bir çatı altında toplayacak ve yükümlülerin kişisel ve ailevi durumlarının göz önünde bulundurulması ile şahsileştirilebilecek bir gelir vergisine ihtiyaç duyulmuştur.⁶⁸ Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasının ardından mali mevzuata verilen önem ve vergi mevzuatında meydana gelen gelişim açıkça gözlemlenebilir olsa da her şeyden önce kazanç vergisinin verimli olmaması, ikinci dünya savaşının ekonomik sonuçları, uygulanan maliye politikaları, vergide adalet ve eşitliğin sağlanması gerekçeleri ve Türk vergi sisteminin gerçekten "sistemli" hale getirilmesi gerekliliği ile 1950 reformuna girilmiştir.⁶⁹

1949 tarih ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile ülkemizde modern anlamda ilk gelir vergisi uygulaması başlamıştır. Alman gelir vergisi sisteminin etkisi ile oluşturulmuş bu Kanun'un birinci maddesinde verginin konusu, ikinci maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar yani gelir unsurları sayılmıştır.⁷⁰ Kanun kapsamındaki gelir unsurlarına bakıldığında zirai kazançların verginin konusuna dahil edilmediği görülebilir.

⁶⁸Küsmenoğlu, **a.g.k.**, 2010, 133-135.

⁶⁹B. Gürsoy (1949). Türkiye'de Vergi Reformu ve Gelir Vergisi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 4 (1), s. 265 vd.

⁷⁰1949 tarih ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde gelir vergisinin konusu gelirin de tanımlanması yoluyla düzenlenmiştir. Buna göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Bu tanım, yürürlükte olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda da aynen korunmuştur. Kanunun ikinci maddesine göre ise gelire giren kazanç ve iratlar ticari kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile sair kazanç ve iratlardır. Bugün gelir unsurlarından kabul edilen zirai kazançlar o dönemde gelir vergisi kapsamına alınmamıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7228.pdf> (Erişim Tarihi: 19.06.2023).

5421 sayılı Kanun, gerçek kişilerin çeşitli ekonomik kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratları bir toplam olarak ele alan, bunların safi tutarını vergilendiren ve beyan usulüne dayanan modern bir gelir vergisi kanunudur. Bununla birlikte Türk vergi hukukunda geliri vergilendiren tek vergi gelir vergisi değildir. 1950 reformu ile gelir Vergisi Kanunu'nun yanında 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu da yürürlüğe girmiştir.⁷¹ Gelir vergisi ile gerçek kişilerin kazançları, kurumlar vergisi ile ise bir kısım tüzel kişilerin kazançları vergilendirilmektedir. Her iki vergi de aynı ekonomik unsuru yani geliri vergilendirdikleri için bu iki vergi arasındaki en önemli fark yükümlüler konusunda ortaya çıkmaktadır. Bazı ülkelerde gerçek kişilerin ve kurumların kazançlarının bir arada ve tek bir kanunla vergilendirildiği de görülse de hukukumuzda gelir vergileri bakımından ikili bir sistem benimsenmiştir.⁷²

1950 gelir ve kurumlar vergisi reformunun ardından, 1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Yeni Kanun'da 1950 tarihli Kanun'da yer alan pek çok kurum korunmuştur. Üzerinde pek çok değişiklik yapılmış olsa da günümüzde gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesi bakımından 193 sayılı Kanun yürürlüktedir.⁷³

1950 reformunun ardından gelir üzerinden alınan en temel vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisi olsa da geliri konu alan farklı mali yükümlülükler de getirilmiştir. Bunlardan ilki 29.07.1970 tarihli ve 1312 sayılı Finansman Kanunu ile yürürlüğe giren gayrimenkul kıymet artışı vergisidir. Verginin konusu Türkiye'de bulunan arazi, arsa ve bunların üzerinde bulunan binaların devir ve temlikinden doğan değer farklarıdır. Verginin matrahı ise gayrimenkulün emlak vergisine esas olan vergi değeridir. Verginin yürürlükte olduğu dönemde GVK'ye göre gayrimenkullerin iktisap edildikleri tarihten itibaren dört yıl içinde satılması halinde elde edilen kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilmekteydi. Gayrimenkul kıymet artışı vergisi ile değer artışı kazancı kapsamına girmeyen kazançlar da vergilendirilmiş oldu. Vergi, 1982 yılında yürürlükten kaldırıldı.⁷⁴

Bu dönemde gelir üzerinden alınan bir başka vergi ise mali denge vergisidir. Vergi, 26.06.1972 tarihli ve 1598 sayılı Mali Denge Vergisi Kanunu ile yürürlüğe girmiştir. Verginin konusu gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi

⁷¹Günümüzde yürürlükte olan Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'dur.

⁷²Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 261.

⁷³Küsmenoğlu, **a.g.k.**, 2010, 507.

⁷⁴Küsmenoğlu, **a.g.k.**, 2010, 687-688.

matrahlarını oluşturan ekonomik değerler; gayrimenkullerin devrinde emlak alım vergisine esas olan değer ve bazı nakit ikramiyelerdir. Mali denge vergisi, kapsamı gelir vergisi ve kurumlar vergisinden geniş olsa da konularının aynı olması itibarıyla eleştiriye açıktır. Vergi, 1982 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.⁷⁵

1.2. Gelir Vergisinin Temel Unsurları

Gelir vergisine ilişkin temel unsurlar verginin konusu yani gelir, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet ve GVK’de düzenlenen gelir unsurlarıdır.

1.2.1. Konu

Gelir vergisinin konusu gelirdir. Gelirin tanımının yapılması, kapsamının belirlenmesi amacıyla öğretilerde pek çok tanım yapılmış, başlıcaları kaynak kuramı ve safi artış kuramı olmak üzere çeşitli kuramlar ortaya atılmıştır. Türk vergi hukukuna bakılacak olursa GVK’nin 1. maddesi gelir vergisinin konusunu düzenler. Buna göre “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Gerçek kişilerin gelirlerinin verginin konusu olarak belirlendiği bu hükümde gelirin ne olduğunun açıklanmasından ziyade gelir bir veri olarak ele alınmıştır. Kanun’un 2. maddesinde ise gelir unsurları sınırlı sayıda olmak üzere sayılmıştır. GVK kapsamında vergilendirilecek gelirin ne olduğu her bir gelir unsuruna ilişkin ayrıntılı düzenlemeler ile daha net anlaşılabilir. Özetle, bir ekonomik değer gelir vergisinin konusuna girmesi için öncelikle kuramsal anlamda gelir niteliği taşıması, bunun yanında da kanunda sayılan yedi gelir unsurundan birinin kapsamına girmesi gerekir.⁷⁶

1.2.1.1. Gelir Vergisi Kanunu’na göre gelirin özellikleri

Günlük hayatta ve öğretilerde gelir kavramının hangi şekillerde tanımlandığının ele alınmasının ardından Türk vergi hukukunda gelir vergisi uygulamasına bakılmalıdır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde gelir vergisinin konusu düzenlenmiştir. Buna göre “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.”.

⁷⁵Küsmenoğlu, **a.g.k.**, 2010, 683-684.

⁷⁶Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 266-267.

Kanunda yer alan bu tanımdan hareketle verginin konusu olan gelirin özelliklerine ulaşılabilir.

1.2.1.1.1. Yıllık olması

GVK'de gelirin elde edilmesi kural olarak bir takvim yılı ile sınırlandırılmıştır. Ancak bu kuralın birtakım istisnaları da mevcuttur. Takvim yılı içerisinde işe başlama ve işin bırakılması halleri, vergi tevkifatının nihai vergilendirme sayıldığı haller, özel beyanname ile beyan edilmesi gereken gelirler, gayrimenkul sermaye iratlarında cari yıldan farklı yıllara ilişkin tahsil edilen kiralar, yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ve geçmiş yıllara ilişkin zararların mahsubunda gelirin yıllık olması ilkesinden sapmalar görülür.

Genel olarak

GVK'nin 1. maddesinde gelirin elde edilmesi bir takvim yılı ile sınırlandırılmıştır. Bu düzenleme doğrultusunda, GVK'nin 108. maddesinin birinci fıkrasında gelir vergisi için vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılı olarak belirlenmiştir.

GVK'nin diğer bazı hükümlerinden de gelirin yıllık olduğu anlaşılmaktadır. GVK'nin 84. maddesinde düzenlenen beyanname çeşitlerinden yıllık beyannamenin, çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına mahsus olduğu belirtilmektedir. Aynı doğrultuda, GVK'nin 85. maddesinde, Kanun'da sayılan gelir unsurlarından bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların kural olarak yıllık beyanname ile beyan edileceği hüküm altına alınmıştır.⁷⁷

Gelir yıllıktır ve gelirin vergilendirilmesinde dönemsellik ilkesi geçerlidir. Gelir vergisi mükellefi gerçek kişilere ait gelirlerin bir yıllık tutarı dikkate alınır. Bir yıl, 1 Ocak ve 31 Aralık tarihlerinin arasını kapsayan bir takvim yılıdır.⁷⁸ Gelirin dönemsel olarak ele alınmıyor olması, muhasebenin dönemsellik kavramının vergileme alanına yansımalarıdır.⁷⁹

⁷⁷Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 272.

⁷⁸Öner, **a.g.k.**, 2022, 41.

⁷⁹S. A. Oktar (2018). Türk vergi sistemi. (2. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi, s. 6.; Muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik, aksi kararlaştırılmadığı müddetçe ömrünün sürekli olduğu kabul edilen işletmenin faaliyetlerinin belirli dönemlere bölünerek ele alınmasını ifade eder. Her bir dönemin

Gelirin yıllık olmasının istisnaları

Kural gelirin yıllık olması olsa da bunun bazı istisnaları mevcuttur. Bu hallerde gelir yıllık olarak değil belirli dönemler dahilinde toplanarak beyan edilir.

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 174. maddesinin ikinci fıkrasına göre hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Gelirin yıllık olması onun normal takvim yılında yani 1 Ocak ve 31 Aralık tarihlerini kapsayan hesap döneminde elde edilen kazanç ve iratların toplamı olduğunu ifade eder. Ancak VUK'un 174. maddesinin üçüncü fıkrasında, yürüttüğü faaliyet ve işlemlerinin niteliği normal takvim yılı ile örtüşmeyen mükellefler için yine on iki aylık olmak üzere başlangıç ve bitişi farklı tarihlere rastlayan özel hesap dönemleri tayin edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Özel hesap dönemi, mükellefin başvurusu üzerine Maliye Bakanlığınca belirlenecektir. Belirlenen özel hesap dönemi her ne kadar normal takvim yılından farklı olsa da yine on iki ayda elde edilen gelirin toplanması söz konusu olacağından, gelirin yıllık olması ilkesinden tam anlamıyla sapılmış olmaz.

VUK'un 174. maddesinin dördüncü fıkrasına göre, işe başlama ve işi bırakma hallerinde faaliyet süresinin bir yıldan eksik olması durumunda, ilgili süre hesap dönemi sayılır. GVK'nin 108. maddesinin ilk fıkrasında da bu hükümle aynı doğrultuda bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre gelir vergisi mükellefiyetinin takvim yılı içerisinde kalkması halinde, takvim yılı başından mükellefiyetin kalkmasına kadar geçen süre bir vergilendirme dönemi sayılır.

GVK'nin 108. maddesinin dördüncü fıkrasına göre vergi tevkifatının nihai vergilendirme yerine geçtiği hallerde, tevkifatın ilgili olduğu dönemler vergilendirme dönemi olarak kabul edilir. Bu hallerde, kesilen veya kesilmesi gereken vergiler yıllık vergi yerine geçer.

GVK'nin 108. maddesinin beşinci fıkrasına göre özel beyanname ile beyan edilmesi gereken gelirlerin vergilendirilmesinde vergilendirme dönemi yerine gelirin elde edildiği tarihler esas alınır.

faaliyet sonuçları diğerlerinden bağımsız olarak değerlendirilir. E. Burak, S. Öztaş (2015). Kurumsal yönetim ilkelerinin muhasebenin temel kavramları açısından değerlendirilmesi. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (1), s. 7.; 26.12.1992 tarihli 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi ve hasılat, gelir ile kârların ait oldukları dönemdeki maliyet, gider ve zararlarla birlikte değerlendirilmesi dönemsellik kavramının gereğidir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında safi hasıllata ilişkin GVK'nin 72. maddesinin birinci ve dördüncü fıkralarında gelirin yıllık olmasının iki istisnası yer almaktadır. Bir takvim yılı içerisinde elde edilen kira bedellerinin o yıla ait hasıllat sayılması gelirin yıllık olması ilkesi ile bağdaşırken, geçmiş veya gelecek yıllara ait kira bedellerinin tahsil edilmesi hallerinde durum farklılaşmaktadır. Geçmiş yıllara ait olarak tahsil edilen kiralar cari yılın hasıllatı sayılır. Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen kiralar ise ilgili oldukları gelecek yılların hasıllatı sayılır. Ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı dönemden sonrasına ilişkin olarak peşin tahsil edilen kiralar ise mükellefiyetin kalktığı son dönemin hasıllatı olarak kabul edilir.

Ticari kazançlara ilişkin olarak, birden fazla yıla yaygın inşaat ve onarma işlerinde hasıllat GVK'nin 42. maddesine göre işin bittiği yılda kesin olarak tespit edilir. İşin bittiği yılda tespit edilen kâr veya zararın tamamı o yılın geliri sayılır.

Yıl içerisinde belirli gelir kaynaklarından doğan zararlar, farklı gelir kaynaklarından doğan kazanç ve iratlardan indirilebilir. GVK'nin 88. maddesine göre yıl içerisinde kapatılmayan zararlar, beş yılı aşmamak kaydıyla takip eden yılların gelirlerinden indirilebilir. Bu şekilde yıl içerisinde tamamı mahsup edilemeyen zararların gelecek yıllara nakledilebilmesi de gelirin yıllık olmasının istisnalarındandır. Dolayısıyla gelirin yıllık olmasının, elde edilen hasıllatın dışında zararlar gibi indirilebilecek kalemleri de kapsadığı söylenebilir.

1.2.1.1.2. Safi olması

Gelir dendiğinde esas olarak net bir kavram anlaşılır ve gelir safi miktarı üzerinden vergilendirilir. Bu sayede yükümlünün gerçek ödeme gücünün kavranması mümkün olur. Verginin matrahına ulaşılması için gayrisafi hasıllattan gelirin elde edilmesi için yapılan giderler indirilir.⁸⁰ Kural gayrisafi hasıllattan giderlerin indirilmesi olsa da farklı gelir unsurları bakımından safi tutara ulaşılmasında farklı hesaplama biçimleri söz konusudur.⁸¹ Hangi gelir unsurlarından hangi giderlerin indirilebileceği ve indirilmesine izin verilmeyen giderler GVK'de sayılmıştır. Buna göre gelir unsurlarından yalnızca kanunda yer alan giderler indirilebilir.⁸²

⁸⁰Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 273.

⁸¹D. Şenyüz, M. Yüce ve A. Gerçek (2022) Türk vergi sistemi. (19. Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, s. 9.

⁸²Öner, **a.g.k.**, 2022, 43.; Örneğin GVK'nin 40. maddesinde ticari kazançtan indirilebilecek giderler, 41. maddede ise ticari kazançlar bakımından gider kabul edilmeyen ödemeler; 57. maddesinde zirai işletme hesabı esasında giderler, 58. maddesinde ise zirai kazançlar bakımından hasıllattan indirilemeyecek

Gelir vergisinde her zaman gelirin safi tutarının vergilendirilmesi söz konusu olmaz. Hasılatın tespitinde gerçek gider usulü yerine götürü gider usulü geçerli olabilir. Bu durumda mükellefin gayrisafi kazanç ve iradının belirli bir yüzdesi varsayımsal olarak gider kabul edilir. Bunun yanında ücretlerin vergilendirilmesinde kanunda sayılan indirilebilecek giderlerin de ücret gelirin safi tutarına ulaşılması bakımından yetersiz olduğu söylenebilir.⁸³ Çok sayıda kazanç ve iratta yıl içerisinde mükellefe yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı gerçekleştirilir. Vergi tevkifatı ücretler dışında gelirin gayrisafi tutarı üzerinden yapılır. Üzerinden vergi tevkifatı yapılan gelirlerin yıllık beyannameye dahil edildiği durumlarda gelirin safi tutarı vergilendirilmiş olur. Ancak bu gelirler için beyanname verilmemesi veya diğer kazanç ve iratlar için verilen beyannameye bu gelirlerin dahil edilmemesi hallerinde tevkifat nihai vergilendirme yerine geçer. Bu durumda gelirin safi tutarının vergilendirilmesi ilkesinden sapılmış olur.⁸⁴

1.2.1.1.3. Kişisel olması

Türk vergi hukukunda gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi ile kurumlar vergisidir. Gerçek kişilerin gelirleri Gelir Vergisi Kanunu'na, kurumların elde ettikleri kazançlar ise Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergilendirilir.⁸⁵

Anayasanın vergi ödevi başlıklı 73. maddesine göre herkes kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödemekle yükümlüdür. Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için mali gücünün olması yeterlidir. VUK'un vergi ehliyetine ilişkin 9. maddesine göre ise mükellefiyet için kanuni ehliyet şartı aranmaz. Dolayısıyla gelir vergisi mükellefi olunması için kişinin fiil ehliyetine sahip olması gerekmez. Hak ehliyetine ve ödeme

giderler sayılmıştır. İndirilebilecek ve indirilemeyecek giderlerin gelir unsurları bakımından ayrı ayrı belirlenmesine ek olarak GVK'nin 90. maddesinde ise gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler, vergi cezaları, para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve gecikme faizleri ile VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri, gelir vergisi matrahından veya herhangi bir gelir unsurundan indirilmeyecek giderler olarak belirlenmiştir.

⁸³Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 273.; GVK'nin 63. maddesinde gerçek ücretler bakımından indirim konusu yapılabilecek giderler sayılmıştır. Sayılan bu giderlerin ücret gelirin elde edilmesi için yapılan giderleri tam anlamıyla kapsamayan itibari indirimler olduğu söylenebilir. Dolayısıyla ücretlerin gerçek tutarının belirlenmesinde safi gelir kavramından uzaklaşıldığı ve "gerçek usul benzeri" bir yöntem benimsendiği söylenebilir. Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 322.

⁸⁴Öner, **a.g.k.**, 2022, 44.

⁸⁵Öner, **a.g.k.**, 2022, 40.; KVK'nin 1. maddesine göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefidir. Kabaca gelir vergisinin gerçek kişilerin, kurumlar vergisinin ise tüzel kişilerin gelirlerini vergilendirdiği söylenebilecek olsa da tüzel kişiliği olmayan bazı oluşumların da kurumlar vergisi mükellefi olduğu göz önünde bulundurulduğunda, kurum kavramı ile tüzel kişilik kavramının tam olarak örtüşmemekte olduğu belirtilmelidir.

gücüne sahip gerçek kişiler gelir vergisinin mükellefi olabilirler. Gelir, kişiye bağlı bir ekonomik değer olduğundan dolayı gerçek bir kişiye ait olan gelir unsurları vergiye tabidir.⁸⁶

Subjektif bir vergi olması dolayısıyla gelir vergisi kişilerin gerçek ödeme güçlerini kavramaya çalışır. Bu vergi yükümlülerin kişisel durumları göz önünde bulundurularak vergileme yapılmasına elverişlidir.⁸⁷ Mükellefin yaşı, aile durumu gibi hususlar vergi mükellefiyetini etkiler. Vergi adaletini sağlamaya yönelik teknikler ile gelir vergisi kişilerin gerçek ödeme güçlerini kavrayabilir.⁸⁸

Gelirin kişisel olması, kural olarak mülki olmadığı anlamına da gelir. Nitekim GVK'de tam mükellefiyet bakımından kişisellik ilkesi kabul edilmiştir. Kanunun 3. maddesine göre tam mükellef olanlar hem yurt içinde hem de yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı üzerinden Türkiye'de vergilendirilir. Verginin dar mükellefleri ise mülklik ilkesine göre yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden Türkiye'de gelir vergisine tabi olurlar.⁸⁹

1.2.1.1.4. Gerçek olması

Gelir kural olarak gerçek miktarı üzerinden vergilendirilir. Vergilendirme birtakım emarelere veya göstergelere göre değil gelirin gerçek miktarına göre yapılır.⁹⁰ Verginin matrahını oluşturan safi tutar gerçek usulde tespit edilirken yükümlünün hasılatının ve giderlerinin belgelere dayanması ve bu belgelerin kayıt altına alınmış olması gerekir.⁹¹ Gelirin safi tutarının tespitinde gerçek usulden sapıldığı götürü gider usulü ve götürü gelir usulü de bazı gelir unsurları bakımından kabul edilmiştir.⁹²

1.2.1.1.5. Genel olması

Türk vergi hukukunda gelir vergisi bakımından sedüler değil üniter sistem benimsenmiştir. GVK'nin 85. maddesi hükmü uyarınca Kanuna göre beyan edilmesi gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması bir zorunluluktur. Gelirin genel olma niteliği dolayısıyla bir takvim yılı içerisinde çeşitli kaynaklardan elde edilen gelir

⁸⁶Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 6.

⁸⁷Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 272.

⁸⁸Öner, **a.g.k.**, 2022, 41.

⁸⁹Öner, **a.g.k.**, 2022, 41.

⁹⁰Öner, **a.g.k.**, 2022, 44.

⁹¹Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 273.

⁹²Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 9.

unsurları birbirinden bağımsız olarak değil, tek bir kalem halinde mükellefin geliri kabul edilir. Elde edilen gelirlerin safi tutarları yıllık beyannamede ayrı ayrı gösterilir ve toplanır. Bir gelir unsurundan doğan zarar diğer gelir unsurlarının hasılatından indirilebilir.⁹³ Tevkifat usulünün geçerli olduğu bazı hallerde ise bu gelir unsurlarının yıllık beyannameye dahil edilmeyerek beyan dışı bırakılması söz konusu olur. Bu hallerde üniter sistemden sapılarak sedüler sisteme yaklaşıldığı söylenebilir.⁹⁴

1.2.2. Vergiyi doğuran olay

VUK'un 19. maddesinde vergiyi doğuran olay tanımlanır. Buna göre vergi alacağı, vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergiyi doğuran olay vergi mükellefi ile üçüncü bir kişi arasında meydana gelen herhangi bir hukuki olay veya hukuki bir işlem şeklinde ortaya çıkar. Vergiyi doğuran olayın doğru biçimde tespit edilmesi vergileme işlemlerinin vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince hukuka uygun biçimde gerçekleştirilebilmesi bakımından önem taşır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zaman yürürlükte olan kanun hükümleri uygulanır. Verginin oranı, uygulanacak olan istisna ve muafiyet hükümleri doğru biçimde tespit edilmiş olur. Tahakkuk zamanaşımı ve cezai yaptırımların uygulanması bakımından da vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zaman önemlidir.⁹⁵

Gelir vergisi bakımından vergiyi doğuran olay gelirin vergi mükellefi gerçek kişi tarafından elde edilmesidir. VUK'ta vergi alacağı, vergi borcunun doğumu bakımından ele alınmaktadır. GVK kapsamında gelirin elde edilmesinin ise borcun ifa zamanı ile ilgili olduğu düşünülebilir. İfa zamanı borcun doğumu anına rastlayabileceği gibi borç vadeli de olabileceğinden, elde etme bakımından kural olarak borcun muaccel yani talep edilebilir olması yani tahakkuk etmiş olması gerekir.⁹⁶

⁹³Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 9.

⁹⁴Öner, **a.g.k.**, 2022, 45.; Sedüler gelir vergisinde farklı gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlar toplanmaz, bir gelir unsurundan kaynaklanan zarar diğer gelir unsurundan doğan kârdan mahsup edilemez. Sedüler gelir vergisi kişisel olmayan, objektif bir vergi türüdür. Üniter gelir vergisinde ise çeşitli kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlar toplanarak vergilendirilir. Farklı gelir unsurlarından doğan zararlar, kârlar toplamından mahsup edilebilir. Üniter gelir vergisi, mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından mühim bir araçtır. Oktar, **a.g.k.**, 2018, 2-3.

⁹⁵Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 275-276.

⁹⁶N. Saban (2021). *Vergi hukuku*. (11. Baskı), İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, s. 191-196.

Vergilendirme yapılabilmesi için gelirin elde edilmiş olması gerekir. Elde etme kavramı GVK'de genel olarak tanımlanmamış olsa da her bir gelir unsurunun ne zaman elde edilmiş sayılacağı ayrı ayrı saptanmıştır.⁹⁷

Gelirin belirli bir dönemde bireyin satın alma gücünde meydana gelen artışlar olduğu kabul edilirse bu artışların elde etmeye karşılık geldiği akla gelebilir. Ancak böyle bir tanım farklı gelir unsurları bakımından elde etmenin neye karşılık geldiğinin saptanabilmesi bakımından yetersizdir. İktisadi anlamda satın alma gücünde meydana gelen artışların hukuki anlamda karşılığı, kişinin malvarlığında artışlar yaşanmasıdır. Söz konusu artışlar belirli maddi değerlerin fiilen malvarlığına dahil olması ya da bir alacak hakkının doğması şeklinde gerçekleşebilir. Kişinin malvarlığında meydana gelen bu artışlar Kanun'da yer alan bir gelir unsurundan kaynaklanıyorsa gelir elde edilmiştir denilebilir. Elde etme muhasebe kavramlarından tahsil ve tahakkuk ile açıklanabilir. Hukuki bir bölümlenmeye gidildiğinde ise “alacak olarak doğma” ve “edim” kavramları karşımıza çıkar. Bunlar da sırasıyla tahakkuk ve tahsil esasına karşılık gelir.⁹⁸

1.2.2.1. Tahsil esası

Tahsilat neticesinde gelir nakit, ayın veya bir hak olarak kişinin malvarlığına dahil olur. Gelir nakit olarak elde edilmiş, bir hesaba yatırılmış veya bir mal ya da hizmetin gördürülmesi ile bir menfaat şeklinde elde edilmiş olabilir. Bunun neticesinde bedel para, mal veya para ile ölçülebilen bir menfaat şeklinde sağlanmış olur.⁹⁹

⁹⁷Öner, **a.g.k.**, 2022, 43.; Ticari ve zirai kazançlar bakımından gelirin elde edilmesi tahakkuk, ticari ve zirai kazançlar dışındaki kazanç ve iratlar bakımından ise kural olarak tahsil esasına bağlanmıştır.; Ticari ve zirai kazançları dışındaki gelir unsurlarının elde edilmesi kural olarak tahsil esasına bağlanmakla birlikte; ücretlerin elde edilmesinin hukuki tasarrufta bulunulabilmesine, serbest meslek kazançlarının elde edilmesinin fiili tasarrufa, gayrimenkul sermaye iratlarının elde edilmesinin tahsil esasına (gelecek yıllara ilişkin olarak tahsil edilen kiralar için tahakkuk esasına), menkul sermaye iratlarının elde edilmesinin ise hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlandığı ifade edilmelidir. Diğer kazanç ve iratlar ise devamlı kaynaklardan doğmadıkları için bunlar üzerinde hukuki ve ekonomik tasarrufun tahakkuktan ayrılması mümkün değildir. Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 8.

⁹⁸GVK'nin genel düzenlemelerinde elde etme kavramının açıklanmayıp her bir gelir unsuruna ilişkin ayrıntılı hükümlerde elde etme bakımından farklı terim ve tanımlamalara yer veriliyor olması meselesi öğretide muhasebe kavramları ve bilanço teorisi ile çözümlenmeye çalışılmış, tahsil ve tahakkuk esası kavramları ortaya atılmıştır. GVK'nin hükümleri bu esaslar çerçevesinde ele alındığında elde etme bakımından kural olarak tahsil esasının benimsenmiş olduğu, ancak ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esasının geçerli olduğu görülür. Ancak bazı hallerde bu ikili ayırım gelir unsurunun ne zaman elde edildiğinin tespiti bakımından yeterli gelmez. Bir alacağın doğmuş olması her zaman talep edilebilir olması ile sonuçlanmaz. Örneğin vadeli alacaklarda durum böyledir. Alacaklının temerrüdü nedeniyle edimin fiilen yerine getirilememesi durumunda da alacak doğmuş iken edim gerçekleştirilememektedir. Bu gibi hallerde, elde edilebilmesi “edim”e yani tahsil esasına bağlanmış gelir unsurları bakımından alacağın talep edilebilir hale gelmesinin de elde etme bakımından üçüncü bir bölümlenme olarak kabul edilmesi gerekir. Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 274-279.

⁹⁹Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 7.

Bu esasa göre tahsil birtakım hukuki ve fiili yollarla gerçekleşebilir. Edim; ödeme, ifa, yerine getirme şeklinde ifade edilebilir. Edimin fiilen gerçekleşmesi nakden ödeme veya aynen verme ile ortaya çıkar.¹⁰⁰

1.2.2.2. Tahakkuk esası

GVK'ye göre gelirin elde edilmesi bakımından kural olarak tahakkuk esası geçerlidir. Bu esasa göre gelirin alacak olarak doğmuş olması elde etme bakımından gerekli ve yeterlidir. Alacak hakkının doğması ile malvarlığında bir artışın ortaya çıktığı kabul edilir.¹⁰¹

Bir kazanç veya iradın tahakkuk etmiş sayılması için tahmini değil net olması gerekir. Tahakkuk eden alacak mahiyet ve tutar olarak kesinleşmiş olmalıdır. Tahakkuk esasında elde etme bakımından edimin ifa edildiği veya tahsilatın gerçekleştiği an değil alacak olarak doğma anı önemlidir.¹⁰²

1.2.3. Mükellefiyet

Gelir vergisinin mükellefi gelir elde eden gerçek kişilerdir. Bunun yanında şirketin tüzel kişiliğinden bağımsız olarak gerçek kişiler gibi muameleye tabi tutulan şirket ortakları da gelir vergisi mükellefidir.¹⁰³ Gelir vergisinde mükellefiyet, tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere iki türdür. Bu ayrım, esas olarak vergilendirme yetkisine sahip ülkelerin egemenlik haklarından kaynaklanır.¹⁰⁴ Kişilerin yerleşim yerlerine ve kimi zaman uyruklarına göre mükellefiyet türü belirlenir ve devletin vergilendirme yetkisinin sınırları çizilmiş olur.¹⁰⁵

Gelir Vergisi Kanunu'nda tam mükellefiyet bakımından vergilemede şahsılık ilkesi benimsenmiştir. Şahsılık ilkesinin ölçütleri, uyrukluk ve ikamet ölçütleridir. Tam mükellefiyette devlet, kendisiyle uyrukluk veya ikamet etme vesilesiyle ilişki içinde bulunan kişileri herhangi bir ülkede elde ettiği tüm gelirler için vergilendirir.¹⁰⁶ Bir gerçek kişinin tam mükellef olarak gelir vergisine tabi olabilmesi için Türkiye'de

¹⁰⁰Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 278.

¹⁰¹Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 276.

¹⁰²Öner, **a.g.k.**, 2022, 43.

¹⁰³Saban, **a.g.k.**, 2021, 185.; Kolektif şirket ortakları, adi ortaklık ortakları, adi komandit şirket ortakları ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortakları da GVK'ye göre gelir vergisi mükellefidirler.

¹⁰⁴N. Bilici (2022). Türk vergi sistemi. (45. Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi, s. 8.

¹⁰⁵Öner, **a.g.k.**, 2022, 45.

¹⁰⁶Öner, **a.g.k.**, 2022, 45.

yerleşmiş olması veya resmi daire ve müesseseler ya da merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup bu daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin faaliyetleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşlarından olması gerekir. Türkiye’de yerleşmiş olunması ise, ikametgahın Türkiye’de bulunmasına veya bunun tamamlayıcısı niteliğinde olan oturma süresi esasına göre istisnalar ve geçici ayrılmalar dışında bir takvim yılı içerisinde devamlı olarak altı aydan fazla süreyle Türkiye’de oturulmasına bağlıdır.¹⁰⁷

Tam mükellefler, bir takvim yılı içerisinde Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden Türkiye’de gelir vergisine tabidir. Tam mükelleflerin yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirlerden gelir vergisi veya benzeri bir vergi ödemiş olmaları Türkiye’de vergilendirilmelerine engel teşkil etmez. Bu noktada, çifte vergilendirmenin önlenmesi için mahsup yöntemi öngörülmüştür.¹⁰⁸

Gelir Vergisi Kanunu’nda dar mükellefiyet bakımından mülklik ilkesi benimsenmiştir. Türkiye’de yerleşmiş olmayan fakat Türkiye’de gelir elde eden gerçek kişiler verginin dar mükellefidir. Amaç yabancı olması dolayısıyla bir kişinin vergilendirilmesi değil, kaynağı Türkiye olan gelirin vergilendirilmesidir.¹⁰⁹ Dar mükellefler yalnızca Türkiye’de elde ettikleri gelir üzerinden Türkiye’de gelir vergisine tabidir. GVK’nin 7. maddesinde gelirin Türkiye’de elde edilmiş olmasının koşulları her bir gelir unsuru bakımından ayrı ayrı sayılmıştır.

1.2.4. Gelir Vergisi Kanunu’na göre gelir unsurları

GVK’nin 2. maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi başlık altında, sınırlı sayıda olacak şekilde sayılmıştır. Daha önce de belirtildiği gibi bir ekonomik değer gelir vergisi kapsamında vergilendirilebilmesi için öncelikle kuramsal anlamda gelir niteliği taşıması, buna ek olarak Kanun’da sayılan gelir unsurlarından birine dahil olması gerekir. Bu, vergilerin kanuniliği ilkesinin olağan bir sonucudur. Bir ekonomik değer Kanun’da sayılan gelir unsurlarına dahil olup olmadığı, bunlara ilişkin özel

¹⁰⁷Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 280-284.

¹⁰⁸Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022,10.; GVK’nin 123. maddesine göre tam mükelleflerin yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirler üzerinden ödedikleri gelir vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazanç ve iratlara isabet eden kısım için hesaplanacak verginin tutarını aşmamak kaydıyla Türkiye’de tarh edilen vergiden mahsup edilir.

¹⁰⁹Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 285-286.

düzenlemeler dikkate alınarak tespit edilir. Vergiye tabi gelirin hangi gelir unsuruna dahil olduğunun tespitinde kıyas yoluna başvurulamaz.¹¹⁰

GVK'nin 37. maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazanç kabul edilmiştir. Maddenin devamında ise bu genel ve soyut tanımlamaya dahil olup olmadığı konusunda tereddüt yaşanmaması adına belirli birtakım faaliyetlerden doğan kazançların da ticari kazanç olduğu hüküm altına alınmıştır. Kanun'un 52. maddesinde ise zirai faaliyetlerden doğan kazançların zirai kazançlar olduğu belirtilmiştir. Maddenin devamında zirai faaliyet detaylı olarak tanımlanmış, zirai faaliyet sayılan ve zirai faaliyet sınırlarını aşan durumlar açıklanmıştır. GVK'nin 61. maddesinde ücret, işverene tabi olarak belirli bir işyerinde çalışanlara gördükleri hizmet karşılığında para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Kanun'un 65. maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı kabul edilirken devamında ise serbest meslek faaliyeti tanımlanmış ve faaliyetleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılan kişilere yer verilmiştir. GVK'nin 70. maddesinde sayılan malların ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, kiracıları veya intifa ve irtifak hakkı sahipleri tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı sayılmıştır. Kanun'un 75. maddesinde ise sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden meydana gelen sermayesini ortaya koyarak elde ettiği; kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. Devamında, kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılan gelirlere yer verilmiştir. GVK'nin 80. maddesinde ise ilk altı gelir unsuruna girmeyen kazanç ve iratların, değer artışı kazançları ve arızı kazançlardan ibaret olan diğer kazanç ve iratlar başlığı altında değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Değer artışı kazançları, Kanun'un mükerrer 80. maddesinde sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlardır. Arızı kazançlar ise arızı ticari kazançlar ve arızı serbest meslek kazançları başta olmak üzere tek sefere mahsus olarak elde edilen, geçici kazançlardır.

Gelir unsurları, temel özellikleri itibariyle dört kategori altında toplanabilir. Bunlar teşebbüs gelirleri, emek gelirleri, servet gelirleri ve *sui generis* yani kendine özgü gelirlerdir. Ticari ve zirai kazançlar, bir teşebbüs bünyesinde, sermaye unsurunun ön planda olduğu faaliyetlerin yürütülmesi neticesinde elde edilen teşebbüs gelirleridir. Ticari ve zirai kazanç sahibi kişinin emeğinin de yürütülen faaliyete dahil olması söz

¹¹⁰Öner, a.g.k., 2022, 40.

konusu olsa da emek, sermayeye göre geri planda kalmaktadır. Teşebbüs gelirlerinde esas olan, bir işletmenin varlığı ve sürekliliğidir. Ücretler ve serbest meslek kazançları ise, iş görme sözleşmeleri kapsamında bedensel veya zihinsel emeğin ortaya konulması neticesinde elde edilen emek gelirleridir. Serbest meslek kazançları bakımından emeğin yanında bir miktar sermayenin de konması söz konusu olsa da ortaya konulan emek ön plandadır. Servet gelirleri kategorisinde yer alan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında ilk iki kategoriden farklı olarak geliri elde eden kişi üretim sürecine dahil olmaz. Sahip olunan servet çeşitli suretlerde başka kişilerin kullanımına bırakılarak gelir elde edilir. Teşebbüs ve emek gelirlerinde ana unsurlar olan emek ve sermayenin bizzat geliri elde eden kişi tarafından ortaya konması söz konusuysen servet gelirlerinde ise sermaye bir başkasına kullandırılarak gelir elde edilir.¹¹¹ Diğer kazanç ve iratlar ise kendi içinde değer artışı kazançları ve arızı kazançlar olmak üzere iki başlık altında incelenir. *Sui generis* kategoriye dahil olan bu kazanç ve iratların hepsini kapsayacak biçimde genelgeçer bir niteleme yapılması zordur. Ancak kanunilik ilkesinin de bir gereği olarak, ilk altı gelir unsuruna girmeyip kuramsal olarak gelir niteliğini haiz olan her türlü ekonomik değer diğer kazanç ve irat olarak değerlendirilmemesi gerekir.¹¹²

Bir kazanç ve iradın hangi gelir unsuruna girdiğinin doğru biçimde tespit edilmesi çeşitli açılardan önem taşır. Öncelikle, her gelir unsuru için farklı vergilendirme teknikleri öngörülmüştür. Vergi kolaylıklarına ilişkin hükümler de gelir unsurları bakımından farklılaşmaktadır. Son olarak, safi gelirden indirilebilecek giderler her gelir unsuru bakımından aynı değildir.¹¹³

1.2.5. Türk vergi hukukunda gelirin vergilendirilme biçimi

Gelirin vergilendirilebilmesi beyan edilmesine bağlıdır. Gelirin beyanında yıllık beyanname, muhtasar beyanname veya özel beyanname kullanılır. Mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine vergi, yetkili vergi dairesince tarh edilir. Tarh edilen vergi tahakkuk eder ve nihayetinde verginin tahsili aşamasına geçilir.

¹¹¹Bilici, **a.g.k.**, 2022, 4.

¹¹²Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 268-271.; Her ne kadar serbest meslek kazançlarında hem sermaye hem de emek unsurunun var olduğu ancak emek unsurunun ağırlıkta olduğu düşünülebilecek olsa da, sermaye, emek ve girişim yeteneği ile elde edilen bu kazançlar girişim (teşebbüs) gelirleri kategorisi altında da ele alınabilir. Bunun yanında diğer kazanç ve iratlardan olan değer artışı kazançları niteliği itibarıyla sermaye (şahsi servet) gelirleri arasında ele alınabilir. Öner, **a.g.k.**, 2022, 39-40.

¹¹³Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 268.

1.2.5.1. Beyan

Gelir Vergisi Kanunu'nun 83. maddesine göre vergi kural olarak mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilir. Gelirin yıllık beyanname ile beyan edilmesi esas olduğundan, bir takvim yılı içerisinde çeşitli gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı mükellef tarafından tespit edilir. Toplama yapılmasının bir sonucu olarak, yıl içerisinde farklı gelir unsurlarından doğmuş olan zararlar gelir toplamından mahsup edilebilir. Verginin matrahının tespit edilmesi amacıyla, GVK'nin 89. maddesinde sayılan diğer indirimler beyanname üzerinde gösterilir. Bir takvim yılına ait yıllık beyanname, takip eden yılın mart ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar yetkili vergi dairesine verilir.

GVK'ye göre vergi tevkifatı yapmakla yükümlü olanlar, yaptıkları kesintileri vergi matrahları ile birlikte muhtasar beyanname aracılığıyla vergi dairesine beyan eder. Vergi sorumluları tarafından bir ay içerisinde yapılan kesintiler, kesintilerin ait olduğu ayı takip eden ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar yetkili vergi dairesine verilir.

Dar mükellefler, yıllık beyannameyle bildirmeye mecbur olmadıkları yani ticari ve zirai kazançları dışında kalan ve tevkifata tabi tutulmamış gelirleri için münferit beyanname verir. Serbest meslek kazançlarına ilişkin münferit beyanname faaliyetin sona erdiği, diğer gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin münferit beyanname ise bunların iktisap edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde yetkili vergi dairesine verilir.

1.2.5.2. Verginin tarhi ve ödenmesi

Gelir vergisi, GVK'nin 106. maddesine göre vergiyi tarha yetkili vergi dairesince tarh olunur. Tarha yetkili vergi dairesi, mükellefin ikametinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Mükellefin iş yerinin ve ikametgâhının farklı vergi daireleri bölgesinde bulunması halinde vergi, iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh edilir. Gezici olarak faaliyet yürüten ticaret ve serbest meslek erbabının vergileri ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetlerini yürüttükleri yer vergi dairesince tarh edilir. Dar mükelleflerin vergileri ise beyanname verdikleri vergi dairesince tarh olunur.

GVK'nin 107. maddesine göre vergi kural olarak mükellef gerçek kişiler adına tarh edilir. Vergi mükellefinin küçük veya kısıtlı olması halinde bu kişilerin ad ve hesabına kanuni temsilcileri tarhiyatın muhatabı olur. Tevkif yoluyla alınan vergilerde

tarhiyatın muhatabı tevkifat yapmakla yükümlü olan vergi sorumlularıdır. Dar mükellefiyette ise varsa mükellefin daimî temsilcisi, yoksa kazanç ve iratları mükellefe sağlayanlar tarhiyatın muhatabıdır.

GVK'nin 108. maddesine göre gelir vergisinde vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılıdır. Mükellefiyetin takvim yılı dahilinde sona ermesi halinde ilgili kıst dönem, tevkif yoluyla ödenen vergilerde ise tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır. Dar mükelleflerin münferit beyanname ile bildirmeye mecbur olduğu gelirlerinin iktisap edildiği tarihler esas alınır, bu noktada bir vergilendirme döneminden söz edilmez. Kanun'un 109. maddesine göre beyanname doğrudan vergi dairesine verilmişse aynı gün içinde, posta yoluyla gönderilmişse vergi dairesine ulaştığı günü takip eden yedi gün içinde vergi tarh edilir.

GVK'nin 117. maddesine göre yıllık beyanname ile beyan edilen gelirler üzerinden tahakkuk eden gelir vergisi, beyannamenin verildiği yılın mart ve temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir. Elde ettiği gelirin önemli bir kısmı zirai kazançlardan oluşan mükellefler için Maliye Bakanlığınca özel ödeme zamanları belirlenebilir. Kanununun 119. maddesine göre tevkif yoluyla alınan vergiler, beyanname verilen ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar vergi dairesine yatırılır. Dar mükellefiyette ise münferit beyannamenin verilmesi süresi içinde vergi ödenir.

1.3. Devamlılık

Devamlılık, Türk vergi hukukunda özellikle gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mevzuatında kendisine yer bulan bir kavramdır. Gelirin tanımlanması ve elde edilmiş sayılması bakımından belirleyici bir unsurdur. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nda devamlılığın veya eş anlamlısı olan sürekliliğin tek başına bir tanımını yapılmamıştır.

1.3.1. Devamlılık kavramı

Türk vergi hukuku bağlamında devamlılığa ilişkin tespitlerde bulunulabilmesi adına öncelikle bu kavramın tanımlanması gerekir. Ayrıca anlamının daha iyi anlaşılabilmesi için devamlılık, kendisi ile benzer bir kavram olan dönemsellik ve kendisinin zıttı olan arızilik kavramı ile beraber ele alınmalıdır.

1.3.1.1. Genel olarak

Devamlılık kalıcı olma, sürekli olma, bitmeme, kesintiye uğramama şeklinde tanımlanabilir. Süreklilik ile eş anlamlıdır.¹¹⁴ Devamlı bir süreçten söz edildiğinde, kesintisiz olarak veya esaslı bir değişiklik meydana gelmeksizin devam eden bir süreç anlaşılır.¹¹⁵ Kesintisiz olmanın sürecin başından sonuna bağlantılı olmasına ve mekân, zaman gibi unsurlar bakımından bir bağlantıya karşılık geldiği söylenebilir.¹¹⁶ Kesintisiz olma ve değişmemenin yanında sürecin duraklamamasının da devamlılığın bir niteliği olduğu ifade edilebilir.¹¹⁷

Bir örnekle açıklamak gerekirse, gelir vergisinde tam mükellef olma koşullarından birisi Türkiye’de yerleşmiş olmasıdır. Medeni hukuka göre bir yerin yerleşim yeri olarak kabul edilmesi, yerleşme niyetiyle bu yerde oturulması ile bunun uzun süreli olması ve devamlılık arz etmesine bağlıdır. Vergi hukukunda da medeni hukukun getirdiği bu çözümlene geçerli olsa da bunun vergi hukukunun kendi ilke ve amaçlarına göre işlenmesi ve geliştirilmesi gerekir.¹¹⁸ Nitekim GVK’nin 4. maddesinin ikinci fıkrasında bir takvim yılı içerisinde devamlı olarak altı aydan fazla Türkiye’de oturulmasının Türkiye’de yerleşmiş sayılmaya karşılık geldiği ve geçici ayrılmaların bu süreyi kesmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Devamlı olarak oturmanın yine devamlılık unsurunu içerisinde barındıran yerleşmiş sayılmayla denk tutulduğu görülür. Türkiye’de bulunulması koşulu devamlılığın mekânsal boyutuna karşılık gelirken, altı aylık süre zaman bakımından devamlılığı vurgular. Kesintisizlik de kural olarak bu oturmanın devamlılığı bakımından şart iken, istisnai olarak geçici ayrılmaların kesinti sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Özetle, vergi hukukunda da devamlılığın zaman ve mekân bakımından bağlantı ile kesintisizlik gibi unsurları içerdiği söylenebilir.

¹¹⁴(http-1).

¹¹⁵(http-3).

¹¹⁶Lexicons, (1993). *The New Lexicon Webster’s Encyclopedic Dictionary of English Language*. Lexicon Publications, s. 211.

¹¹⁷<https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/> (Erişim Tarihi: 19.06.2023).

¹¹⁸Yerleşim yeri medeni hukukta mali bir bağdan ziyade hukuki bir bağ ifade eder. Aynı hukuki bağ vergi hukuku açısından da geçerlidir. Ancak mali bağ da vergi hukuku açısından önem arz eder. Dolayısıyla medeni hukuktaki yerleşim yeri kavramına uygun olarak, kişilerin ekonomik ilişkilerinin yoğunlaştığı yerlerin tespit edilebilmesi adına yerleşmiş sayılma durumu da vergi hukukunda ayrıca kabul edilmiştir. Yerleşim yeri hukuki bir kavram iken, yerleşmiş sayılma fiili bir duruma karşılık gelir. S. Tuncer (1990). Vergi hukuku açısından medeni ikametgâh ve mali ikametgâh. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, s. 54-59.

1.3.1.2. Devamlılığın benzer ve karşıt kavramlardan farkı

Devamlılığın veya eş anlamlısı olan sürekliliğin ne anlama geldiğinin kavranabilmesi için kendileri ile yakın anlamlı ve kendilerine karşıt kavramlardan farkının ortaya konması gerekir. Bunun için bu kavramların da tanımları itibariyle ele alınması ve mevzuattan örneklerle açıklanması uygun olacaktır.

1.3.1.2.1. Dönemsellik kavramı

Belirli ayırt edici özelliklere sahip zaman parçaları dönem olarak adlandırılmaktadır.¹¹⁹ Örneğin muhasebe dönemi denildiğinde, muhasebe faaliyetleri silsilesinin başlangıcından bitimine kadar geçen ve genellikle aylık veya yıllık olarak tayin edilen dönemler anlaşılmaktadır.¹²⁰ Dönemsellik ise, bir olayın veya olaylar silsilesinin belirli bir düzen içinde ve tekrar tekrar meydana gelme eğilimi şeklinde tanımlanır.¹²¹

İşletmenin sürekliliği kavramı, muhasebenin temel kavramlarından biridir. İşletmenin faaliyetlerinin önceden belirlenmiş bir süreyle bağlı olunmaksızın devamlı olarak sürdürülmesi anlamına gelir. İşletmenin ömrü, ortaklarının yaşam sürelerinden bağımsızdır. Muhasebede dönemsellik ilkesi de bununla bağlantılı olarak, işletmenin sınırsız ömrünün belirli dönemlere bölünmesi gerekliliğinden ortaya çıkmıştır. Dönemsellik ilkesinin sonucunda her bir dönemin faaliyet sonuçları birbirinden bağımsız olarak saptanabilir.¹²² İşletmenin sürekliliği kavramı işletmenin faaliyetlerinin özellikle zaman bakımından devamlılığı unsurunu barındırır. Dönemsellik ilkesi ise birtakım pratik faydaların sağlanması amacıyla bu devamlı faaliyetin belirli dönemler bazında ele alınması sonucunu doğurur. Buna göre dönemler, devamlı bir sürecin bütünlük arz eden bölümleridir. Dolayısıyla devamlılık ve dönemselliğin yakın anlamlı kavramlar olduğu çıkarımında bulunulabilir.

¹¹⁹(http-1).

¹²⁰Rutherford, **a.g.k.**, 2012, 5.

¹²¹<https://dictionary.cambridge.org/> (Erişim Tarihi: 19.06.2023).

¹²²26.12.1992 tarihli 1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

1.3.1.2.2. Arızilik kavramı

Arızı, sonradan olan, dıştan gelen, çok sürmeyen, kısa ve belirli bir süre için meydana gelen, geçici şekillerinde tanımlanır.¹²³ Örneğin arızı gelir denildiğinde, devamlı olarak elde edilen gelire ek, beklenmeyen gelir anlaşılır. Dolayısıyla arıziliğin devamlılığın karşıtı olduğu söylenebilir.¹²⁴

Arızı olan bir şeyi devamlı olandan ayıran en önemli noktalardan biri de arızı olanın önceden planlanmamış, beklenmeyen bir durum olmasıdır. Arızı olmak, “araz” ve “arıza” gibi ne zaman meydana geleceği belli olmamaktır. Dolayısıyla arıziliğin karşıtı olan devamlılığın aynı zamanda önceden planlanmış bir şeyin yerine getirilmesi anlamına geldiği söylenebilir.¹²⁵

Bir kişinin bir yıl içerisinde elde ettiği gelir ele alındığında, bunun farklı gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratların toplamına karşılık geldiği ve bu farklı gelir unsurların devamlı veya tam tersine arızı nitelikte olduğu görülür.¹²⁶ Arızı kazançlar, GVK'nin 82. maddesinde düzenlenir. Ticari ve sınai faaliyetler ile serbest meslek faaliyetlerinin devamlılık unsurunu barındırdığı ön kabulüyle yaklaşıldığında, bu faaliyetlerin devamlılık arz etmeden, tek sefere mahsus olarak yapılmasının Kanun'da ayrı bir gelir unsuru kapsamında bağımsız biçimde ele alındığı görülebilir.¹²⁷ Bu faaliyetlerin devamlı olmaları esas olsa da arızı olarak yürütölmelerinden elde edilen gelirin de farklı hükümlere göre olsa da vergilendirilmesi söz konusudur. Yani devamlılık ve arızilik gelirin vergilendirilmesi bağlamında zıt anlamlara karşılık gelseler de birbirlerini tamamlayıcı niteliktedirler.

¹²³(http-1).

¹²⁴Rutherford, **a.g.k.**, 2012, 604.

¹²⁵Oktar, **a.g.k.**, 2018, 80.

¹²⁶M. Friedman (2018). *A theory of consumption function*. Auckland: Pickle Partners Publishing, s. 30.

¹²⁷Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 124-125.

2. KANUNİ DÜZENLEMELER, YARGI KARARLARI VE VERGİ İDARESİNİN GÖRÜŞLERİ IŞIĞINDA GELİR UNSURLARINDA DEVAMLILIK

Devamlılık niteliği, arızilik ile birlikte gelir unsurlarının tespitinde önemli bir yere sahiptir. Bir gelir getirici faaliyet devamlı olarak yapıldığında bir gelir unsuruna dahil edilebiliyorken aynı faaliyetin arızı olarak yapılması farklı bir gelir unsuruna dahil olması ile sonuçlanabilir. Bu nedenle öncelikle gelir unsurlarının devamlılık niteliği de göz önünde bulundurularak doğru biçimde tespitinin vergilendirme açısından neden önem arz ettiği ele alınmalıdır. Sonrasında, devamlılığın hangi gelir unsurlarında mevcut olan bir nitelik olduğu idarenin genel tebliğler ve özeldeler yoluyla ortaya koyduğu görüşleri ve yargı kararları ışığında açıklanmalıdır.

2.1. Gelir Unsurunun Doğru Biçimde Tespitinde Devamlılık Niteliğinin Vergilendirme Açısından Önemi

Çalışmanın bundan önceki kısmında gelirin ne anlama geldiği, vergilendirilebilir gelirin niteliklerinin neler olduğu, gelir vergisi kapsamında vergilendirilen gelir unsurlarının hangileri olduğu ve bunların genel özellikleri ile sınırları açıklanmaya çalışılmıştır. Özellikle gelir vergisinde gelir unsurlarının tespiti bakımından ayırt edici bir niteliğe sahip olan devamlılığa vurgu yapılmıştır. Bu noktada, vergilendirilecek gelir unsurunun devamlılık da dahil olmak üzere bütün ayırt edici özelliklerin göz önünde bulundurulması yoluyla doğru biçimde tespit edilmesinin önemi üzerinde durulmalıdır.

Gelir unsurlarının doğru biçimde tespit edilebilmesi özellikle sedüder gelir vergisi sistemlerinde önem taşır. Çünkü üniter sistemlerde, her türden kaynaktan doğan gelirler bir araya getirilerek, yani toplanarak vergilendirilir. Türk hukukunda gelir vergisi bakımından üniter sistem kabul edilmiş olsa da gelir unsurlarından doğan safi kazançların tespiti bakımından pek çok özellik arz eden hüküm mevcuttur.¹²⁸

Gelir tanımına uyan bir kazanç ve iradın hangi gelir unsuruna dahil olduğunun tespiti her şeyden önce vergilerin kanuniliği ilkesi bakımından önem taşır.¹²⁹ GVK'nin 37 ila 82. maddeleri arasında yer alan gelir unsurlarının tespiti bölümünde yer alan yedi

¹²⁸Özbalcı, **a.g.k.**, 1987, 536.; Sedüder gelir vergisinde gerçek kişilerin farklı kaynaklardan elde ettiği her türden gelir ayrı ayrı, hatta kimi zaman değişik tarifelere göre vergilendirilir. Kazanç ve iratlar toplanmaz, farklı kazanç ve irat türlerine ilişkin zararlar birbirinden mahsup edilemez. Üniter gelir vergisinde ise gerçek kişilerin farklı kaynaklardan elde ettiği gelirler toplanarak tek bir artan oranlı tarife uygulanır. Farklı kazanç ve iratlardan edilen zararlar, kârların toplamından mahsup edilir. Oktar, **a.g.k.**, 2018, 2-3.

¹²⁹Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 268.

gelir unsurunun vergilendirilmesine ilişkin her bir hükmün gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlar bakımından doğru biçimde uygulanması gerekir.

2.1.1. Vergilendirme tekniği bakımından

GVK’de her bir gelir unsuru için farklı vergilendirme teknikleri öngörülmüştür. Örneğin ticari kazanç elde edilmesi halinde belge düzenine uyma ve vergi tevkifatı bakımından mükellefin birtakım ödevleri söz konusu olur.¹³⁰ Ancak şimdiye kadar yapılan açıklamalar da göz önünde bulundurulduğunda, ticari bir mahiyet arz etmediği için farklı bir gelir unsuruna dahil edilen bir kazanç veya arızı bir kazanç bakımından mükellefin böyle bir ödevi söz konusu olmayacaktır.

2.1.2. İndirilebilecek giderler bakımından

Üniter gelir vergisi sisteminde gelir unsurlarının toplanarak beyan edilmesi esas olsa da her bir gelir unsurunun safi tutarının tespiti aşamasında indirilebilecek giderler kanunda ayrı ayrı belirlenmiştir. Gelir unsurlarının doğru biçimde tespit edilmesi safi tutara doğru biçimde ulaşılarak gelir vergisi matrahının doğru biçimde tespit edilebilmesi bakımından da önem taşır.¹³¹

2.1.3. Uygulanacak istisna ve muafiyet hükümleri bakımından

Her gelir unsuru için uygulanabilecek istisna ve muafiyet hükümleri kanunda o gelir unsurlarının bünyesine uygun düşecek biçimde düzenlenmiştir.¹³² İstisna ve muafiyet hükümlerinin tespit edilerek uygulanması gelir vergisi matrahına doğru biçimde ulaşılabilmesi bakımından önem taşır.

2.2. Türk Vergi Hukukunda Gelir Vergisi Dışındaki Vergilerde Devamlılık

Devamlılık unsuru Türk vergi hukukunda her ne kadar gelir vergisi bakımından öne çıksa da bunun dışındaki vergiler bakımından da belirli noktalarda önem arz eder. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun kurum kazançları ve mükellefiyete, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun verginin konusuna, Emlâk Vergisi Kanunu’nun gayrimenkulün vergi değerinin değişmesine ve Gider Vergileri Kanunu’nun banka ve sigorta

¹³⁰Öncel vd, **a.g.k.**, 2022, 268.

¹³¹Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 268.

¹³²Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 268.

muameleleri vergisinin konusuna ilişkin hükümlerinde devamlılığa ilişkin özellik arz eden durumlar söz konusudur.

2.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda devamlılık

Kurumlar vergisi Türk vergi hukukunda gelir vergisi ile birlikte gelir üzerinden alınan diğer vergi türüdür. Kurumlar vergisi, 21.06.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile, gelir vergisinden ayrı bir kanunla düzenlenmiştir.

Devamlılık kavramı, KVK'de farklı hususlar bakımından önem arz etmektedir. Öncelikle kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşması, devamlılığın gelir unsurları bakımından olduğu kadar kurum kazançları bakımından da belirleyici olduğunu gösterir. Bunun yanında kurumlar vergisi mükelleflerinin faaliyetlerinin devamlı olup olmadığı da incelenmelidir. Sermaye şirketlerinin ve kooperatiflerin faaliyetlerinin devamlı olduğu, işletmenin faaliyetlerinin sürekliliği varsayımı ile açıklanabilirken iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmelerin mükellefiyetinin tespitinde bunların faaliyetlerinin devamlı olması gerekliliği kanunda düzenlenir. İş ortaklıklarında ise tek bir işin görülmesine mahsus bir ortaklık kurulması söz konusu olduğundan devamlılıktan söz edilemez.

2.2.1.1. Kurum kazançları bakımından

Kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır. Verginin konusu tespit edilirken subjektif bir kavram olan ve kişiselliği yansıtan “gelir” yerine objektif nitelikte olan “kazanç” kavramının kullanılması tercih edilmiştir.¹³³

KVK'nin 1. maddesinin ikinci fıkrasına göre vergiye tabi olan kurumların kazançları, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. KVK'nin 6. maddesinin ikinci fıkrasına göre ise safi kurum kazancının tespitinde kural olarak GVK'nin ticari kazançla ilişkin hükümleri uygulanır.¹³⁴ Kurum kazancı hangi gelir unsurlarını içerirse içersin, safi kurum kazancı ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilecek ve kurum kazancının elde edilmesi bakımından tahakkuk esası geçerli olacaktır.

¹³³Oktar, **a.g.k.**, 2018, 119.

¹³⁴Kurumların zirai faaliyetlerle uğraşmaları halinde bu faaliyetlerden doğan kurum kazancının tespitinde GVK'nin 59. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü de uygulanır.

Gelir vergisi kapsamında gelirin ifade ettiği anlam ve sahip olduğu nitelikler kurumlar vergisi kapsamında kurum kazançları bakımından da geçerlidir. Kurum kazancının, GVK kapsamında gelir unsurlarına dahil edilebiliyor olması da şarttır. Bu şartlar altında, kurum tarafından farklı gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratların toplamı kurum kazancı olarak adlandırılır.¹³⁵

Verginin konusu bakımından gelir vergisi ile kurumlar vergisi arasında bir özdeşlik söz konusudur. Gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratların kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilmesi halinde bu kazanç ve iratlar kurum kazancı olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla gelirin tabi olduğu verginin türünü belirleyen husus elde edilen kazanç ve iradın türü değil, mükellefin hukuki statüsüdür.¹³⁶

Gelirin hukuki niteliği ve gelir unsurları ile kurum kazançları arasında var olan bağlantı neticesinde, gelir unsurları bakımından devamlılığa ilişkin yapılabilecek tüm açıklamalar kurum kazançlarında devamlılık için de geçerli olacaktır.

2.2.1.2. Kurumlar vergisi mükellefiyeti bakımından

KVK'nin 2. maddesine göre kurumlar vergisi mükellefleri sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklarıdır.

İşletmenin sürekliliği varsayımına göre, işletmenin kuruluş sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça işletmelerin ömrü sınırsızdır. İşletme faaliyetleri belirli bir süreye bağlı olmaksızın yürütülür.¹³⁷ Kâr elde etme amacıyla kurulmuş tüm ekonomik oluşumlar işletme olarak adlandırılır. İşletmelerin kâr elde etme, toplumsal fayda sağlama gibi çeşitli amaçları bulunur. Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi de işletmenin ömrünün uzun olmasına yani işletmenin sürekliliğine bağlıdır.¹³⁸

2.2.1.2.1. Sermaye şirketleri ile kooperatifler

Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre kurulmuş olan anonim şirket, limited şirket ve paylı komandit şirketler; Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi

¹³⁵Gelirin kişisel olması niteliği, gelir vergisinin gerçek kişilerin gelirlerini konu edinmesi ile ilgilidir. Kurum kazançları bakımından, kurumlar vergisi mükelleflerinin kurumlar olması gereği kazancın kişisel olması niteliği aranmaz. Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 161.

¹³⁶Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 363-365.

¹³⁷O. Sevilengül (2020). Genel muhasebe. (19. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi, s. 19.

¹³⁸R. Yaka (2021). Şirketlerin ömrüne dair doğrular ve yanlışlar. *19 Mayıs Sosyal Bilimler Dergisi*, 2 (1), s. 35.

olan fonlar ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar ve fonlar KVK'ye göre sermaye şirketi sayılır. Kooperatifler ise Kooperatifler Kanunu (KK) veya özel kanunlarına göre kurulmuş olan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kurumları ifade eder. Her ne kadar kooperatifler sermaye şirketi kapsamında yer almıyor ve TTK'de düzenlenmiyor olsa da ticaret şirketi oldukları kabul edilir. Ayrıca kooperatifler, KK'ye göre de TTK kapsamındadırlar.¹³⁹ TTK'nin 78. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde görülebileceği üzere işletmenin faaliyetinin sürekliliği varsayımı Kanun'da kendine yer bulmuştur. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükelleflerinden olan sermaye şirketleri ve kooperatiflerin faaliyetlerinin devamlı olmasının esas olduğu söylenebilir.

2.2.1.2.2. İktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmeler

İktisadi kamu kuruluşları, devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya tabi bulunup faaliyetleri devamlı olan; sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerdir. İktisadi kamu kuruluşları yürüttükleri kamu hizmetlerinin yanında devamlı olarak ticari, sınai veya zirai faaliyette buldukları takdirde kurumlar vergisi mükellefi sayılırlar.

Dernek ve vakıfların kurumlar vergisi mükellefi olmamasına karşın bunlara bağlı iktisadi işletmeler belirli koşulların varlığı halinde kurumlar vergisi mükellefi sayılır. Dernek ve vakıflara bağlı bir iktisadi işletmeden söz edilebilmesi için öncelikle işletmenin bu kuruluşlara ait veya bağlı olması gerekir. Ait olma sermaye bakımından, bağlı olma ise idari bir bağlılığa karşılık gelir. Bunun yanında işletmenin faaliyetlerinin ticari, sınai veya zirai nitelikte olması, söz konusu faaliyetlerin devamlı olarak yürütülmesi ve işletmelerin sermaye şirketi veya kooperatif biçiminde kurulmamış olması gerekir.¹⁴⁰

KVK'nin 2. maddesinin altıncı fıkrasına göre iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kâr amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış bir sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması bunların kurumlar vergisi mükellefiyetini etkilemez. Sundukları mal ve hizmetlerin bedellerinin maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya elde

¹³⁹M. Bahtiyar (2019). *Ortaklıklar hukuku*. (13. Baskı), İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, s. 1-4.

¹⁴⁰B. Yıldırım (2011). Dernekler ile dernek iktisadi işletmelerinin hukuki durumu ve vergisel açıdan değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 363. sayı, s. 161-162.

edilen kârın kuruluşun amaçları doğrultusunda kullanılması bu işletmelerin iktisadi niteliğini etkilemez.

İktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi sayılmaları Kanun'da açıkça faaliyetlerinin devamlı olması koşuluna bağlanmıştır. 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, bu kuruluş ve işletmelerin hangi durumlarda faaliyetleri devamlı olan ticari, sınai ve zirai işletme teşkil edip etmeyeceği açıklanmıştır.¹⁴¹

İktisadi işletmelerin temel özellikleri bağlılık, devamlılık ve yürütülen faaliyetin ticari, sınai veya zirai nitelikte olmasıdır. Dolayısıyla iktisadi işletmeler, bir organizasyon içinde, piyasa ekonomisi dahilinde, bir bedel karşılığında gerçekleştirilen mal ve hizmet ifaları ve benzeri faaliyetler yürütür. Faaliyetin devamlı olması, bir hesap döneminde tek veya birden fazla faaliyet alanında ticari nitelikte işlemlerin birden fazla kez gerçekleştirilmesi anlamına gelir. Devamlılığın varlığı için faaliyet bir organizasyonun varlığını gerektirmeli, ticari bir amaç taşımalı ve bir hesap döneminde birden fazla kez gerçekleştirilmelidir. Ek olarak, her hesap döneminde bir kez gerçekleştirilip ardışık yıllarda düzenli olarak tekrar eden faaliyetler de devamlı sayılır. Faaliyetin mevsimlik veya dönemsel olması da devamlılığın varlığına engel oluşturmaz.¹⁴²

Danıştay'ın görüşüne göre belediyeler kurumlar vergisi mükellefi olmasalar dahi belediye tüzel kişiliğine ait bir iktisadi işletme mevcut ise bu işletme belirli koşulların varlığı halinde verginin mükellefi olur. Bu koşullardan biri de devamlılıktır. Ticari bir organizasyonun varlığı halinde bu koşul tereddütsüz olarak sağlanmış olur. Bunun dışında, iktisadi kamu kuruluşlarının veya dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin faaliyetlerinin devamlılık arz edip etmediğinin ya da devamlı bir faaliyetin ticari işletme faaliyeti teşkil edip etmediğinin somut durumlar bazında, özellikle idarenin işlem çokluğuna ilişkin ölçütlerine göre tespit edilmesi gerekir.¹⁴³

¹⁴¹Danıştay 4. D, 11.11.2021, E.2017/4375, K.2021/6605 sayılı kararda çok sayıda gayrimenkul satışı ve kiralama işleminin gerçekleştirilmesinin devamlılığa işaret ettiği ve bu nedenle vakıf bünyesinde bir iktisadi işletmenin oluştuğu karşı oy yazısında ifade edilmiştir.

¹⁴²03.04.2007 tarihli ve 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

¹⁴³Belediyeye ait gayrimenkullerin kiraya verilmesinin, iktisadi kamu kuruluşuna ait ve devamlı faaliyetlerde bulunan bir ticari işletme teşkil edip etmediği bir Danıştay kararında ele alınmıştır. Buna göre belediyenin yürütmekte olduğu gayrimenkul kiralama faaliyeti, kiralama işleminin hukuki niteliği gereği bir süreyi kapsar ve devamlılık unsurunu içerir. Ancak devamlılık unsuru tek başına bir ticari işletme faaliyetinin varlığı ile sonuçlanmaz. Devamlılığın yanında sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdam edilmesi gibi göstergelerin varlığı, yani ticari bir organizasyonun da varlığı şarttır. Kiralama faaliyeti devamlılık arz etse de ticari bir organizasyon dahilinde gerçekleştirilmediğinden,

2.2.1.2.3. İş ortaklıkları

İş ortaklıkları sermaye şirketleri, kooperatifler, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iktisadi kamu kuruluşlarının kendi aralarında, şahıs şirketleriyle veya gerçek kişilerle kurduğu ortaklıklardır. Ortaklar, belirli bir işin yapılmasını birlikte üstlenir ve kazancı paylaşma amacı güder.

İş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi olması isteğe bağlıdır. Kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmemesi halinde vergilendirme her bir ortağın sıfatına göre ayrı ayrı yapılır. İş ortaklıkları, Türk Borçlar Kanunu'na (TBK) göre adi ortaklık statüsündedir. Dolayısıyla iş ortaklıklarının tüzel kişiliğinin bulunmaması kurumlar vergisi mükellefiyetlerini etkilemez.¹⁴⁴

İş ortaklıkları belirli özellikleri itibariyle konsorsiyumlardan ayrılır. Konsorsiyumlarda işin bölümleri ortaklar tarafından ayrı ayrı üstlenilir ve yüklenim sözleşmesinde her bir ortağın yapacağı iş açıkça belirtilmek zorundadır. Ortakların hakları ve sorumlulukları da buna bağlı olarak tespit edilir. İş ortaklıklarında ise iç ilişkide ortaklar işin belirli kısımlarını üstlenseler dahi iş sahibine karşı işin tamamının birlikte yapılması taahhüt edilir ve müteselsil sorumluluk geçerlidir.¹⁴⁵

İş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyetinin devamlılık bakımından önem arz ettiği nokta, ortaklığın kurulmasına neden olan işin süresi bakımından belirli bir iş olması gerekliliğidir. İşin süresi, niteliğine göre tespit edilir. Sürekli nitelikteki işler iş ortaklığının konusu olamaz.¹⁴⁶ İş ortaklıkları, kurumlar vergisi mükellefi olabilmek için

belediyeye ait bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu değildir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti doğmamıştır. Danıştay 3.D, 07.02.2012, E.2010/3441, K.2012/304.; 23.06.2010 tarihli ve KDVK-58/2010-6 sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerine göre İl Özel İdaresi adına kayıtlı bulunan muhtelif sayıda gayrimenkulün satışı devamlılık arz edecek biçimde yapılırsa ticari faaliyetin varlığı kabul edilecek ve bir iktisadi kamu kuruluşuna bağlı bir iktisadi işletme oluşmuş olacaktır.; Bir dernek tarafından zaman zaman düzenlenen kermeslerin bir iktisadi işletme oluşturup oluşturmadığı, bir özelgede devamlılık unsuru bakımından ele alınmıştır. Özelgeye göre devamlılık esas olarak bir hesap döneminde aynı veya farklı alanlarda ticari nitelikte birden fazla işlemin yapılması halinde söz konusu olup, aynı hesap döneminde tek bir işlemin gerçekleştirilmesi devamlı bir faaliyetin varlığı için yeterli sayılmaz. Ancak bir ticari organizasyon kurulmuş ise, bu organizasyon dahilinde bir takvim yılında veya birkaç yıl arayla periyodik olarak tek işlemin yapılması halinde devamlılığın varlığı kabul edilir. Kermes düzenleme faaliyetinin bu koşulları taşıması halinde derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı kabul edilerek kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmelidir. 18.01.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4:2011/14001-03-99 sayılı özelge.

¹⁴⁴Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, s. 369-370.

¹⁴⁵Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, s. 165.

¹⁴⁶Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 369. Danıştay 4. D, 19.01.2021, E.2016/10446, K.2021/335 sayılı kararda birden fazla işin tek bir iş ortaklığınca üstlenilmesi halinde devamlılık ele alınmıştır. Karara göre her bir iş için ayrı bir kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesine gerek bulunmaz. Bununla birlikte karşı oy yazısında iş ortaklıklarının yalnızca belirli ve devamsız işler için kurulabileceği, iki farklı işin

belirli nitelikleri taşımaları; bunun yanında devamlılık gösteren ve aynı niteliğe sahip olan iş veya işler için değil, belirli süreli bir iş için kurulmalıdır.¹⁴⁷

2.2.2. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda devamlılık

26.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 1. maddesinde verginin konusuna giren işlemler düzenlenmiştir. Buna göre Türkiye'de yapılan ticari, sınai ve zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde gerçekleştirilen teslimler ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ile diğer birtakım faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir.

Ticari, sınai ve zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyetleri kapsamında yapılan teslimler ve hizmet ifalarının verginin konusuna girebilmesi için öncelikle bu işlemlerin Türkiye'de yapılmış olması gerekir. İşlemlerin Türkiye'de yapılmış olması malların teslim anında Türkiye'de bulunmasına, hizmetin Türkiye'de gerçekleştirilmesine veya hizmetten burada faydalanılmasına bağlıdır. Bunun yanında mal teslimi ve hizmet ifalarının ticari, sınai, zirai faaliyetler veya serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılması şarttır. Arızı ticari faaliyetler ile serbest meslek faaliyetleri verginin konusuna dahil edilmemiştir. Çünkü arızı işlemlerin katma değer vergisi bakımından tespiti ve takibi uygulamada zorluklar yaratacaktır.¹⁴⁸ Dolayısıyla sözü edilen faaliyetlerin verginin konusuna girmesi için bağımsız ve devamlı olarak yürütülmesi gerekir.¹⁴⁹

KDVK'de ticari, sınai ve zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyetleri tanımlanmamış, bu hususta farklı kanun hükümlerine atıfta bulunulmuştur. Kanun'un 1. maddesinin ikinci fıkrasına göre ticari, sınai ve zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyetlerinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği esas olarak GVK hükümlerine göre belirlenir. Bu hususta GVK'de açıklık bulunmayan hallerde ise TTK ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine başvurulur.¹⁵⁰

üstlenilmesi halinde devamlılığın meydana geleceği, her bir iş için ayrıca mükellefiyet tesis edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

¹⁴⁷1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre iş ortaklığının ortaklarından en az birisi kurumlar vergisi mükellefi olmalı, ortaklık işveren ile ortaklar arasında yazılı bir yüklenim sözleşmesi ile belirli bir işin yapılması için kurulmalı, ortaklığın konusu belirli bir iş olmalı, işin belirli bir süre içinde yapılması taahhüt edilmeli, taraflar işverene karşı işin belirli bölümlerinden değil tamamından sorumlu olmalı, işin sonunda kazanç paylaşılmalı ve mükellefiyete ilişkin VUK'ta belirtilen tüm ödevler yerine getirilerek mükellefiyet sona erdirilmelidir.

¹⁴⁸Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 453-454.

¹⁴⁹Öner, **a.g.k.**, 2022, 228.

¹⁵⁰Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK), 09.02.2022, E.2020/880, K.2022/96 sayılı kararda katma değer vergisinin konusuna giren kat karşılığı inşaat sözleşmesi bakımından devamlılığın tespitinin GVK hükümlerine göre gerçekleştirileceğine ve mükellefin bu sözleşme uyarınca teslim aldığı bağımsız

Katma değer vergisinin konusuna giren işlemlerden elde edilen kazançlar aynı zamanda gelir vergisi ve kurumlar vergisinin de konusuna girer. Ticari, sınai ve zirai faaliyetler yürütenler bu faaliyetlerinden dolayı gelir vergisi veya kurumlar vergisi, serbest meslek faaliyetinde bulunanlar ise gelir vergisi mükellefi olurlar. Dolayısıyla bu faaliyetlere ilişkin olarak GVK'de yer alan hükümlerin katma değer vergisi bakımından da uygulanması uygundur.¹⁵¹

Devamlılık, ticari ve sınai faaliyetler ile serbest meslek faaliyetlerinin önemli bir unsurudur. Gelir vergisi kapsamında bu faaliyetlerin devamlı değil de arızı olarak icra edilmesi durumunda diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümler uygulanır. Katma değer vergisi bakımından ise, Kanun'da ayrıca düzenlenmiş olmasa da arızı işlemler verginin konusuna girmez. Katma değer vergisine tabi işlemlerin devamlılığı esastır. Ancak işlemin KDVK'nin 1. maddesinin üçüncü fıkrasında sayılan diğer işlemlerden olması halinde devamlılık niteliğini taşıyıp taşımadığına bakılmaz.¹⁵² Örneğin 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne göre ilgili fıkranın (h) bendinde düzenlenen, rekabet eşitsizliğini giderme amacıyla ihtiyari mükellefiyet tesis edilmesi halinde devamlılık unsurunun varlığı aranmaz.¹⁵³

2.2.3. Emlâk Vergisi Kanunu'nda devamlılık

29.07.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu'nun (EVK) 33. maddesinde emlâk vergisinin konusuna giren gayrimenkullerin vergi değerini değiştiren sebepler sayılmıştır. Bu sebeplerden biri de, herhangi bir nedenle bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin vergi değerlerinde %25'i aşan oranda artış veya eksilme meydana gelmesidir.¹⁵⁴

Merkezi ve yerel idarelerce gerçekleştirilen geniş çaplı yatırımlar, şehirleşme, doğal afetler ve benzeri nedenlerle bina veya arazilerin değerlerinde artışlar veya

bölümler karşılığında müteahhite arsa payını devretmesinin ticari bir organizasyonun veya devamlılığın varlığına işaret etmediğine hükmedilmiştir.; Danıştay VDDK, 03.05.2002, E.2002/93, K.2002/231 sayılı kararda ticari işletmenin aktifine kayıtlı olan otobüsün satışının GVK kapsamında ticari faaliyet sayılması gerektiği ve bu satışın ticari faaliyet kapsamında gerçekleştirilmiş bir mal teslimi olarak katma değer vergisinin konusuna girdiği ifade edilmiştir.

¹⁵¹Bilici, **a.g.k.**, 2022, 139.

¹⁵²A. Gülçiçek (2023). *Yorum ve açıklamalarla katma değer vergisi, özgelgeler, yargı kararları, örnek uygulamalar, özellikli hususlar*. (2. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 92-93.

¹⁵³26.04.2014 tarihli Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

¹⁵⁴Binaların vergi değerini değiştiren nedenlerin varlığı, emlâk vergisi mükelleflerine bir bildirim ödevi de yükler. Ancak diğer nedenlerin aksine bahsedilen nedenin meydana gelmesi halinde mükellefin bildirimde bulunması gerekmez. Dört yıllık süre beklenmeden yeni bir takdir işlemi yapılabilir. Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 405.

azalmalar meydana gelebilir. Bu artış ve azalmaların gayrimenkullerin vergi değerinin %25'ini aşan ölçüde gerçekleşmesi halinde Maliye Bakanlığınca bölgede yer alan mükellefler topluca yeniden beyana davet edilir ve verilen beyannameler üzerine vergilendirme yapılır.¹⁵⁵

Kanun metnine göre, vergi değerinin tadili için bina ve arazilerin vergi değerlerinde yaşanacak değişimin devamlı olması gerekir. Geçici nedenlerle, kısa süreli, sürekli olmayan biçimde yaşanabilecek benzer değişiklikler, emlak vergisi bakımından bir sonuç doğurmayacaktır.

2.2.4. Gider Vergileri Kanunu'nda devamlılık

Gider Vergileri Kanunu'nun banka ve sigorta muamelelerine ilişkin 28. maddesinin ikinci fıkrasına göre bankerlerin yapmış oldukları banka muameleleri ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine nakden veya hesaben aldıkları paralar, ne şekilde adlandırılırsa adlandırılırsın banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.¹⁵⁶

Mevduat faizi vermek veya başka adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi isimlerle aldıkları paralar banka ve sigorta muamelelerinin konusuna girer. Bir dönem banker olarak adlandırılan ve yüksek faiz verme vaadi ile para toplayanların işlemleri de banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına alınmıştır. Günümüzde ise bahsedilen devamlı olarak para toplama işi, bankalar ve finansman kuruluşlarınca yürütülmektedir.¹⁵⁷

Kanun'un 28. maddesinin üçüncü fıkrası hükmünün 23.07.2010 tarihli ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile değiştirilmesinden önce, ikinci fıkrada belirtilen işlemleri "devamlı olarak" yapanların banker olarak kabul edileceği düzenleniyordu. Devamlılık ifadesinin çeşitli tartışmalara yol açmasından dolayı bu ifade "esas iştiğal konusu olarak yapma" biçiminde değiştirilmiş, verginin konusu ve mükellefi daha belirli hale getirilmek istenmiştir. Devamlılığın aksine esas iştiğal konusu ifadesi,

¹⁵⁵29.07.1972 tarihli ve 6 Seri Numaralı Emlak Vergisi Genel Tebliği.

¹⁵⁶1985 yılında Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte 13.07.1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin hükümleri dışında neredeyse tüm hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Banka ve sigorta muameleleri KDVK kapsamına alınmadığı için bu hükümler yürürlükte kalmıştır.

¹⁵⁷Ö. Çakıcı, M. Ceylan (2014). *Banka ve sigorta muameleleri vergisi, teori-uygulama-mevzuat*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, s. 65.

22.10.2010 tarihli 87 Seri Numaralı Gider Vergileri Genel Tebliği'nde net olarak açıklanmıştır. Buna göre esas işgal konusu, işletmenin kuruluş amacı ve bu amaç doğrultusunda yaptığı işlemlere bakılarak belirlenecektir.¹⁵⁸

2.3. Gelir Vergisi Kanunu'nda Devamlılık

Kurumlar vergisi, katma değer vergisi, emlak vergisi ile banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin düzenlemelerde devamlılığın yerine değinilmesinin ardından GVK'de devamlılığın ayırt edici bir niteliğe sahip olduğu hükümler ele alınmalıdır. Devamlılık öncelikle gelir vergisinde mükellefiyetin tespiti bakımından önem arz eder. Gelir vergisinde devamlılık niteliğinin asıl yoğunluk kazandığı kısım ise gelir unsurlarının tespitine ilişkin hükümlerdir.

Gelir unsurlarından ticari kazançlar ile serbest meslek kazançları devamlı faaliyetler neticesinde elde edilir. Arızı kazançlar ise tam tersine devamlı olmayan, tek sefere mahsus faaliyetler kapsamında elde edilir.

2.3.1. Genel olarak

Türk vergi mevzuatında devamlılık kavramının belirleyici nitelik taşıdığı belli başlı hükümlerin ele alınmasının ardından bu kavramın mevzuatın geri kalanına oranla öne çıktığı GVK hükümlerinin ele alınması gerekir. Devamlılık Türk vergi hukukunda, gelir vergisi özelinde gelir unsurları bakımından büyük önem arz eder. Ancak GVK'de gelir unsurlarına ilişkin hükümlerin dışında da devamlılık kavramı kendine yer bulur.

GVK'nin 9. maddesi gereğince, gelirleri basit usul kapsamına alınması dahi uygun kabul edilmeyecek ölçüde sınırlı olan ticaret ve sanat erbabı esnaf muafılığı kapsamında vergi dışı tutulmuştur. Esnaf muafılığından yararlanılabilmemesinin koşulları ticari ve zirai kazançlar ile serbest meslek kazançları dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olunmaması ve esnaf muafılığı kapsamındaki işlerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağlılık arz edecek şekilde yapılmamasıdır.¹⁵⁹ Bağlılıktan kasıt, yürütülen faaliyetin bir aracı var olmaksızın doğrudan tüketiciye

¹⁵⁸Çakıcı, Ceylan, **a.g.k.**, 2014, 62-63.; <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/10/20101022-2.htm> (Erişim Tarihi: 19.06.2023).; Danıştay 3. D, 16.03.2022, E.2019/1752, K.2022/1156 sayılı kararda üyelerine ekonomik ve sosyal yardım sağlamak amacıyla kurulmuş bir Sandığın bu amaç doğrultusunda üyelerine ödünç para vermesinin devamlılık arz eden bir ticari faaliyet sayılmayacağı ve bu işlemin banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olmadığına hükmedilmiştir.

¹⁵⁹Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 309.

sunulmasıdır. Devamlılık ise yapılan işlem adedi bakımından değerlendirilir.¹⁶⁰ İşlem adedinin çokluğu, dolayısıyla devamlılığın varlığı ilgili hükümde on bir bent halinde sayılan faaliyetlerin her birinin niteliğine göre ayrı ayrı tespit edilir.

Esnaf muaflığının yanında gelir vergisinde mükellefiyet türlerine ilişkin düzenlemelerde de devamlılık vurgusu mevcuttur.

2.3.1.1. Tam mükellefiyette

Gelir vergisinde tam mükellef olarak vergilendirilmenin koşulları ve sonuçları GVK'nin 3. maddesi ve devamında sayılmıştır. Buna göre Türkiye'de yerleşmiş kişiler tam mükellef olarak vergilendirilirler. GVK'nin 4. maddesine göre iki halde kişi Türkiye'de yerleşmiş kabul edilir. Bunlardan ilki kişinin ikametgâhının Türkiye'de bulunması halidir. İkametgâhın Türkiye'de bulunup bulunmadığı 22.11.2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 19. maddesi ve devamındaki hükümlere göre tespit edilir. TMK'nin 19. maddesinin ilk fıkrasında yerleşim yeri, bir kişinin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer olarak tanımlanır. Dolayısıyla sürekli kalma niyetiyle Türkiye'de oturan kişi, Türkiye'de yerleşmiş kabul edilir.

İkametgâh, bir kişinin belirli bir yerle olan hukuki ilişkilerinin seviyesi bakımından önemli bir gösterge olsa da tek gösterge değildir.¹⁶¹ Sürekli ya da devamlı olarak kalma niyeti, ikametgâhın subjektif unsurudur ve bu unsurun var olup olmadığının tespiti her zaman mümkün olmaz. Dolayısıyla oturma süresi esası, ikametgâh esasına alternatif bir ölçüt olarak getirilmiştir.¹⁶²

İkametgâh esasına alternatif olarak belirlenmiş olan oturma süresi esası, kişinin Türkiye'de yerleşmiş sayılıp sayılmayacağı bakımından bir diğer belirleyici ölçüttür. Buna göre bir takvim yılı içerisinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturan kişi, Türkiye'de yerleşmiş kabul edilir. Oturma süresi esası ikametgâh esasından farklı olsa da onu tamamlayıcı niteliktedir.¹⁶³ Çünkü ikametgâhı Türkiye'de olup bir takvim yılında altı ay veya daha kısa süreli olarak Türkiye'de bulunan kişiler de gelir vergisinin tam mükellefidir. Oturma süresi esası, ikametgâhın tam olarak tespit edilemediği hallerde vergilemede belirlilik ve güvenliği sağlar.¹⁶⁴

¹⁶⁰Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 46.

¹⁶¹Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 11.

¹⁶²Oktar, **a.g.k.**, 2018, 9.

¹⁶³Y. Özbalcı (2008). *Gelir Vergisi Kanunu yorum ve açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık, s. 80.

¹⁶⁴Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 282.

Oturma süresi esasında belirleyici unsur olan devamlılık, ara vermeksizin oturma anlamını taşır.¹⁶⁵ Ancak geçici ayrılmalar söz konusu sürenin tamamlanmasını etkilemez. Çünkü uluslararası ekonomik ve ticari ilişkiler sıklıkla oturulan yerden geçici ayrılmalara sebebiyet verir. Bunun yanında söz konusu sürenin tespitinde dikkat edilmesi gereken herhangi bir zamanda Türkiye’de kesintisiz olarak altı aydan fazla oturulması değil, bir takvim yılında devamlı olarak altı aydan fazla oturulmasıdır.¹⁶⁶ Çünkü gelir vergisinde vergilendirme dönemi bir takvim yılıdır ve bu takvim yılının çoğunluğunun, yani altı aydan fazla sürenin geçirildiği yer mükellefiyet bakımından önem taşır.¹⁶⁷

GVK’ye göre kişinin Türkiye’de yerleşmiş sayıldığı iki hâlde de devamlılık unsuru ön plana çıkmaktadır. Bunun yanında oturma süresi esasının istisnalarına ilişkin düzenlemede devamlılık unsuru ve yerleşme niyetinin önemi daha da belirginleşir. Bu istisnalar ile, ikametgâh esasını tamamlayıcı bir güvenlik hükmü niteliği taşıyan oturma süresi esasının koşulları yumuşatılmıştır.¹⁶⁸ GVK’nin 5. maddesine göre belirli veya geçici bir iş veya görev için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve benzer durumdaki kişiler ile eğitim, tedavi, istirahat veya seyahat amacıyla gelen kişiler ile tutukluluk, hükümlülük, hastalık gibi elde olmayan nedenlerle Türkiye’de bulunan yabancılar, bir takvim yılının altı ayından fazlasını Türkiye’de geçirseler dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar. Bu kapsama dahil olan kişilerin Türkiye’ye gelme veya zorunlu olarak Türkiye’de bulunma nedenleri belirlidir. Bu nedenler geçici niteliktedir.¹⁶⁹ Dolayısıyla gelir vergisinde

¹⁶⁵Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 11.

¹⁶⁶Kişinin gelir vergisi mükellefiyetinin tespitinde yalnız iç hukuk kuralları değil, uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları da etkili olacaktır. 16.02.2015 tarihli ve 11395140-105[236-2015/VUK-1/18096-260 sayılı özelgede hem Türkiye Cumhuriyeti hem de Hollanda vatandaşı olan ve yılın altı aydan fazlasını Hollanda’da geçiren ve Hollanda’da serbest meslek kazancı elde eden bir kişinin mükellefiyet durumu ele alınmıştır. Özelgede anılan 01.01.1989’dan bu yana uygulanmakta olan Türkiye – Hollanda Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmasının “Mukim” başlıklı 4. maddesine göre kişilerin yerleşim yerleri ülkelerin iç hukuklarına göre tespit edilir. Türk hukukuna göre kişi Türkiye’de yerleşmiş sayılıyorsa, tam mükellef olarak Türkiye’de gelir vergisine tabi olacağı söylenebilir. Ancak kişi aynı zamanda Hollanda hukukuna göre burada da yerleşmiş kabul ediliyorsa, çifte vergilendirmenin önlenmesi adına kişinin Türkiye’de vergilendirilmemesi iki koşula bağlanmıştır. Buna göre kişinin Türkiye’de faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli olarak kullandığı sabit bir yer mevcut değilse veya on iki aylık kesintisiz bir dönemde bir veya birkaç seferde altı aydan (yüz seksen üç günden) daha fazla hizmet ifasında bulunulmamışsa yalnızca Hollanda’nın vergilendirme yetkisinin varlığı kabul edilir. Aksi halde kişi Türkiye’de de tam mükellef olarak vergilendirilecektir. RG, Karar Sayısı:88/13122, 22.08.1988, S. 19907.

¹⁶⁷Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 281.

¹⁶⁸Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 81.

¹⁶⁹Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 283.

mükellefiyetin tespitinde devamlılığın yalnız süreye ilişkin olmadığı, Türkiye’de bulunma amacının da önem taşıdığı söylenebilir.¹⁷⁰

Kendi istekleri ile veya zorunlu nedenlerle Türkiye’de kalan ve Türkiye’de yerleşmiş sayılmayan yabancılar dar mükellef olarak gelir vergisine tabidir. Türkiye’de yerleşmiş sayılmanın ölçütü olan altı aylık süre, bahsedilen nedenlerin ortadan kalkmasından itibaren işlemeye başlar.¹⁷¹

Gelir vergisinde mükellefiyet biçiminin belirlenmesi gerek ikametgâh gerekse oturma süresi esasları bakımından devamlılığa bağlanmıştır. Ancak oturma süresi esasının istisnası niteliğindeki durumlarda, kişinin süreye ilişkin objektif ölçütlere göre Türkiye’de devamlı olarak bulunmasına karşın Türkiye’de yerleşmiş sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Kendi istekleriyle veya zorunlu nedenlerle Türkiye’de altı aydan fazla bulunan bazı kişilerin, bu nedenlerin ortadan kalkmasıyla ülkeden ayrılacakları ve Türkiye’de devamlı olarak bulunma niyetlerinin olmadığı varsayıldığından objektif koşulları taşımalarına rağmen Türkiye’de yerleşmemiş sayılmaları söz konusudur.

2.3.1.2. Dar mükellefiyette

Türkiye’de yerleşmiş sayılmayan kişiler gelir vergisinin dar mükellefidir. Dar mükelleflerin Türkiye’de gelir vergisine tabi olmaları için vergiye tabi kazanç ve iratları Türkiye’de elde etmiş olmaları gerekir.¹⁷² Ticari kazançların Türkiye’de elde edilmiş olması, kazancın Türkiye’deki bir iş yerinde veya burada bulunan bir daimî temsilcilik aracılığıyla elde edilmesine bağlıdır. Bu noktada iş yeri ve daimî temsilcilik kavramlarının devamlılık bakımından ele alınması gerekmektedir.

¹⁷⁰13.11.2020 tarihli ve 62030549-120[23-2019/1193]-E.842884 sayılı özelgeye göre yabancı gerçek kişinin GVK’nin 5. maddesi kapsamında Türkiye’de yerleşmiş sayılmaması için belirli ve geçici bir görev için Türkiye’ye geldiğinin tespiti gerekir. İşin veya görevin ne olduğu açıkça tarif edilebilir olmalıdır. Ayrıca işin veya görevin, sona ermesinin ardından Türkiye’den ayrılmayı gerektirecek nitelikte olması gerekir.

¹⁷¹Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 12.

¹⁷²Gelir vergisine tabi kazanç veya iratların Türkiye’de elde edilmiş sayılmasının koşulları GVK’nin 7. maddesinde düzenlenmiştir. Ticari kazançlar bakımından kişinin Türkiye’de bir iş yerinin veya daimî temsilcisinin bulunması ve kazancın iş yerinde veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilmesi gerekir. Zira faaliyetlerin Türkiye’de gerçekleştirilmesi, ücretlerde hizmetin ülke içerisinde verilmesi veya değerlendirilmesi, serbest meslek faaliyetlerinin ülke içinde icra edilmesi veya değerlendirilmesi, gayrimenkul sermaye iradı doğuran gayrimenkulün veya bu nitelikteki hakların Türkiye’de bulunması/kullanılması veya değerlendirilmesi, menkul sermaye iradı doğuran menkul sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması ve diğer kazanç ve irat doğuran iş veya işlemlerin Türkiye’de yapılması veya değerlendirilmesi gerekir.

İş yeri, VUK'ta ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin yürütülmesinde kullanılan veya bu işlere tahsis edilen yer olarak tanımlanır. GVK'ye göre daimî temsilci ise hizmet veya vekalet sözleşmesiyle kazanç elde eden kişiye bağlı olan, onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir süre için ticari işlemler yapmaya yetkili kişilerdir.¹⁷³ OECD tarafından hazırlanan model çifte vergilendirme anlaşmasında ise “daimî iş yeri” (*permanent establishment*) kavramı tanımlanmıştır. Buna göre daimî iş yeri işletmenin faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yürütüldüğü sabit bir yerdir. Bu tanımda, iş yerinde yürütülen faaliyetin niteliği ve devamlılığı vurgulanmaktadır. Bunun yanında iş yerinin sabit bir yer olması bizzat iş yerinin de devamlılık niteliğine sahip olduğunu gösterir.¹⁷⁴

Daimî iş yeri tanımı devamlılık unsurunu içerir. Ancak benzer bir kavram olan ve GVK'de tanımlanan daimî temsilcilikte devamlılığın tespiti bakımından daimî temsilcinin belirli süreli olarak bu işi yürütebileceği de göz önünde bulundurulmalıdır. Bir işin belirli süreli olarak yürütülmesinin ve sürenin tamamlanmasının ardından temsilciliğin sona erdirilmesinin kararlaştırılması halinde devamlılıktan söz edilemeyeceği açıktır. Her ne kadar daimî kelimesi devamlı, sürekli anlamlarına gelse de¹⁷⁵ GVK hükümlerine göre daimî temsilcilik devamlı bir faaliyet değildir.

2.3.2. Gelir unsurlarında devamlılık

Daha öncesinde tanımı ve Türk vergi mevzuatındaki yerine değinilen devamlılık kavramının kendisine en geniş biçimde yer bulduğu alan GVK'nin “Gelir Unsurlarının Tespiti” başlıklı üçüncü kısmıdır. Kanun'da ticari kazanç, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve değer artışı kazançlarına ilişkin hükümlerde devamlılık kelimesi doğrudan ve belirleyici bir niteliğe sahip olacak biçimde kullanılmıştır. Buna rağmen GVK'de devamlılığa ilişkin kanuni bir tanıma yer verilmemiştir.¹⁷⁶ Devamlılığın gelir unsurları bakımından ne anlama geldiği ve

¹⁷³GVK'nin 8. maddesine göre ticari temsilciler, ticari vekiller, acenteler, reklam giderleri dışında kalan giderleri ticari kazanç elde eden kişi tarafından devamlı olarak ödenen kişiler ile mağazalarında ve depolarında bu kişi adına konsinyasyon suretiyle satılmak adına devamlı olarak mal bulunduranlar her koşulda daimî temsilci sayılır.

¹⁷⁴C. Öner (2014). Dar mükellefiyette ticari kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılmadığı haller üzerine. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63 (2), s. 374-375.

¹⁷⁵(http1).

¹⁷⁶Devamlılığın bir işin mutlak meslek olarak yürütülmesine karşılık geldiği de ifade edilebilir. G. Akdeniz (1957). Türk Gelir Vergisine Göre Ticari Kazanç Kavramı. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 0 (3), s. 156-157.

doğurduğu sonuçlar kuramsal alanda yazarlar tarafından, somut olaylar bazında ise özelgeler ve yargı kararlarıyla tespit edilegelmiştir.

2.3.2.1. Ticari kazançlar

GVK'nin 37. maddesine göre her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Bu genel tanımın yanında maddede yedi bent halinde bazı faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç sayılacağı hüküm altına alınmıştır.¹⁷⁷

Ticari kazanç, üretim sürecinde müteşebbisin aldığı paydır. Müteşebbis, üretim sürecinde üretim unsurlarını bir organizasyon içerisinde bir araya getiren ve ürünlerini zarar etme riskine katlanarak piyasaya sunan kişidir. Ticari ve sınai faaliyetler, işletme dahilinde müteşebbis tarafından bağımsız olarak yürütülmelidir. Bağımsızlıktan kasıt, müteşebbisin kendi nam ve hesabına hareket etmesi ve işin sonucunda meydana gelen kâr ve zarara katlanmasıdır. Amaç ticari ve sınai faaliyetler neticesinde kâr elde edilmesi olsa da zarar da gerçekleşebilir. Ayrıca yürütülen faaliyetlerin kanunla yasaklanmış olması da ticari kazancın doğumuna engel olmaz.¹⁷⁸

Ticari ve sınai faaliyetlerin ne anlama geldiği ve kapsamının ne olduğu GVK'de düzenlenmemiş, daha çok TTK'de ele alınmıştır. Her ne kadar bağımsız bir hukuk dalı olan vergi hukukunun ticaret hukuku ile doğrudan bir bağılılığı bulunmasa da bu faaliyetlerin tanımının yapılabilmesi için TTK hükümlerinden yararlanılması gerekir.¹⁷⁹ TTK'de ticari ve sınai faaliyetler, ticari işletmeye bağlı biçimde kanunun 11. maddesi ve devamında tanımlanmıştır. Ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işleten kişi

¹⁷⁷Buna göre maden, taş, kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden, coberlik işlerinden, özel okul ve özel hastaneler ve benzeri yerlerin işletilmesinden, devamlı olarak gayrimenkul alım, satım ve inşaa işleriyle uğraşılmasından, kendi nam ve hesabına menkul kıymet alım satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden, satın alınan veya trampa yoluyla iktisap olunan arazinin iktisap edilmesinden itibaren beş yıl içerisinde parsellenerek bu süre içerisinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından ve dış protezciliğinden elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılır.

¹⁷⁸Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 289-291.

¹⁷⁹Ticari ve sınai faaliyetlerin tanımına ilişkin kanunda yer alan boşluğun ne şekilde doldurulması gerektiğine ilişkin öğretide iki farklı görüş mevcuttur. Hâkim görüş, bu boşluğun tamamıyla TTK hükümlerine göre doldurulması yönündedir. Diğer görüşe göre ise, TTK hükümlerinin tamamıyla uygulanabilmesi, GVK'de buna ilişkin bir atfın bulunmasına bağlıdır ancak böyle bir atf mevcut değildir. Vergi hukuku ticaret hukukundan ayrı bir hukuk dalıdır. Ticari faaliyetin anlamı ve kapsamı bu iki hukuk dalında birbirine yakın olsa da eşdeğer değildir. Dolayısıyla ticari faaliyetin ne anlama geldiğinin ve kapsamının öncelikle GVK kapsamında çözümlenmesi ve yalnızca gerekli hallerde, sınırlı olarak TTK hükümlerine başvurulması gerekir. Ayrıca GVK'de düzenlenen ticari faaliyetin kapsamı, TTK'ye göre daha geniştir. Örneğin TTK'ye göre tacirden ayrı bir kişilik olan esnafların kazancı GVK'ye göre ticari kazanç sayılır. M. K. Mutluer (2007). *Vergi özel hukuku*. (1. Baskı), İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, s. 45.; Oktar, **a.g.k.**, 2018, 33.

tacir olarak adlandırılırken esnaf, yürüttüğü ekonomik faaliyet sermayesinden çok bedeni çalışmasına dayanan ve ticari işletme faaliyeti sınırlarını aşmayan, sanat veya ticaret ile uğraşan kişi olarak tanımlanmıştır.¹⁸⁰ TTK’de yer alan bu düzenlemelere kısaca değinilmesinin ardından, GVK kapsamında ticari ve sınai faaliyetin ne anlama geldiği ele alınmalıdır.

2.3.2.1.1. Ticari ve sınai faaliyetlerde devamlılık unsuru

Ticari ve sınai faaliyetlerin tanımının yapılmamış olmasının yanında Kanun’da bu faaliyetlerin devamlılığına ilişkin bir açıklama da mevcut değildir. Bu faaliyetlerin devamlı olarak yürütülmesinin genel olarak ne anlama geldiğinin anlaşılması için TTK’nin ticari işletmeye ilişkin hükümleri ele alınabilir.¹⁸¹ TTK’ye göre ticari bir işletmenin varlığı için dört unsur aranır. Bu unsurlar iktisadi bir faaliyette bulunulması, devamlılık, bağımsızlık ve esnaf faaliyetinin sınırlarını aşan düzeyde gelir elde edilmesinin hedeflenmesidir. Ticari işletmenin unsurlarından olan devamlılık, faaliyetin bir organizasyon içerisinde ve profesyonelce yürütülmesi anlamına gelir. Devamlı olması hesap edilerek girişilmiş ve planlanmış faaliyetler devamlı sayılır. Devamlı olması amacı ve niyetiyle girişilen bir faaliyetin bir nedenden ötürü kesintiye uğraması devamlılık niteliğini ortadan kaldırmaz.¹⁸²

Ticari faaliyetin kapsamı ve ticari faaliyetlerde devamlılık unsuru

Ticari ve zirai kazançlar teşebbüs gelirleri sınıflandırmasında yer alırlar. Hem ticari hem de zirai faaliyetler emek ve sermayenin birleşiminden doğar. Ticari ve zirai faaliyetlerin kaynağı, emek ve sermayeye dayanan bir organizasyondur. Bu ortak özelliklere ve zirai faaliyetinin tanımının ve kapsamının GVK’de ayrıntılı biçimde düzenlenmiş olmasına karşın ticari faaliyet kavramı Kanun’da tanımlanmamıştır. Ticari ve zirai kazançların ortak özellikleri göz önünde bulundurulduğunda öncelikle söz konusu koşulları taşıyıp zirai faaliyetler dışında kalan faaliyetlerin ticari faaliyet olarak

¹⁸⁰Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 283-284.

¹⁸¹Danıştay 9. D, 12.02.2008, E.2006/2557, K. 2008/718 sayılı karara göre devamlılığın objektif ölçütü ticari organizasyonun varlığıdır. TTK’de ticari faaliyet ticari işletme kavramına bağlanmış, ticari işletme bünyesinde gerçekleştirilen faaliyetler ticari faaliyet niteliğinde kabul edilmiştir.

¹⁸²N. Coşkun Karadağ, S. Yakar (2018). Ticari kazancın belirleyicisi olarak “devamlılık”: Türk Ticaret Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde bir değerlendirme. *Maliye Dergisi*, 0 (174), s. 390.

kabul edilmesi mümkündür.¹⁸³ Bunun dışında, benzer niteliklere sahip olan serbest meslek faaliyetlerinin de ticari faaliyetten ayrıştırılması gerekir.¹⁸⁴

Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak kabul edilebilmesi için bu faaliyet emek ve sermayenin bir arada kullanımına dayalı olmalı, devamlılık arz etmeli, bir organizasyon dahilinde yürütülmeli ve ticari müessese mahiyetinde bir işletmede yürütülmelidir.¹⁸⁵ Devamlılık, ticari faaliyetin ana unsurlarındandır. Ticari faaliyetin diğer niteliklerini taşısa dahi arızı olarak yürütülen faaliyetler ticari kazanç değil diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlere göre vergilendirilir.¹⁸⁶

Devamlılığın tespiti her zaman kolay değildir. Devamlılığın en önemli göstergelerinden biri, faaliyetin devamlı olması yönünde bir kasıt ve niyetin varlığıdır. Tacirin kasıt ve niyeti devamlılığın subjektif ölçütüdür. Devamlılığın objektif ölçütü ise faaliyetin bir ticari organizasyon dahilinde yürütülüyor olmasıdır. Ticari organizasyon her şeyden önce fiilen doğmuş olabilir. Ticari muamelelerin bir takvim yılı içerisinde birden fazla kez gerçekleştiriliyor olması faaliyetin hem bir organizasyon dahilinde hem de devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını gösterir. Sermaye tahsisi, iş yeri açılması, personel istihdam edilmesi, ticaret siciline kaydolunması gibi belirtilerin varlığı ise doğrudan bir ticari organizasyonun varlığına işaret eder. Bu belirtilerin varlığı halinde faaliyet kapsamında gerçekleştirilen muamelelerin çokluğu şartı daha esnek olarak uygulanır. Ticari organizasyonun varlığı halinde, yılda tek bir muamelenin ya da iki veya üç yılda bir muamelenin gerçekleştirilmesi devamlılığın sağlanması bakımından yeterlidir.¹⁸⁷

Sınai faaliyetin kapsamı ve sınai faaliyetlerde devamlılık unsuru

Sınai faaliyetler hem TTK hem de GVK kapsamında ticari faaliyetlere dahildir. Yani ticari faaliyet, sınai faaliyeti de kapsayan daha geniş bir kavramdır. Sınai faaliyetler GVK'de yalnızca 37. madde hükmünde anılır. Sınai faaliyet ticari faaliyet kapsamına dahil olmasına rağmen bu hükümde ismine ayrıca yer verilmiş olmasının sebebi, yeni bir madde meydana getirilen, sermaye ve emeğe dayanılarak bir değer

¹⁸³Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 289-290.

¹⁸⁴Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 14.

¹⁸⁵Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 13.

¹⁸⁶Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 291.

¹⁸⁷Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 291-292. Ayrıca bkz; Danıştay 3.D, 22.09.2022, E.2019/3816, K.2022/3303.; Danıştay 4.D, 25.02.2021, E.2016/17194, K.2021/1252.; 01.09.2021 tarihli ve 54451858-045-22752 sayılı özelgede bir sosyal medya platformunda içerik üretilmesi faaliyetinde devamlılık kasıt ve niyetinin var olduğu ve ticari organizasyonun mevcut olduğu bildirilmiştir.

fazlasının yaratıldığı faaliyetlerin sıradan ticari faaliyetlerden ayrı tutulmasının gerekli görülmesidir.¹⁸⁸

Sınai faaliyet, çeşitli maddelerin üretim sürecine dahil edilip işlenerek, taşınarak, saklanarak bireylerin ihtiyaçlarına yönelik ürünlerin ortaya konmasıdır. Faaliyet sürecinde hammaddeler, yarı mamul maddeler veya diğer mallar çeşitli şekillerde yeni ve daha değerli bir mal haline getirilir. Ticari faaliyet ise sınai faaliyetin ardından malların pazarlanması ve dağıtım aşamasına karşılık gelir.¹⁸⁹

Sınai faaliyetlerde, ticari faaliyetlerden farklı olarak ayrıca devamlılık unsurunun aranması gerekmez. Çünkü sınai faaliyetlerin doğasında devamlılık unsuru mevcuttur. Sınai faaliyetin ilke olarak arazi olarak yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla sınai faaliyetler her koşulda ticari faaliyet olarak kabul edilir.¹⁹⁰

2.3.2.1.2. Devamlılık bakımından özellik gösteren ticari faaliyetler

Gayrimenkul alım satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşılması

GVK'nin 37. maddesinin ikinci fıkrasının dördüncü bendine göre gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa edilmesi işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançlar bu Kanun'un uygulanmasında ticari kazanç sayılır. Bu hükümde yer alan devamlılık vurgusu, ticari faaliyetlerin sahip olması gereken devamlılık niteliğini pekiştirir ve söz konusu faaliyetin devamlılığını özellikli bir konuma getirir.¹⁹¹

Satın alınan veya inşaa edilen gayrimenkullerin satışı yoluyla kazanç elde edilmesi, devamlılık unsurunun var olup olmamasına göre iki farklı şekilde vergilendirilir. Gayrimenkullerin iktisap edilmelerinden itibaren belirli bir süre içerisinde satılması ve alım satım işinin devamlı surette yürütülmemesi halinde elde edilen kazançlar diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümler çerçevesinde vergilendirilir. Gayrimenkul alım satımı ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşılması neticesinde elde edilen kazançlar ise ticari kazanç olarak gelir vergisine tabidir.¹⁹² Ancak kanun koyucu

¹⁸⁸Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 292-293.

¹⁸⁹Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 289.

¹⁹⁰Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 293.

¹⁹¹E. Sarıcaoğlu (2021). Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinden doğan gelirin vergilendirilmesinde elde etme unsuru. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25 (3), s. 560.

¹⁹²Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 295. Danıştay 4. D, 11.02.2021, E.2016/11307, K.2021/928 sayılı kararda bir şirketin verdiği finansman hizmetinin devamlılık arz etmesine karşın şirket tarafından ayrıca yürütülen

gayrimenkullerin elden çıkarıldığı her durumda elde edilen kazancı vergilendirilebilir gelir olarak kavrama iradesini göstermez. Gayrimenkulün iktisap edildikten sonra beş yılın dolmasının ardından elden çıkarılması halinde elde edilen kazanç vergiye tabi olmaz.¹⁹³

Gayrimenkul alım satımı ve inşası faaliyeti doğrudan bir ticari organizasyon dahilinde yapılıyorsa, ticari faaliyet yürütülmesi söz konusu olacaktır. Bir ticari işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkullerin satışı doğrudan ticari kazanç elde edilmesiyle sonuçlanır.¹⁹⁴ Şekli ve maddi unsurları bakımından tamamlanmış bir ticari organizasyonun varlığı halinde ticari kazanç elde edilmiş sayılması için alım satımların çokluğu şartı daha esnek olarak uygulanır. Ancak açık bir ticari organizasyon mevcut değilse, ticari faaliyetin devamlılığına ilişkin kasıt ve niyet işlemlerin çokluğundan anlaşılacaktır.¹⁹⁵ Yine de işlemlerin çokluğu her zaman gelir elde eden kişinin faaliyetinin devamlı olması kasıt ve niyeti ile hareket ettiği anlamına gelmez. Gayrimenkul alım ve satımı faaliyetleri hem devamlı hem de tek sefere mahsus olarak yapıldığında amaç genellikle gelir elde edilmesi olsa da şahsi ihtiyaçların giderilmesi, servetin korunması, sahip olunan servet unsurlarının türünün değiştirilmesi gibi farklı amaçlarla gayrimenkul alınması ya da satılması hallerinde ticari kazanç sağlama amacı bulunmaz. Bu gibi hallerde işlemlerde çokluk olsa dahi devamlılık kasıt ve niyetinin varlığından söz edilemez. Ancak bunlar ve benzeri haller dışında alış ve satışlardaki çokluk, ticari kazanç elde edildiğine işaret eder.¹⁹⁶

gayrimenkul satışı ve kiralanması işlemlerinin devamlı olarak yürütüldüğü çıkarımında bulunulamayacağına hükmedilmiştir.

¹⁹³Sarıcaoğlu, **a.g.k.**, 2021, 561.

¹⁹⁴Danıştay 3. D, 22.09.2022, E.2019/3816, K.2022/3303 sayılı karara göre gayrimenkul alım satım ve inşaa işlerinin devamlılık göstermesi için söz konusu gayrimenkullerin bir ticari işletmenin aktifine kaydedilmesi şart olmayıp devamlılık işlem sıklığına göre tespit edilebilir.

¹⁹⁵Danıştay 4. D, 14.03.2022, E.2018/2069, K.2022/1541 sayılı kararda maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun tespitinin yapılamadığı durumlarda işlem çokluğunun devamlılık bakımından en önemli ölçüt olduğu vurgulanmıştır.; Danıştay 3. D, 14.12.2021, E.2018/522, K.2021/6113 sayılı kararda bir yıl içerisinde 146 adet gayrimenkulün ihale yoluyla satışının gerçekleştirilmesinin aynı dönemde çok sayıda alım satım yapılması dolayısıyla devamlılık arz ettiğine hükmedilmiştir.; 14.08.2020 tarihli ve 62030549-120[37-2016/628]-598228 sayılı özelgeye göre gayrimenkullerin iktisap edilmelerinden sonra aynı kişilere farklı tarihlerde, farklı kişilere aynı tarihte veya birbirini takip eden tarihlerde satılması halinde devamlı olarak gayrimenkul alım satımı faaliyeti yürütüldüğü açıktır.

¹⁹⁶Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 295-296.; Danıştay 4. D, 14.03.2022, E.2018/1561, K.2022/1540 sayılı kararda işlem çokluğuna ilişkin koşulların sağlanmış olması halinde gayrimenkul alım satımlarının servetin biçiminin değiştirilmesi olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir.; Danıştay 4. D, 21.02.2022, E.2018/1342, K.2022/963 sayılı kararda gayrimenkul edinimlerinin çoğunlukla kişisel ihtiyaçlar, servetin korunması veya satılarak kazanç sağlanması amaçlarına dayandığı, ilk iki amaca yönelik olarak gayrimenkul edinilmiş olması halinde edinilen gayrimenkullerin sayısının sınırlı olacağı ve tekrar satışlarının gerçekleştirilmeyeceği belirtilmiştir. Ancak kişisel ihtiyacın ortadan kalkması veya servetin paraya çevrilmesinin gerekmesi halleri mevcut ise ticari bir faaliyetin varlığından söz edilemez.;

Gayrimenkullerin alım satımının ticari mahiyette olup olmadığı, işlemlerin gerçekleştirildiği tarihlere ve işlemin muhataplarına göre de tespit edilebilir. Gayrimenkullerin iktisap edildikten sonra aynı kişiye farklı tarihlerde, farklı kişilere aynı tarihte veya farklı kişilere birbirini izleyen tarihlerde satılması halinde, devamlı olarak gayrimenkul alım satımı işi ile uğraşıldığına karine teşkil eden bir durum söz konusudur.¹⁹⁷

Gayrimenkul inşası ile uğraşılması değer fazlası yaratan bir sınai faaliyettir. Sınai faaliyetler ise kural olarak devamlılık koşuluna bakılmaksızın her halükârda ticari faaliyet sayılır. Ancak ilgili GVK hükmünde gayrimenkul inşası ile devamlı olarak uğraşılması gerekliliği ayrıca belirtilmektedir. Çünkü esas olarak sınai faaliyetlerin arızı olarak yapılması mümkün olmamasına karşın, gayrimenkul inşasının tek sefere mahsus olarak yapılması mümkündür. Kanun metnindeki devamlılığa ilişkin vurgu, bu istisnai durumdan kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla gayrimenkul inşası faaliyeti sınai bir faaliyet olsa da devamlılık arz etmeyecek biçimde yapılması halinde elde edilen kazançlar GVK kapsamında diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlere göre vergilendirilir.¹⁹⁸

Veraset yoluyla iktisap edilen gayrimenkullerin ayrı ayrı satılması durumunda işlemlerde çokluktan söz edilebilecek olsa da esas olarak ticari bir faaliyetten söz edilemez.¹⁹⁹ Ancak farklı durumlarda, veraset yoluyla intikal eden gayrimenkullerle ilgili gerçekleştirilen alım satım işlemlerinin de ticari faaliyet teşkil etmesi söz konusu olabilir.²⁰⁰ Gayrimenkuller murisin ticari işletmesinin aktifine kayıtlı biçimde intikal etmiş ve ticari faaliyet mirasçılar tarafından bir süre devam ettirildikten sonra gayrimenkullerin satışı gerçekleştirilmişse ticari organizasyonun varlığından dolayı ticari kazanç elde edilmiş olur. Ancak satış ticari faaliyet devam ettirilmeksizin, derhal gerçekleştirilmişse ortada ticari bir faaliyet yoktur. Bu durumda satışın amacı açıkça servetin paraya çevrilmesidir. Murisin bireysel malvarlığına dahil olan gayrimenkul veraset yoluyla intikalinin ardından mirasçılar tarafından bir ticari işletmeye dahil edilir

05.08.2022 tarihli E-49327596-120[GVK.ÖZ.2021.137]-189843 sayılı özelgeye göre kişinin kendi arsasının üzerine inşa ettiği garaj, odunluk gibi yapıların kişisel ihtiyaç sınırları içerisinde kaldığı ve GVK'nin ticari kazançla ilişkin hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

¹⁹⁷9. D, 27.04.2022, E.2019/5375, K.2022/1658.; Danıştay VDDK, 14.04.2006, E.2006/45, K.2006/108.

¹⁹⁸Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 291-292.

¹⁹⁹Danıştay 9. D, 08.02.2022, E.2019/1792, K.2022/286 sayılı kararda veraset yoluyla intikal eden gayrimenkullerin satılmasının devamlı bir ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için işlem çokluğunun tek başına yeterli bir ölçüt olmadığı, emek ve sermaye faktörlerini içeren ve kazanç sağlama amacı güden bir ticari işletme şeklinde bir ticari organizasyonun da mevcut olması gerektiği belirtilmiştir.

²⁰⁰Danıştay 4. D, 14.03.2022, E.2018/6474, K.2022/1550 sayılı kararda veraseten intikal eden gayrimenkuller üzerine arsa payı karşılığında inşaat sözleşmesi karşılığında inşa edilen bağımsız bölümlerin satışının devamlılık arz eden ticari bir faaliyet olduğu kabul edilmiştir.

ve sonrasında elden çıkarılırsa ticari kazanç elde edilmiş olur. Veraset yoluyla intikal eden bir arsa üzerine bir gayrimenkul inşa edilir ve bu gayrimenkul satılırsa veya arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi neticesinde elde edilen gayrimenkul satılırsa yine ticari kazanç elde edilmiş olur.²⁰¹ Arsa payı karşılığında inşaat sözleşmesi ile elde edilen gayrimenkullerin satışlarının miktarının şahsi ihtiyaç sınırlarını aşması, kural olmamakla birlikte işlemin ticari bir mahiyete büründüğü açısından bir gösterge olarak kabul edilebilir.²⁰²

Parsellemek suretiyle arazi satışı

GVK'nın 37. maddesinin ikinci fıkrasının altıncı bendine göre satın alınan veya trampa suretiyle iktisap edilen arazilerin, iktisap tarihinden itibaren beş yıl içerisinde parsellenmesi ve beş yıllık süre içerisinde veya daha sonraki yıllarda bazı parsellerin veya tamamının satılmasından elde edilen kazançlar bu Kanun'un uygulanmasında ticari kazanç sayılır.²⁰³ Bu hüküm, miras veya bağışlama yoluyla iktisap edilen araziler bakımından uygulanmaz.²⁰⁴ Bu nitelikteki arazilerin ilk iktisabından sonra beş yıllık

²⁰¹Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 296-297.; Danıştay 4.D, 29.04.1972, E.1971/6137, K.1972/3239 sayılı kararda veraset yoluyla intikal eden arsa üzerine arsa payı karşılığında inşaat sözleşmesi yoluyla inşa ettirilen dairelerin satışı ticari faaliyet olarak değerlendirilmemiş, terekenin tasfiye edilmesi niteliğinde görülmüştür. Özbalcı, **a.g.k.**, 2008.; 21.01.1986 tarihli ve 2126-52-210 sayılı özelgede arsa sahibinin müteahhite devrettiği arsa karşılığında aldığı daireleri satmadığı anlaşıldığından kişinin gelir vergisi mükellefiyetinin olmadığı tespit edilirken, alınan dairelerin ticari organizasyon dahilinde satılması ve alım satım işlerinin devamlılık arz edecek şekilde yapılması halinde elde edilecek gelirin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ş. Kızılot (1987) *Vergi uygulamasıyla ilgili muktezalar ve Danıştay kararları*. Ankara: Savaş Yayınları, s. 1013-1014.

²⁰²M. Batı (2015). Gayrimenkul satış kazançlarının ticari kazanç kapsamında irdelenmesi. *İzmir Barosu Dergisi*, 77, s. 91.; 17.11.2016 tarihli ve 18008620-130[ÖZG-2013-66]-67 sayılı özelgede kat karşılığı inşaat sözleşmesi sonucunda iktisap edilen dairelerin satışının değer artışı kazancı olarak mı yoksa ticari kazanç olarak mı gelir vergisine tabi tutulacağı ele alınmıştır. Özelgeye göre dairelerin satışının ticari bir organizasyon içerisinde gerçekleşmesi ya da ticari bir organizasyon mevcut olmamakla beraber tek bir kişiye farklı tarihlerde, farklı kişilere aynı tarihte, farklı kişilere değişik tarihlerde veya birbirini takip eden yıllarda ya da dairelerin bir kısmının toplu olarak teslim alındığı yılda, kalan kısmının ise takip eden yıl içerisinde satılması halinde devamlı bir ticari faaliyetin varlığının kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

²⁰³Danıştay 4.D, 28.10.1980, E.1980/646, K.1980/3023 sayılı kararında satın alınan arazinin iktisap tarihinden itibaren beş yıl dolmadan önce parsellenerek takip eden yıllarda art arda satış işlemlerinin gerçekleşmesi dolayısıyla mükellefin arazi alım satım işini sürekli olarak yaptığına ve gelirlerinin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiğine hükmedilmiştir. Kızılot, **a.g.k.**, 1987, 82-83.

²⁰⁴Ş. Kızılot ve M. Taş (2013). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. (5. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi, s. 191.; Danıştay 9. D, 27.04.2022, E.2019/5375, K.2022/1658 sayılı karara göre kişilerin veraset yoluyla edindikleri gayrimenkullerin uzun yıllar sonra kat karşılığında müteahhite verilmesi ve neticesinde elde edilen bağımsız bölümlerin satışı yalnızca işlem çokluğu gerekçesiyle ticari faaliyet sayılamaz.

sürenin dolumunun ardından parsellenerek satışı ise ticari kazanç olarak gelir vergisinin konusuna girmez.²⁰⁵

Arazi parselleme işi genel olarak ticari mahiyette bir faaliyettir.²⁰⁶ Şahsi ihtiyaç için iktisap edilebilecek boyutta bir arazinin parsellere ayrılması mümkün değildir. Veya servetin korunması amacıyla alınmış bir arazinin parsellenmesi başlangıçtaki amacın gerçekleştirilmesi için gerekli bir işlem değildir.²⁰⁷ Dolayısıyla parsellenen arazinin satışı işleminin bir süre şartı getirilerek gelir vergisinin konusu dışında bırakılması isabetli değildir. Bir arazinin hangi zaman zarfında olursa olsun parsellenerek satılması devamlılık içinde gelir elde etme amacını ve bir ticari organizasyonun varlığını ortaya koyar. Bunun yanında, böyle bir süre şartı konulmuş ise bu şart arazinin parsellenmesi için değil, gayrimenkulün satılması için konulmuş olmalıdır. Çünkü ticari faaliyetin göstergesi parselleme değil parsellenen arazinin satılmasıdır.²⁰⁸

Arazilerin parsellenerek satılması işi, aynı maddenin dördüncü bendinde düzenlenen gayrimenkullerin devamlı olarak alım satım ve inşası işlerinden nitelik olarak çok da farklı değildir. Bu kapsamdaki işler ticari faaliyet olarak kabul edilip ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilirken beş yılın dolumunun ardından

²⁰⁵Danıştay 13.D, 24.06.1976, E.1976/585, K.1976/2174 sayılı kararda veraset yoluyla intikal eden bir arazinin iktisap tarihinden itibaren beş yılın dolmasının ardından parsellenmesi ve ardından satılmasının hiçbir koşulda gelir vergisine tabi olmayacağına hükmedilmiştir. Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 307.; Benzer yönde bir başka karar için bkz; Danıştay 3. D, 28.11.1989, E.1989/1134, K.1989/2648.

²⁰⁶Danıştay 4.D, 06.03.1963, E.1961/1474, K.1963/861 sayılı kararda veraset yoluyla intikal etmiş olsa dahi bir gayrimenkulün parsellere ayrılarak satılmasının ticari kazanç sağlama amacı taşıdığı ve bu satıştan doğan kazançların ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiğine hükmedilmiştir. Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 306.

²⁰⁷Danıştay VDDK, 14.04.2006, E.2006/45, K.2006/108 sayılı kararda arazinin parsellere bölünerek bu parseller üzerinde kat karşılığı inşaat yapılması ve iktisap edilen bağımsız bölümlerin satılması halinde devamlı bir ticari faaliyetten söz edilebileceği, bu işlemlerin kişisel ihtiyaç sınırlarını aştığı kabul edilmiştir.

²⁰⁸Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 297-302.; 15.08.2022 tarihli ve E-85550353-120.01.02.05[2021]-27482 sayılı özelgede iktisap edildiği tarihten bir yıl sonra parsellenerek iktisap tarihinden sonra beş yıl geçmesinin ardından satılan tarla niteliğindeki arazinin satışından elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.; Arazilerin parsellenerek satışının vergilendirilmesine ilişkin hükümler ve yargının bu konudaki görüşü 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1950 yılında yürürlüğe girmesinden bu yana pek çok kez değişime uğramıştır. Arazilerin parsellenerek satılması işlemi 193 sayılı Kanun'un 1960 yılında yürürlüğe girmesine kadar geçen sürede gayrimenkullerin alım, satım ve inşası işleri ile devamlı olarak uğraşılması hükmüne göre ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulmuştur. Danıştay 4.D, 23.05.1966, E.1961/1820, K.1966/2567 sayılı karar ile Danıştay 4.D, 21.05.1966, E.1966/447, K.1966/2487, 2488, 2489 ve 2490 sayılı kararlarda 5421 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonraki tarihlerde parsellenerek satılan arazilerin satışından elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilmiştir. 193 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle arazilerin parsellenerek satılmasından elde edilen kazançlar doğrudan ticari kazanç sayılmış, arazinin parsellenmesi için herhangi bir süre şartı öngörülmemiştir. 193 sayılı Kanun'a değişiklik getiren ve 1962 yılında yürürlüğe giren 202 sayılı Kanun ile bu tür kazançların ticari kazanç sayılması, arazinin iktisap tarihinden itibaren beş yıl içerisinde parsellenmesi şartına bağlanmıştır. Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 300-301.

parsellenen arazinin satışının vergi dışı bırakılması çelişki yaratmaktadır. Dolayısıyla, arazilerin parsellenerek satışı faaliyeti bakımından böyle bir istisna hükmünün düzenlenmiş olması isabetli değildir.²⁰⁹

Kişilerin kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım ve satımı ile devamlı olarak uğraşması

GVK'nın 37. maddesinin ikinci fıkrasının beşinci bendine göre kişilerin kendi nam ve hesaplarına devamlı olarak menkul kıymet alım satımı faaliyeti ile uğraşması bu Kanun'un uygulanmasında ticari kazanç sayılır.²¹⁰

Menkul kıymetler gelir elde etmek amacıyla devamlı surette alınıp satılabilir. Bu halde ticari bir faaliyet söz konusu olur. Bunun dışında menkul kıymetler servetin korunması amacıyla ya da herhangi bir amaç güdülmeksizin bedelsiz olarak iktisap edilebilir. Bu hallerde menkul kıymetlerin alım satımı yoluyla gelir elde etme amacı bulunmaz. Böyle bir amacın bulunmaması elbette menkul kıymetlerin hiçbir zaman elden çıkarılmayacağı anlamına gelmez. Kişisel ihtiyaçlar, farklı yatırım alanlarına yönelme isteği, elde bulundurulmuş menkul kıymetin değerindeki ani değişimler ve benzeri sebeplerle menkul kıymetlerin satışı gerçekleştirilebilir. Ancak bu gibi gerekçelerle yapılan satışlar devamlılık karakteri taşımaz. Dolayısıyla ticari bir faaliyet söz konusu olmaz. Gerçekleştirilen bu arzi faaliyet neticesinde değer artışı kazancı elde edilmiş olur.²¹¹

GVK'nın 37. maddesinin ikinci fıkrasının dördüncü bendiyle birlikte bu hükümde de devamlılık şartının tespitinde ticari bir organizasyonun var olup olmadığı önem taşır. Ticari organizasyonun varlığına dair tüm göstergeler mevcutsa, başka bir şart aranmaksızın elde edilen gelir ticari kazanç sayılır. Örneğin bir iş yeri açılarak ve belirli bir sermaye konularak menkul kıymet alım satımı işleriyle uğraşılması halinde ticari bir organizasyonun, dolayısıyla devamlı bir ticari faaliyetin varlığı açıktır. Ticari organizasyonun mevcut olmadığı durumlarda ise menkul kıymet alım satımı işinde

²⁰⁹A. Akdoğan (1988). *Gelir ve kurumlar vergilerinin (yasal düzenlemelerin işleyişleri açısından) incelenmesi ve değerlendirilmesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, s. 41-42.; Bir başka görüş, kanun koyucunun parselleme şartını devamlılığın, beş yıllık süre şartını ise ticari amaç taşımanın üst sınırı olarak kabul ettiği yönünde açıklar. Mutluer, **a.g.k.**, 2007, 48.

²¹⁰27.08.2011 tarihli ve 62030549-120[37-2016/588]-738343 sayılı özelgede bir kurum bünyesinde ve bir takvim yılı içerisinde birden fazla kez gerçekleşecek biçimde döviz ve kıymetli maden alım satımına dayalı forex piyasası işlemlerinin yapılmasının devamlılık koşulunu sağladığı ve bu işlemlerden elde edilen gelirlerin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

²¹¹C. Turan (1990). Menkul kıymet alım satımından elde edilen kazançların gelir vergisi açısından değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, s. 1-2.

devamlılık maksadının var olup olmadığı irdelenmelidir. Bu maksadın varlığı, işlem sıklığından anlaşılabilir.²¹²

İşlemlerin devamlılık arz edip etmediği kişinin amacına ve niyetine bağlı olarak da yorumlanabilir. Amaç ve niyet devamlılığın subjektif unsurudur. Bu subjektif unsurun varlığının tespit edilebilmesi, objektif birtakım ölçütlere bağlanmasını gerektirir. Alım satım işlemlerinin çokluğunun devamlı bir faaliyette bulunma niyetine karine teşkil ettiği kabul edilebilir. Ancak menkul kıymet alım satım işlerinin ne zaman devamlılık arz edecek kadar çok gerçekleştiğine dair idarenin mevcut bir görüşü ya da bir içtihat mevcut değildir. Bu noktada, Kanun'da menkul kıymetlerin hem alımı hem de satımı ayrı olarak ele alındığı için bunlardan her birinin yılda birden fazla kez yapılmış olması bir çokluk ölçütü olarak kabul edilebilir.²¹³

Alım satım işlemlerine konu edilen menkul kıymetler gerçek bir kişinin malvarlığına dahil olmayıp esas faaliyet konusu menkul kıymet alım satımı olmayan bir ticari işletmenin aktifine kayıtlı ise elde edilen kazanç her halükârda ticari kazanç olacaktır. Bu durumda alım satım işleminin devamlı olup olmadığı ya da işlemin arkasında yatan amaç önemsizdir.²¹⁴

2.3.2.2. Zirai kazançlar

GVK'nin 52. maddesine göre zirai faaliyetlerden doğan kazançlar zirai kazançlardır. Zirai faaliyetin kapsamı ve zirai faaliyet sayılan bazı faaliyetler kanunda ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir.²¹⁵ Zirai faaliyetler genel olarak doğal kaynaklardan canlı ürünlerin elde edilmesi amacıyla yürütülen faaliyetlerdir.²¹⁶

²¹²Mutluer, **a.g.k.**, 2007, 47-48.

²¹³Turan, **a.g.k.**, 1990, 2-3.

²¹⁴Turan, **a.g.k.**, 1990, 3.

²¹⁵GVK'nin 52. maddesine göre zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yolları ile ya da doğrudan doğruya tabiattan yararlanılmak suretiyle bitki, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretimi, avlanması, avcuları ve yetiştiricileri tarafından saklanması, taşınması, satılması veya bu mahsullerden çeşitli şekillerde faydalanılmasını ifade eder. Bazı bitki ve hayvan türleri bakımından üretimin doğrudan arazi üzerinde yapılmıyor oluşu faaliyetin türünü etkilemez. Kanun'da yer alan tanım genel olarak geçerli olmakla birlikte, bazı faaliyetler ayrıca sayılarak zirai faaliyet oldukları doğrudan belirtilmiştir. Aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık hayvan beslenmesi ile çiftçinin zirai makine ve aletlerinin başka çiftçilerin üretim işlerinde çalıştırılması zirai faaliyet kapsamındadır. Ürünlerin değerlendirilmesi amacıyla zirai üretime bağlı olarak işlenmesi de zirai faaliyet sayılır. Zirai ürünlerin satışının dükkân ve mağaza açılması suretiyle yapılması halinde, ürünlerin dükkân ve mağazalara gelene kadar geçirdiği aşamalarda zirai faaliyet söz konusudur.

²¹⁶Yine doğal kaynaklardan yararlanılmakla birlikte maden, kum, petrol ve benzeri cansız ürünlerin elde edilmesi amacıyla yürütülen faaliyetler ticari faaliyet sayılır. Oktar, **a.g.k.**, 2018, 49.

GVK'ye göre çiftçi, zirai işletmeleri işleten gerçek kişidir.²¹⁷ Çiftçi faaliyetini ekonomik bir organizasyon içerisinde, devamlı ve bağımsız olarak gerçekleştirir.²¹⁸ Ancak zirai kazançların ticari kazançlar gibi devamlılık unsurunu barındırdığı söylenemez.

Zirai faaliyetler bazı durumlarda ticari faaliyetler ile benzerlik gösterir.²¹⁹ Zirai faaliyetin özellikle ticari faaliyet ile ayrımının yapılması gereken noktalarda devamlılık ayırt edici bir unsurdur.

Çiftçinin zirai ürünlerin değerlendirilmesi amacıyla bunları zirai üretime bağlı olarak işlemesi zirai faaliyettir. Bunun için faaliyetin zirai işletmenin tamamlayıcısı niteliğinde olan bir işletmede gerçekleşmesi, bu işletmenin sınai işletme büyüklüğünde olmaması ve çiftçinin üretimde yalnızca kendi ürettiği ürünleri kullanması gerekir. Başka bir çiftçiden alınan ürünlerin işlenerek satılması açıkça sınai faaliyettir.²²⁰ Sınai bir faaliyet mutlaka devamlı bir faaliyettir ve üretim sürecinde zirai ürünler yer alsa da ticari kazanç elde edilmiş olur. Bunun yanında ürünlerin değerlendirilmesi amacıyla zirai üretime bağlı olarak işlenmesinin devamlı olması zorunlu değildir. Örneğin bir dönem içerisinde satışı gerçekleştirilemeyen ürünler çiftçi tarafından işlenerek değerlendirilebilir. Bu halde de zirai kazanç elde edilmiş olur.

Ürünlerin dükkân veya mağaza niteliğindeki yerlerde satılması ticari faaliyet olsa da bu aşamaya gelinene kadar zirai faaliyet söz konusudur. Ürünlerin satılması amacıyla açılan yazıhane ve benzeri yerler dükkân veya mağaza sayılmaz. Ticari ve zirai faaliyetin sınırlarının çizildiği bu durumda, ürünlerin piyasaya sunulma şekli dikkate alınmıştır. Ürünlerin alım ve satımının gerçekleştirilme tarzı zirai faaliyetin varlığı ile doğrudan bağlantılı olduğunda zirai faaliyet söz konusu olur. Fakat söz konusu satışlar zirai faaliyete bağımlı olmaksızın herhangi bir ticaret erbabı tarafından

²¹⁷ Zirai faaliyet yürüten adi şirket ortaklarının ortaklıktan aldıkları kâr payı da zirai kazanç olarak vergilendirilir. Ancak şahıs şirketleri olsalar dahi zirai faaliyet yürüten kollektif ve adi komandit şirketlerin komandite ortakları çiftçi sayılmaz. Bunların şirketten aldıkları kâr payları, ticari kazanç olarak vergilendirilir. Adi komandit şirketlerin komanditer ortaklarının payı ise menkul sermaye iradidir. Kurumlar vergisi mükellefi sermaye şirketleri ve ortakları ile diğer kurumlar vergisi mükellefleri de zirai faaliyetle uğraşsalar dahi çiftçi sayılmazlar.

²¹⁸ A. Taşdelen (2010). Hukuki açıdan zirai kazançların vergilendirilmesi. *Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 23 (2), s. 139.

²¹⁹ Zirai faaliyetlerin yalnız ticari faaliyetler ile değil gayrimenkul sermaye iratları ile de sınırının çizilmesi gerekir. Birden fazla maliki olan bir arazide pay sahiplerinden birinin çiftçilik yapması halinde tabii olarak zirai faaliyet söz konusudur. Ancak pay sahibinin zirai faaliyete katılmaksızın yalnızca üründen pay alması halinde elde ettiği gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilir. Çünkü kazanç kavramı mutlaka emeğin de var olmasını gerektirir. Faaliyette bulunulmaksızın üründen pay alınması sadece sermayenin getirisidir. Mutluer vd., **a.g.k.**, 2010, 43.

²²⁰ Öner, **a.g.k.**, 2022, 78.

yapılabilecek nitelikte ise ticari faaliyetin varlığından söz edilir. Ürünlerin stoklanması, müşterilere teşhiri ve müşteriye derhal sunulabilecek durumda olması da ticari faaliyetin varlığına işaret eder. Bu halde çiftçi kendi ürünlerini satıyor olsa da faaliyet ticari niteliktedir.²²¹ Zirai faaliyetin sona erip ticari faaliyetin başladığına ilişkin bu göstergeler aynı zamanda ticari organizasyonun varlığına işaret eder ve faaliyetin devamlılığı ile de yakından ilişkilidir.

Çiftçinin kendi zirai faaliyetlerinde kullanmakta olduğu zirai makine ve aletlerini başka çiftçilerin işlerinde kullandırması zirai faaliyettir. Ancak bu faaliyetin zirai faaliyet olarak kabul edilebilmesi için tek sefere mahsus değil devamlı olarak yapılması gerekir. Devamlılık zirai faaliyetlerin bir unsuru olmadığından bu noktada faaliyetin devamlı olması gerekliliğinin özel olarak vurgulanması gerekir. Bunun yanında kişinin çiftçilik yapmaksızın bu makine ve aletleri başka çiftçilerin işlerinde çalıştırması doğrudan ticari faaliyet sayılmaktadır.²²²

2.3.2.3. Ücretler

GVK'nin 61. maddesine göre ücret işverene tabi olan ve belirli bir işyerinde çalışan kişilere gördükleri hizmet karşılığında verilen para ve ayınlar ile sağlanan, para

²²¹Özbalcı, **a.g.k.**, 2008.; 455. 12.06.2018 tarihli ve 38418978-120[52-17/4]-228083 sayılı özelgede, kendi ürettiği zeytinlerini işleyerek zeytinyağı üreten ve ürettiği zeytinyağını bir depoda muhafaza ederek satışa sunan mükellefin bu faaliyetinde kullandığı deponun VUK'un 156. maddesi gereği iş yeri mahiyetinde olduğu; dolayısıyla zeytinyağının satışı safhasına kadar zirai faaliyet söz konusu olsa da yapılan satışların ticari faaliyet kapsamında olduğu belirtilmiştir.

²²²K. Mutluer vd., (2010). *Türk vergi sistemi*. (4. Baskı), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, s. 43.; Her türden araç ve makinelerin bedel karşılığında başkalarının işlerinde çalıştırılmasından sağlanan gelirlerin hangi gelir unsuruna dahil olduğuna ilişkin tereddütlerin giderilmesi amacıyla 15.03.1960 tarihli ve 90 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bahsedilen faaliyet kural olarak ticari faaliyet sayılır. Faaliyet devamlı olarak yürütüldüğü takdirde ticari kazanç, tek sefere mahsus olarak gerçekleştirildiğinde ise arızı ticari kazanç elde edilmiş olur. Araç ve makinelerin bir ticari işletmeye dahil bulunması halinde ticari faaliyetin varlığı tartışmasızdır. Ancak bu araç ve makinelerin zirai bir işletmeye dahil olması durumunda çeşitli olasılıklar ortaya çıkar. Çiftçiye ait olan, zirai nitelik taşıyan alet ve makinelerin başka çiftçilerin zirai üretim faaliyetlerinde bedel karşılığında çalıştırılmasından elde edilen gelirler zirai kazanç olarak gelir vergisine tabidir. Çiftçinin zirai işletmesine dahil olan zirai makine ve aletlerin bedel karşılığında zirai üretim işleri dışındaki işlerde çalıştırılması halinde zirai faaliyetten söz edilemez. Bir ticari işletmenin varlığına işaret edecek seviyede devamlı ve yoğun bir faaliyet mevcut ise ticari kazanç elde edilmesi söz konusu olur. Çiftçiye ait zirai araçların nakliyeciliği mutat meslek hale getirmeden, yani arızı olarak çalıştırılması durumunda ticari kazanç elde edilmesi söz konusu olsa da bu faaliyeti yürüten kişiler GVK'nin 9. maddesinin beşinci fıkrası gereği vergiden muaf esnaf kapsamındadır. Çiftçinin zirai işletmesine dahil bulunup zirai makine veya alet mahiyetinde olmayan diğer araçların gelir elde etmek amacıyla çiftçinin kendi işletmesinde veya başkalarının işlerinde çalıştırılması ticari nitelikte bir faaliyettir. Bu faaliyet istisnaen yürütülüyorsa arızı ticari kazanç, devamlı olarak yürütülüyorsa ticari kazanç elde edilmiş olur.; Danıştay 4.D, 21.04.1989, E.1988/3479, K.1989/1916 sayılı kararda, uyuşmazlık konusu olayda mükellefin sahibi olduğu zirai makine ile kendi işletmesinde çiftçilik yapmadığı, bu makineyi yalnızca başka çiftçilerin zirai üretimlerinde bedel karşılığında çalıştırdığı tespit edilmiştir. Bu koşullar altında mükellefin çiftçi olmadığı için zirai faaliyette bulunmadığına, zirai makine çalıştırıcısı olarak ticari kazanç elde ettiğine hükmedilmiştir.

ile temsil edilebilen menfaatlerdir.²²³ Kanun'un 62. maddesine göre işveren, hizmet erbabını işe alıp emir ve talimatları altında çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. İşverenin yaptığı ödemenin tazminat, ödenek, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya sair adlarla yapılmış olması veya bir ortaklık ilişkisinden kaynaklanmamakla birlikte kazancın belirli bir yüzdesi şeklinde belirlenmiş olması ücretin mahiyetini değiştirmez.²²⁴

Ücret bağımlı emeğin gelirdir. İş görme sözleşmelerinden olan hizmet sözleşmesi kapsamında elde edilir. Hizmet sözleşmesi karşılığında gerçekleştirilen çalışma zihinsel ya da bedensel emeğe dayalı olabilir. Emeğin vasıflı veya vasıfsız nitelikte olması ücretin elde edilmesi bakımından önem taşımaz.²²⁵

Vergi hukuku bağlamında ücret bir hizmet sözleşmesi karşılığında elde edilir.²²⁶ Hizmet sözleşmesinin hukuki mahiyetinin ele alınması ücret gelirinin niteliklerinin anlaşılabilmesi bakımından önem taşır. Hizmet sözleşmesi Türk hukukunda esas olarak TBK'de düzenlenir. İş Kanunu'nda iş sözleşmesi adı altında yer alan düzenlemelerde ise daha farklı bir biçimde ele alınır.²²⁷

²²³Kanun'da ücretin tanımının verilmesinin ardından, şüpheye yer bırakmamak adına birtakım kişilere yapılan ödemelerin veya sağlanan menfaatlerin ücret olarak kabul edileceği düzenlenmiştir. Buna göre istisna hadlerini aşan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları, daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında ödenen paralar ile ve sağlanan diğer menfaatler, milletvekillerine, belediye ve il genel meclisi üyelerine, komisyon üyelerine ve benzeri kişilere yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler, yönetim ve denetim kurulu başkan ve üyeleri ile tasfiye memurlarına ödenen para veya sağlanan menfaatler, bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışmaların jüri üyelerine ödenen paralar veya sağlanan menfaatler, sporculara transfer ücreti ve diğer adlarla yapılan ödemeler veya sağlanan menfaatler ile hizmet sözleşmesinin sona ermesinin ardından ikale sözleşmesi veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi kapsamında ödenen tazminat, iş kaybı tazminatı, iş sonu tazminatı, iş güvencesi tazminatı gibi çeşitli ödemeler ve yardımlar ücret sayılır.

²²⁴19.08.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 64-1364 sayılı özeldede hamamlarda kendi nam ve hesaplarına çalışan masör ve tellakların müşterilerden aldıkları bahşişlerin hangi gelir unsuru kapsamında vergilendirileceği ele alınmıştır. Özeldede göre işçi işveren ilişkisi olmaksızın kendi adlarına çalışanlara, işletme kasasında biriken bahşişlerin işletme sahibince dağıtılması halinde ödemeler ücret olarak değerlendirilir. Bahşişlerin çalışan kişiler tarafından doğrudan müşterilerden toplanması halinde ise elde edilen gelir diğer ücret olarak değerlendirilmelidir. Yapılan ödemelerin bahşiş de dahil olmak üzere farklı isimlere sahip olması ücret olmanın koşullarının sağlanması halinde önem taşımaz.

²²⁵Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 317.

²²⁶12.04.1985 tarihli ve 2-2128-21895 sayılı özeldede göre hekim ve uzman hekimlerin bir hizmet sözleşmesine bağlı olarak, işverene tabi ve onun emir ve talimatları dahilinde yürüttüğü hizmetler karşılığında kendisine yapılan ödemeler ücret olarak gelir vergisine tabidir. Kızılot, **a.g.k.**, 1987, 1052.

²²⁷Öğretideki bir görüş hizmet sözleşmesi ile iş sözleşmesinin aynı sözleşmenin farklı hukuk dallarındaki iki görünümü olduğunu savunur. Diğer görüşe göre ise, TBK'de düzenlenen hizmet sözleşmesi ile İş Kanunu'nda düzenlenen iş sözleşmesi birbir örtüşmez. İş sözleşmesi daha çok hizmet sözleşmesinin önemli bir alt türü olarak değerlendirilmelidir. Bir diğer görüş ise yine bu sözleşmelerin birbir örtüşmemesine rağmen bağlantılı olduklarını, ancak aralarında bir altlık ilişkisi olmadığını savunur. Yargıtay'ın bu husustaki nihai görüşü ise iş sözleşmesi ile hizmet sözleşmesinin aynı anlama karşılık geldiğidir. S. Yürekli (2016). *Türk Borçlar Kanununa göre hizmet sözleşmesinin sona ermesi*. (3. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 27-28.

TBK'nin 393. maddesine göre hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli ya da belirli olmayan bir süre zarfında iş görmeyi; işverenin ise işçiye yapılan işe veya harcanan zamana göre ücret ödemeyi taahhüt ettiği sözleşmedir. Hizmet sözleşmesi özel hukuk bağlamında devamlı bir borç ilişkisi doğuracak biçimde belirli veya belirsiz süreli olarak yapılabilir. Sürenin belirli ya da belirsiz olması önemli olmaksızın hizmet sözleşmesi tek bir işin görülmesi için değil, devamlı olarak bir işin görülmesi için yapılmalıdır.²²⁸

İş sözleşmesi ve iş sözleşmesinin türlerine ilişkin hükümler İş Kanunu'nun 8. maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Kanun'un 8. maddesine göre iş sözleşmesi işçinin bağımlı olarak iş görmeyi, işverenin ise bunun karşılığında ücret ödemeyi taahhüt ettiği sözleşmedir. Kanun'un 10. maddesinde niteliği bakımından en fazla otuz iş günü süren işler süreksiz, bundan fazla devam eden işler sürekli iş olarak adlandırılır. Kanun'un 11. maddesine göre iş ilişkisi belirli bir süreye bağlanmamışsa yapılan sözleşme belirsiz sürelidir. İşin belirli süreli olması, belirli bir işin tamamlanması veya belirli bir olgunun ortaya çıkması ve benzeri objektif koşullara bağlı olarak yapılan iş sözleşmeleri ise belirli süreli iş sözleşmeleridir. Eğer iş sözleşmesine konu olan iş niteliği gereği devamlılık arz eden işlerden ise belirli süreli iş sözleşmesi yapılamaz. Belirli süreli iş sözleşmeleri, devamlılık arz eden işler için değil tamamlanarak sona erecek mahiyetteki işler için yapılabilir.²²⁹

Hizmet sözleşmesi ve iş sözleşmesinin hukuki niteliği de göz önünde bulundurulduğunda ücretlerin devamlılık niteliğine sahip olduğunun söylenmesi zordur. Her ne kadar sürekli bir iş için, belirsiz süreli olarak kurulan bir iş sözleşmesi devamlılık unsuruna sahip olsa da bu unsurun varlığı hizmet ve iş sözleşmelerinin kurulabilmesi bakımından zorunlu değildir. Belirli bir süre için kurulmuş olan ya da belirli bir işin tamamlanması ile sona erecek olan sözleşmeler açıkça devamlılık unsuru taşımaz. Bunun yanında GVK'nin 61. maddesinin üçüncü fıkrasında sayılan yarışma jürisi üyelerine ödenen paralar ve sağlanan menfaatler ile sporculara transfer ücreti adı altında yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler gibi birtakım ücretler de devamlılık niteliğine sahip değildir. Bu ödemeler tek sefere mahsustur.

Vergi hukuku açısından ücrete ilişkin belirleyici ölçüt her zaman bir hizmet sözleşmesinin var olmasıdır. Sözleşmenin özel hukuk alanına dahil olması veya kamu

²²⁸Yürekli, **a.g.k.**, 2016, 32-33.

²²⁹S. Şahankaya (2016). Belirli süreli iş sözleşmeleri. *Ankara Barosu Dergisi*, 4, s. 192-193.

hukuku kapsamında bir ilişkiye ait olması veya İş Kanunu'na tabi olup olmaması vergi hukuku bağlamında ücretin niteliğini etkilemez.²³⁰ Vergi hukukunun amacı hizmet sözleşmesini, işveren ile işçinin karşılıklı hak ve ödevlerini belirlemek değil, hangi menfaatlerin ücret olarak kabul edilip vergilendirileceğini tespit etmektir.²³¹ Sonuç olarak özel hukukta hizmet sözleşmesine veya iş sözleşmesine devamlılık özelliği yüklenebilecek olması vergi hukuku bakımından da bu yönde bir sonuç doğurmaz. Zira, tek bir günlük çalışma karşılığında ödenen para veya ayınlar ile sağlanan menfaatler, ücrete ilişkin nitelikler ve unsurlar²³² mevcut olduğu müddetçe vergi hukuku bağlamında ücret olarak değerlendirilmelidir.²³³

2.3.2.4. Serbest meslek kazançları

GVK'nin 64. maddesine göre her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti, sermayeden çok şahsi mesaiye, bilimsel veya mesleki bilgiye ya da uzmanlığa dayanan, ticari nitelikte olmayan işlerin bir işverene tabi olunmaksızın şahsi sorumluluk altında kişinin kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Hakemlerin tahkim işleri dolayısıyla aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketlerin yürüttükleri faaliyetler neticesinde doğan kazançlar da serbest meslek kazancı sayılır. Serbest meslek faaliyetini mutat meslek olarak yürüten kişiler ise serbest meslek erbabıdır.²³⁴

²³⁰Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 317-318.

²³¹Oktar, **a.g.k.**, 2018, 56-57.

²³²Kanun'da düzenlenen ücret tanımından ücretin unsurlarına ulaşılması mümkündür. Bu unsurlar bir işverene tabi olarak çalışılması, bir iş yerine bağlı olunması ve görülen hizmet karşılığında ödeme yapılması veya sair menfaatler sağlanmasıdır.

²³³Danıştay 9. D, 12.05.1999, E.1997/3351, K.1999/1979 sayılı kararında yedieminlik faaliyetinin devamlılık arz etmediği, bu nedenle ticari faaliyet olarak değerlendirilemeyeceği; yediemine yapılan ödemelerin ücret mahiyetinde olduğu belirtilmiştir.

²³⁴Tereddüte yer bırakmamak amacıyla Kanun'da serbest meslek erbabı sayılan kişiler de ayrıca sayılmıştır. Buna göre gümrük komisyoncuları, borsa ajan ve acentaları, noterler ve noterlik görevini ifa etmekle yükümlü olanlar, serbest meslek erbabını bir araya getirmek suretiyle bir teşkilat kurarak veya bunlara sermaye temin ederek ya da sair şekillerde serbest meslek kazancından pay alanlar, serbest meslek faaliyeti yürüten kollektif ve adi şirket ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortakları, dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlar ile serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler, konser veren müzik sanatçıları, kanundaki şartları sağlayan ebe, sünnetçi, arzuhalci, sağlık memuru, rehber ve benzeri mesleki faaliyetlerde bulunanlar ile ilgili kanun kapsamında sigortalı sayılan hekimler ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman hekim olan kişiler serbest meslek erbabıdır.

2.3.2.4.1. Serbest meslek faaliyetinin nitelikleri

Kanunda yer alan tanımdan hareketle serbest meslek faaliyetinin sermayeden çok mesleki bilgi ve uzmanlığa dayandığı söylenebilir. Bunun yanında serbest meslek faaliyeti serbest meslek erbabı tarafından bağımsız biçimde yürütülür ve faaliyetin devamlılık göstermesi esastır.²³⁵

Faaliyetin sermayeden çok mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanması

Serbest meslek kazancı emek gelirleri kategorisinde değerlendirilir. Dolayısıyla serbest meslek erbabı işine bir sermaye koysa da bunun ağırlığı ortaya konan uzmanlaşmış emeğe yani fikri sermayeye göre daha azdır.²³⁶ Ortaya konan emek vasıfsız değil nitelikli olup bilimsel veya mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanır. Kimi zaman işin gereği olarak önemli ölçüde bir sermayeye ihtiyaç duyulabilecek olsa da bu sermayenin doğru biçimde yönetilmesi üst düzey mesleki bilgi ve uzmanlık sayesinde gerçekleşeceğinden faaliyet ticari bir nitelik kazanmaz.²³⁷

Faaliyetin bağımsız şekilde yürütülmesi

Faaliyetin bağımsız biçimde yürütülüyor olması serbest meslek faaliyetinin önemli bir niteliği olsa da gündelik anlamda kullanıldığı üzere bağımsız olarak yürütülen her iş serbest meslek faaliyeti olarak algılanmamalıdır.²³⁸

Serbest meslek faaliyetinin bağımsız şekilde icra edilmesi, serbest meslek erbabının bir işverene tabi olmaksızın kendi nam ve hesabına ve kişisel sorumluluğu altında faaliyet yürütmesi anlamına gelir. Serbest meslek erbabı çalışma koşullarını ve şeklini kendisi tayin eder. Serbest meslek faaliyetinin bu niteliği, ücretler ile arasındaki en büyük farkı oluşturur. Serbest meslek kazancı da ücretler gibi iş görme

²³⁵19.02.1990 tarihli 221 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği.

²³⁶18.12.2020 tarihli ve 62030549-120[18-2020/764]-E.945707 sayılı özelgede murise ait heykel kalıplarından üretilen heykellerin satışının serbest meslek faaliyeti olmadığı, emek ve uzmanlık gerektirmediği, bunun yanında ticari organizasyon dahilinde yürütülen bir faaliyet söz konusu olduğu için ticari kazançlara ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiği belirtilmiştir. 13.11.2020 tarihli ve 62030549-120[65-2019/496]-E.843001 sayılı özelgede ışıkçılık ve kameramanlık faaliyetinin mesleki bilgi ve uzmanlığa dayalı bir faaliyet olmadığı, dolayısıyla ticari kazanç ilişkili hükümlere göre vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

²³⁷Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 67-68.

²³⁸Kızılot ve Taş, **a.g.k.**, 2013, 220.

sözleşmelerinden doğsa da ücretler gibi hizmet sözleşmesinden değil, istisna ve vekâlet sözleşmelerinden kaynaklanır.²³⁹

Faaliyetin devamlılık göstermesi

Serbest meslek faaliyetinin devamlı biçimde, mutad meslek halinde yapılması gerekir. Mutad meslek olarak icra edilmeyip mesleki bilgiye ve uzmanlığa dayanan ve bağımsız şekilde yürütülen faaliyetler, diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümler çerçevesinde vergilendirilir.²⁴⁰

Kanun metninde “her türlü” serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğunun ifade edilmesi, bu faaliyetin arızı veya devamlı olarak yapılması arasında vergilendirme bakımından bir farklılık olmadığı fikrini uyandırmaktadır. İlgili hükmün yürürlüğe girdiği tarihte henüz arızı serbest meslek kazançlarına ilişkin bir düzenleme bulunmadığından, arızı kazançların da bu hükme göre vergilendirilmesi söz konusuydu. Mevcut uygulamada ise arızı serbest meslek kazançları GVK’de ayrıca düzenleniyor olduğundan bunların GVK’nin 66. maddesinde anılan “her türlü” serbest meslek faaliyetine dahil edilmeleri mümkün değildir.²⁴¹

VUK’un 155. maddesinde serbest meslek erbabında işe başlama belirtileri düzenlenir. Buna göre bir muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel bir iş yeri açan, çalıştığı yere tabela, levha ve benzeri faaliyette bulunulduğunu gösterir işaretler asan, devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğuna yönelik ilanlar yapan, serbest meslek faaliyetinde bulunmak üzere ilgili mesleki teşekküllere kaydolan serbest meslek erbabı işe başlamış sayılır. Serbest meslek erbabının işe başladığını gösteren bu belirtiler aynı zamanda faaliyetin devamlı olarak yürütülmesi bakımından da göstergedir.²⁴²

²³⁹Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 325-326.

²⁴⁰Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 68.; 13.05.2016 tarihli ve 62030549-120[65-2015/926]-57214 sayılı özelgede bir işverene tabi biçimde eylemli turist rehberi olarak çalışan ücretlinin aynı zamanda bu rehberlik faaliyetini bağımsız olarak da yürütmesi mutad meslek olarak kabul edilemeyeceğinden bu faaliyetten elde edilen kazanç arızı serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmiştir.; 12.03.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-983 sayılı özelgede reklam filmi çekimlerinde ve dizilerde süreklilik arz etmeyecek biçimde aktörlük faaliyetinde bulunulması arızı serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmiştir.

²⁴¹Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 526-527.

²⁴²Mutluer, **a.g.k.**, 2007, 91.; 14.11.2017 tarihli ve 84098128-120.04.02[18-2017/15]-126070 sayılı özelgede ahşap yakma, resim ve kaligrafi sanatı kapsamındaki çalışmaların serbest meslek faaliyeti sayıldığı, bu faaliyetin mutad meslek olarak sürekli yürütülmesi halinde elde edilecek kazançların serbest meslek kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir.

2.3.2.4.2. Serbest meslek faaliyetinin sınırı

Serbest meslek faaliyeti de ücret gibi emek gelirleri kategorisinde yer alsa da yukarıda da belirtildiği üzere çeşitli özellikleri itibariyle ondan farklı bir gelir unsurudur.²⁴³

Hem serbest meslek kazancı hem de ticari kazanç, kazanç sahibinin bağımsız biçimde yürüttüğü faaliyetlerden doğar. Bunun yanında hem serbest meslek faaliyetinde hem de ticari faaliyetlerde devamlılık esastır. Ortak noktalarının fazlalığı nedeniyle ticari faaliyetler ile serbest meslek faaliyetleri arasındaki sınırın doğru biçimde tespit edilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek faaliyetinde sermayenin ağırlığının mesleki bilgi ve uzmanlığa göre daha az olduğu ve ticari faaliyetlerde sermayenin ağırlığının daha fazla olduğu kabul edilse de en azından sermayenin miktarı, ticari kazançlar ile serbest meslek kazançları arasında net bir ayırım yapılması bakımından tek başına yeterli değildir. Çünkü bazı serbest meslek faaliyetleri ciddi miktarlarda sermaye konmasını gerektirecek niteliğe sahiptir.²⁴⁴ Yine de sermayenin miktarı ne olursa olsun ticari kazançlardan farklı olarak serbest meslek kazançlarında bu sermayenin idare edilebilmesi için mesleki bilgi ve uzmanlığın bulunması şarttır.

Esasında serbest meslek faaliyeti olmakla birlikte sermaye unsurunun daha ağırlıkta olduğu ve faaliyetin bizzat işin sahibi tarafından değil, başkalarının çalıştırılması ile yürütüldüğü yani harici emek kullanılan faaliyetler ticari faaliyet olarak değerlendirilmelidir.²⁴⁵

²⁴³“2.2.3.3. Ücretin sınırı” başlığında ücretler ile serbest meslek kazançlarının ayırımı ele alınmıştır.

²⁴⁴Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 533-535.; 30.05.1973 tarihli ve 2.2130-4-318 sayılı özelgede serbest meslek faaliyetinin ifasında sermaye kullanılmasının faaliyetin serbest meslek karakterini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Kızılot, **a.g.k.**, 1987, 179.; 16.04.1981 tarihli ve 1-2126/34935 sayılı özelgede dış doktorları, dış teknisyenleri ve benzeri kimseler için çelik damak dökümü yapılması faaliyetinin mesleki bilgi ve uzmanlık gerektirmesine rağmen ağırlıklı olarak sermayeye dayalı olmasından dolayı serbest meslek faaliyeti teşkil etmediği, elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Kızılot, **a.g.k.**, 1987, 174. Her ne kadar sermaye kullanımının serbest meslek faaliyetinin mahiyetini değiştirmeyeceği kabul edilmiş olsa da kullanılan sermayenin miktarının ve ağırlığının ticari kazanç ve serbest meslek kazancı arasındaki sınırı çizdiği idare tarafından kabul edilmiştir.; Bunun yanında GVK'nin 37. maddesinde 2003 yılında gerçekleştirilen bir değişiklikle ticari faaliyet olarak kabul edilen dış protezciliği faaliyetinin, Danıştay 13.D, 17.04.1979, E.1979/2928, K.1979/987 sayılı kararda imalat işi niteliğinde olduğu kabul edilmiş, serbest meslek faaliyeti değil ticari faaliyet olarak kabul edilmesi gerektiğine hükmedilmiştir. Kızılot, **a.g.k.**, 1987, 176-178.

²⁴⁵Örneğin bir muayenehane açılarak hekimlik yapılması serbest meslek faaliyeti iken başka hekimlerin bir araya getirilerek bir hastane işletilmesi ticari faaliyet olarak kabul edilmelidir. Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 535.; 28.09.2022 tarihli ve 52796708-120-17743 sayılı özelgede olağan koşullar altında serbest meslek faaliyeti sayılan fizyoterapistlik faaliyetinin ikinci bir iş yeri açılarak yürütülmesi durumunda, faaliyet bizzat ilgili serbest meslek erbabı tarafından yürütülmez ise ticari kazanç elde edilmesinin söz konusu olacağı belirtilmiştir.

Serbest meslek faaliyeti ile ticari faaliyetlerin birlikte yürütüldüğü durumlarda eğer yürütülen ticari faaliyet serbest meslek faaliyetinin devamı niteliğindeyse, ticari faaliyetten elde edilen kazancın da serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekir. Ancak serbest meslek faaliyetine ek olarak yürütülen ticari faaliyet serbest meslek faaliyetinin gereklerini aşmış ve devamı niteliğinde değilse ticari kazancın ayrı olarak değerlendirilmesi gerekir.²⁴⁶ Ancak her koşulda, GVK'nin 66. maddesi gereği serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir faaliyet ile devamlı olarak uğraşılması serbest meslek kazancının niteliğini değiştirmeyecektir.

Serbest meslek faaliyetinin devamlı olarak yürütülmesi esastır. Serbest meslek faaliyeti bu yönüyle arızı kazançlardan ayrılır. Faaliyetin devamlı olmadığı durumlarda elde edilen kazançlar diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlere göre vergilendirilir. Ancak kanunda sayılan bazı hallerde arızı nitelikteki faaliyetlerin de serbest meslek kazancına ilişkin hükümlere tabi olması söz konusudur. Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldığı ücretler devamlılık unsuru taşıyıp taşımadığı önemli olmaksızın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir. Bunun yanında telif hakları ile ihtira beratlarının sahipleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiraya verilmesi halinde de faaliyetin devamlı olup olmadığı önem arz etmez.²⁴⁷

2.3.2.5. Gayrimenkul sermaye iradı

Gayrimenkul sermaye iratları, gayrimenkul olarak kabul edilen sermaye unsurlarının²⁴⁸ akış şeklindeki getirisidir. İradın elde edilmesinde teşebbüs ve emek gelirlerinin aksine herhangi bir emek faktörü bulunmaz.²⁴⁹

²⁴⁶Örneğin kendi kliniğinde faaliyet gösteren bir veteriner hekimin köylerde eczane bulunmaması dolayısıyla acil durumlarda kullanılmak üzere ilaç satması faaliyeti serbest meslek faaliyetinin devamı niteliğindeyken kliniğinde ayrıca bir ecza dolabı işletmesi ticari faaliyet kabul edilecektir. İ. Türkay (2007). *Serbest meslek kazancının vergilendirilmesi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 2.

²⁴⁷Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 528.

²⁴⁸TMK'nin 704. maddesine göre gayrimenkuller arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerdir. Gayrimenkullerin bütünüyle parçaları ve eklentileri de gayrimenkul mülkiyeti hakkının kapsamına dahildir. GVK'de ise gayrimenkul kavramı TMK'ye göre çok daha geniş kapsamda ele alınmıştır. Motorlu araçlar, telif ve işletme hakları, gemi ve gemi payları gibi TMK kapsamında gayrimenkul olarak kabul edilmeyen mallar ve haklar GVK hükümlerine göre gayrimenkul olarak değerlendirmektedir. GVK'de gayrimenkul kavramının bu şekilde daha geniş biçimde ele alınması tabii olarak menkul malların kapsamının daralması ile sonuçlanır. Mutluer, **a.g.k.**, 2007, 116-117.; Esasında GVK'de düzenlenen husus gayrimenkulün tanımını değil, gayrimenkul sermaye iradı sağlayan mal ve hakların neler olduğudur. Oktar, **a.g.k.**, 2018, 66.; Bunun için Kanun'da "gayrimenkul" değil "gayrimenkul sermaye" kavramının kullanılması tercih edilmiştir. Saban, **a.g.k.**, 2021, 245.

²⁴⁹Oktar, **a.g.k.**, 2018, 66.

GVK'nin 70. maddesinde sayılan malların ve hakların²⁵⁰ sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, intifa ve irtifak hakkı sahipleri ile kiracıları tarafından kiraya verilmesi sonucunda elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabidir.²⁵¹

2.3.2.5.1. Gayrimenkul sermaye iradının sınırı

Gayrimenkul sermaye iradı sağlayan bir mal veya hakkın ticari nitelikteki bir işletmeye kiralanması karşılığında işletmenin üretim durumuna, satış miktarına ya da kârına göre belirlenecek bir kira bedelinin tahsil edilmesi durumunda ticari bir faaliyet söz konusu olmayıp gayrimenkul sermaye iradı elde edilmiş olur. Ancak kiralama neticesinde ticari işletmenin kârının dışında zararına da ortak olunacağına öngörülmesi halinde elde edilen kira bedeli gayrimenkul sermaye iradı sayılır. Çünkü bu durumda kâr ve zarara katlanacak olan gayrimenkul mal ve hak sahibinin işletmenin yönetiminde de söz sahibi olduğu, kiralanmış şeyin ise aslında bir adi şirkete sermaye olarak konulduğunun kabul edilmesi gerekir.²⁵²

“Para faizsiz ev kirasız” sözleşmeleri kapsamında bir evin kira alınmaksızın birinin kullanımına bırakılması durumunda, elde edilen faiz kadar konut kirası geliri yani gayrimenkul sermaye iradı elde edilmiş olur.²⁵³

Bir tarlanın zirai üretime katılmaksızın bir başka çiftçinin zirai işlerinde kullandırılarak üründen pay alınması şeklinde kurulan kira ilişkisi neticesinde elde

²⁵⁰Gayrimenkul sermaye iradı sağlayan mal ve haklar en başta gayrimenkuller, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, voli mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen eklentileri ve bütünleyici parçaları, sınai ve ticari haklar, telif hakları, gemi ve gemi payları ile yükleme ve boşaltma araçları, motorlu nakil ve çekme araçları ile her türden motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri, zirai faaliyete dahil olunmaksızın zirai kazançtan alınan paylar ile vakıf gelirlerinden hizmet karşılığı olmaksızın alınan paylardır.

²⁵¹Gayrimenkul sermaye iradı elde edenler kiraya verilen hakların ve malların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, intifa ve irtifak hakkı sahipleri ile kiracılarıdır.

²⁵²Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 563.

²⁵³Bu yönde kurulan bir sözleşme ile taraflardan biri diğerine bir gayrimenkulün kullanımını devreder. Sözleşmenin karşı tarafı ise bir miktar parayı faizsiz olarak ödünç verir. Gelirin elde edilmiş sayılması için tarafların eline mutlaka nakit bir para geçmesi gerekmediğinden bu sözleşme neticesinde tarafların gelir elde ettiği kabul edilmelidir. Gayrimenkulün kullanımını devreden kişi gayrimenkul sermaye iradı elde ederek emsal kira bedeline göre hesaplanacak olan gelir vergisini öder. Faizsiz ödünç para veren kişi ise gayrimenkulün kira bedeli kadar ekonomik menfaat sağlar ve yine emsal kira bedeli kadar menkul sermaye iradı elde etmiş sayılır. N. Çağan (1977). Vergi hukuku yönünden "para faizsiz-ev kirasız" sözleşmesi. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 9 (1), s. 193-198.; Para faizsiz ev kirasız sözleşmelerinde elde edilen menkul sermaye iradına ilişkin olarak ayrıca bkz; “**2.2.6.2. Menkul sermaye iradının sınırı**” başlığı.

edilen kazanç zirai kazanç değil, gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi olur.²⁵⁴

Gayrimenkul sermaye iradı sağlayan herhangi bir mal veya hak bir işletmeye dahil edildiği takdirde bunların kiralanmasından elde edilecek gelir gayrimenkul sermaye iradı değil işletmenin faaliyet alanına göre ticari veya zirai kazanç olarak vergilendirilir. Ancak kişisel malvarlığına dahil olan gayrimenkul niteliğindeki malların ve hakların sahibinin tüccar olması, bu mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı olması niteliğini değiştirmez.²⁵⁵

Bir sermaye şirketine katılma payı karşılığında bir gayrimenkulün tahsis edilmesi halinde elde edilen gelir menkul sermaye iradı sayılır. Telif haklarının müellifleri, mucitleri veya bu kişilerin kanuni temsilcileri tarafından kiralanması sonucunda ise serbest meslek kazancı elde edilmiş olur.²⁵⁶

Gayrimenkul alım satımı ve inşası işleriyle devamlı olarak uğraşılması ve ivazlı olarak iktisap edilen arazilerin iktisap tarihlerinden itibaren beş yıl içinde parsellenmesinin ardından satışı ise yukarıda açıklandığı üzere ticari faaliyettir.²⁵⁷

2.3.2.5.2. Gayrimenkullerin kiraya verilmesinde devamlılık

Normal şartlar altında bir gayrimenkulün kiraya verilmesi karşılığında elde edilen irat gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilir. Ancak gayrimenkulün belirsiz süreli olarak kiralanması neticesinde elde edilecek gelirden daha fazla gelir elde edilmesi amacıyla gayrimenkul günlük veya haftalık olarak kiralanabilir. Bu kiralama işleminin devamlılık arz edecek biçimde yapıldığının göstergeleri ise gayrimenkulün devamlı olarak farklı kişilerin kullanımına hazır halde bulundurulması, konutun kalacak kişilere teslimi ve konaklama süresinin sonunda konutun teslim alınarak farklı kişilerin yeniden kullanımına hazır hale getirilmesidir. Böyle bir faaliyet açıkça ticari bir organizasyonu gerektirmektedir. Ayrıca, bir gayrimenkulün belirli bir bedel karşılığı

²⁵⁴Ayrıntılı bilgi için bkz; “2.2.2.2. Zirai faaliyetin sınırı” başlığı

²⁵⁵Akdoğan, **a.g.k.**, 1988, 162-163.; 18.09.1981 tarihli ve 1.2126-4-768/68918 sayılı özalgede mükellefin ticari işletmesinin bilançosunun aktifine kayıtlı olmayan ve mükellefin kişisel malvarlığına dahil olan maden sahalarının kiraya verilmesinden elde edilen irat gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilmiştir.; Buna paralel biçimde 25.11.1981 tarihli ve 2126-4-768/86883 sayılı özalgede ise bir ticari işletmenin bilançosunun aktifinde kayıtlı olan maden sahalarının kiraya verilmesinden elde edilen irat gayrimenkul sermaye iradı değil, ticari kazanç olarak değerlendirilmiştir. Kızılot, **a.g.k.**, 1987, 183-185.

²⁵⁶Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 334-335.

²⁵⁷Ayrıntılı bilgi için bkz; “2.2.2.2. Gayrimenkul alım satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşılması” ve “2.2.2.3. Parsellemek suretiyle arazi satışı” başlıkları.

olmak üzere günlük veya haftalık olarak kullanıma sunulmasında bir kira sözleşmesinden söz edilmesi de mümkün değildir. Dolayısıyla bu faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerekir.²⁵⁸

Ancak bahsedilen şekilde bir kiralama işleminin takvim yılı içerisinde sadece bir defaya mahsus olmak kaydıyla gerçekleştirilmesi durumunda elde edilecek olan gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi de söz konusu olabilir. Bu durumda kiralama tek sefere mahsus yapıldığı için uzun süreli bir kiralamadan daha fazla gelir elde etme amacı taşınması göz ardı edilebilir.²⁵⁹ Ancak kiralama işlemi yılda tek sefer gerçekleştirilse dahi bu işlemin ardışık yıllarda da tekrarlanıp tekrarlanmadığı ve ticari bir organizasyonun var olup olmadığının tespit edilmesi önemlidir. Zira bu halde faaliyet yine ticari nitelik kazanacaktır.

2.3.2.6. Menkul sermaye iradı

GVK'nın 75. maddesine göre menkul sermaye iradı sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyetinin dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilebilen değerlerden oluşan sermayesi dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlardır.²⁶⁰

GVK'de gayrimenkul kavramı özel hukuka göre daha geniş bir anlamda kabul edilirken menkul mallar ise daha dar bir kapsama sahiptir. GVK'de menkuller hisse senedi, tahvil, mevduat sertifikası gibi mali yatırım sermayesi ile sınırlandırılmıştır.²⁶¹

Üretim sürecine doğrudan dahil olunmaksızın bu işleri yürüten işletmelere yatırım yapılması yoluyla elde edilen kazançlar menkul sermaye iradıdır. İşletmelerden hisse satın alınarak veya işletmelere ödünç para verilerek yatırımlar gerçekleştirilebilir.

²⁵⁸13.09.2012 tarihli ve 38418978-120[70-19/2]-E.244204 sayılı özelge.

²⁵⁹08.09.2020 tarihli ve 38418978-120[70-19/2]-E.244204 sayılı özelgede bir gayrimenkulün yaz sezonunda dört beş aylık bir zaman dilimi için kiraya verilmesi, takvim yılı içerisinde yalnızca bir kez gerçekleştirildiğinden ticari faaliyet olarak kabul edilmemiş, elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmiştir.

²⁶⁰Her türden alacak faizleri, iştirak hisselerinden doğan kazançlar, kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kâr payları, her türden tahvil ve hazine bonusu faizleri ve Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ile Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirler, her türden alacak faizleri, mevduat faizleri, hisse senetleri ile tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen gelirler, iştirak hisselerinin tahakkuk etmemiş kâr paylarının devri ve temlik karşılığında alınan para ile ayınlar, her türden senetin iskonto edilmesi karşılığında tahsil edilen iskonto bedelleri, faizsiz kredi verenlere ödenen kâr payları ve kâr-zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları ile özel finans kurumları tarafından kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları, repo gelirleri, tüzel kişiliğe sahip emekli sandıkları, yardım sandıkları ve emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından sair adlarla yapılan ödemeler, bireysel emeklilik kurumlarınınca yapılan birtakım ödemeler ve bunların dışında Sermaye Piyasası Kanunu'na göre ihraç edilen her türden sermaye piyasası aracından elde edilen gelirler kaynağı her ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılır.

²⁶¹Mutluer, a.g.k., 2007, 131.

Satın alınan paylar karşılığında elde edilen kâr payları ve verilen ödünçler neticesinde elde edilen faizler menkul sermaye iradı sayılır.²⁶²

2.3.2.6.1. Menkul sermaye iradının nitelikleri

Menkul sermaye iradının kanuni tanımına dayanılarak iradı sağlayan unsurun kişinin özel malvarlığına dahil olması ve yatırılan sermayenin para veya para ile temsil edilebilen değerlerden oluşması gerektiği söylenebilir.

Kişiler özel malvarlıklarına dahil olan sermayelerini iktisadi faaliyette bulunan farklı işletmelere yatırarak gelir elde ederler. Bu sermaye işletmelere borç olarak verilip karşılığında faiz elde edilebilir veya işletmeden hisse alınarak hisseler karşılığında kâr payı elde edilebilir. Menkul sermaye iradından söz edilebilmesi için söz konusu irat, kişinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti kapsamında elde edilmemiş olmalıdır. Eğer bu şekilde elde edilen bir gelir varsa bu gelir unsurlarına ilişkin hükümler uygulanacaktır.²⁶³ Para ile temsil edilebilen değerler ise sermaye şirketlerinin hisseleri, hisse senetleri, tahvilleri, borç senetleri, poliçeleri, bonoları, mevduatı ve başka kişilere verilen ödünçleri kapsar. Menkul sermaye iradı elde edilebilmesi için yatırılan sermaye bunlar ve benzeri değerlerden oluşmalıdır.²⁶⁴

2.3.2.6.2. Menkul sermaye iradının sınırı

GVK'nin 70. maddesine göre menkul sermaye iratları bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunuyor ise ticari kazançla ilişkin hükümler uygulanacaktır. Kanunda özel olarak belirtilen bu durum da göz önünde bulundurularak menkul sermaye iratlarının başta ticari kazançlar olmak üzere farklı kazanç ve irat türleriyle sınırı genel olarak çizilmelidir. Bunun yanında devamlılık bakımından önem arz eden devamlı olarak borç para verme işleriyle uğraşılması faaliyeti ayrıca ele alınmalıdır.

Genel olarak

Menkul sermaye teşkil eden unsurların kişinin ticari faaliyetine dahil olması halinde ticari kazanç elde edilmiş olur. Bu unsurların ticari faaliyete dahil olup olmadığı

²⁶²Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 341.

²⁶³Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 105.

²⁶⁴Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 105.

noktasında anlaşılması gereken, menkul sermaye iradının doğrudan ticari faaliyetten kaynaklanıp kaynaklanmadığıdır.²⁶⁵ Dolayısıyla Kanun'da menkul kıymetlerin alım satımı ile devamlı olarak uğraşılması şeklinde gerçekleşebilecek bir ticari faaliyetin kastedildiği belirtilmelidir.²⁶⁶

Kişiler menkul sermayelerini menkul kıymet ve diğer mali araçlara yatırarak faiz ve kâr payı gibi gelirler elde edebilecekleri gibi bu menkul kıymetlerin alım satımından da kazanç sağlayabilirler. İvazsız olarak iktisap edilenler dışında menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar diğer kazanç ve iratlar kapsamında vergilendirilir.²⁶⁷

“Para faizsiz ev kirasız” sözleşmelerinde bir evin kira alınmaksızın bir başkasının kullanımına bırakılması halinde, ödünç verilen paradan elde edilen faiz kadar konut kirası geliri yani gayrimenkul sermaye iradı elde edilmiş olur. Faizsiz ödünç para veren kişi de evi kiralayarak sağladığı menfaat kadar menkul sermaye iradı elde etmiş olur. Tarafların aralarında kira ve faiz almamak üzere yaptığı anlaşma ortada bir takas ve mahsup işleminin bulunmadığı anlamına gelmez. Bu sözleşme neticesinde faiz ve kira alacaklarının takas ve mahsup edilmiş olduğu kabul edileceğinden evin bedelsiz olarak kiralandığı veya paranın faizsiz olarak ödünç verildiği söylenemez.²⁶⁸

Devamlı olarak borç para verme işiyle uğraşılması

Hayatın olağan akışına göre borç para verilmesi karşılığında faiz alınır.²⁶⁹ GVK'nin 75. maddesinin 2. fıkrasının 6. bendine göre, verilen borçlar karşılığında tahsil edilen her türden alacak faizleri menkul sermaye iradı sayılır. Bu işin devamlı olarak yürütülmesi halinde ise ticari bir faaliyet söz konusu olur. Borç para verilmesi işinden

²⁶⁵Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2012). *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, s. 219.

²⁶⁶Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 614.

²⁶⁷Öner, **a.g.k.**, 2022, 115-116.

²⁶⁸08/07/1972 tarihli ve 104 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği.

²⁶⁹Danıştay 4.D, 15.01.1982, E.1980/3363, K.1982/54 sayılı kararda borç para verme işlerinde faiz alınmadığının beyan edilmesi durumunda dahi, arada yakın akrabalık veya ticari bir ilişki bulunmadığı sürece önemli meblağlardaki paranın faizsiz olarak borç verilmiş sayılamayacağına hükmedilmiştir.; Buna paralel olarak Danıştay 13.D, 24.03.1981, E.1980/1480, K.1981/558 sayılı kararda yakın akrabalık ilişkisi içerisinde bulunan kişilerin birbirlerine karşılıksız olarak borç para verebilecekleri, bu durumda menkul sermaye iradı elde edildiğinden söz edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Kızılot, **a.g.k.**, 1987, 98-99.; Danıştay 4.D, 14.01.1980, E.1979/3942, K.1980/74 sayılı kararda rehin sözleşmesi kurularak borç para verilmesi işi bir dairenin alımı amacıyla yapıldığından ikrazatçılık faaliyeti nedeniyle ticari kazanç elde edilmediğine hükmedilmiştir. Kızılot, **a.g.k.**, 1987, 99.

elde edilen gelirin hangi durumlarda menkul sermaye iradı hangi durumlarda ise ticari kazanç sayılacağına ilişkin sınır çizilmelidir.²⁷⁰

Borç para verme işinin devamlılık göstermeden, tek sefere mahsus yapılması halinde verilen borç karşılığında elde edilen faiz menkul sermaye iradıdır. Ancak bu işin devamlı halde yapılması durumunda ticari organizasyonun varlığı kabul edilir ve sağlanan gelir ticari kazanç olur. Devamlılık, ödünç para verme işinin çokluğuna göre tespit edilir.²⁷¹

Devamlı olarak borç para verilmesi işi ikrazatçılık olarak da adlandırılır. Devamlı bir faaliyetin var olup olmadığı tespit edilirken ikraz işinin mutata meslek halinde ifa edilip edilmediğine bakılması gerekir.²⁷² Danıştay, kimlerin ikrazatçı sayılacağına ilişkin birtakım ölçütler getirmiştir.²⁷³ Buna göre bir takvim yılı içinde farklı kişilere borç para verilmesi veya aynı kişiye farklı yıllarda borç para verilmesi işi ikrazatçılık sayılmıştır.²⁷⁴ Bir yıl içerisinde aynı veya farklı kişilere birden fazla kez ödünç para verilmesi de işin devamlı olarak yapıldığını gösterir.²⁷⁵ Özetle, birden fazla yılda aynı şahsa veya bir yılda aynı şahıs veya farklı şahıslara borç para verilmesi halinde ikrazatçılığın mutata meslek olarak yani devamlı surette yürütüldüğü söylenebilir.²⁷⁶

Aynı para yılın başında bir şahsa verildikten sonra tahsil edilerek yılın diğer kısmında başka bir şahsa verilirse yine işlemlerde çokluk sağlanmış olur. Bunun yanında bir kişiye borç para verildikten sonra borcun vadesinin sonunda yeni bir vade tespit edilerek yeniden faiz alınması halinde de faaliyet devamlı sayılır.²⁷⁷

²⁷⁰Danıştay 4. D, 17.05.2022, E.2022/1117, K.2022/3145.; Danıştay 7. D, 16.03.2022, E.2018/96, K.2022/1036.; Danıştay 3. D, 16.03.2022, E.2019/1752, K.2022/1156.; Danıştay 3. D, 05.04.2000, E.1999/691, K.2000/1253.; Danıştay VDDK, 30.01.2007, E.2006/354, K.2007/129.

²⁷¹Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 614-615.

²⁷²08.07.1972 tarihli ve 104 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği.

²⁷³Danıştay 7. D, 06.10.2020, E.2016/32, K.2020/3675 sayılı karara göre aynı takvim yılında birden fazla kişiye ya da tek kişiye birden fazla kere, birbirini takip eden yıllarda bir ya da birden fazla kişiye ödünç para verme işlerinde borç para verme işiyle devamlı ve mutata meslek olarak uğraşıldığı kabul edilir.

²⁷⁴Çağan, **a.g.k.**,1977, 199.

²⁷⁵Bilici, **a.g.k.**, 2022, 63.

²⁷⁶08.07.1972 tarihli ve 104 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği.

²⁷⁷Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 615.; Danıştay 4.D. 05.05.1973, E.1971/8634, K.1973/2484 sayılı kararda para alacağının vadesi uzatıldığında yeni bir faiz alacağının tahakkuk edeceğine ve farklı bir vergiyi doğuran olayın meydana geldiğine hükmedilmiştir.; Danıştay 4.D, 01.05.1976, E.1975/2481, K.1976/1006 sayılı kararın meydanı birden fazla dönem için tahsil edilen faiz alacağının dönemler arasında paylaştırılmayacağı, faiz alacağı birden fazla takvim yılını ilgilendiriyor olsa dahi alacağın tamamının doğduğu yılın geliri sayılması gerektiği ifade edilmiştir. Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 323-324.; Benzer yönde bir karar için bkz; Danıştay 4.D, 26.03.1980, E.1979/2200, K.1980/974. Kızılot, **a.g.k.**, 1987, 100-101.

2.3.2.7. Diğer kazanç ve iratlar

Gelir mutlaka bir kaynaktan doğar ve ana özelliklerinden bir tanesi de devamlılık karakteri taşımasıdır. Devamlılıktan anlaşılması gereken gelirin belirli aralıklarla yenilenmesi ya da yenilenebilme kabiliyetine sahip olmasıdır. Ancak bazı hallerde gelirin arızı olarak, yinelenmesi beklenmeyecek biçimde ortaya çıkması da söz konusu olabilir. İşte bu hallerde de gelirin verginin konusuna dahil edilebilmesi için GVK’de diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümler yer almaktadır.²⁷⁸

Diğer kazanç ve iratlar, genel olarak diğer gelir unsurlarına girmeyen kazanç ve iratlardan meydana gelir. Ancak ilk altı gelir unsuruna girmeyen her türlü gelir değil, yalnızca GVK’de belirtilen koşulları sağlayan kazanç ve iratlar bu kategoride yer alır. Gelir tanımına uygun düşmesine rağmen ilk altı gelir unsuruna dahil edilemeyip diğer kazanç ve iratlardan da olmayan ekonomik değerler gelir vergisinin konusunun dışında kalır.

Diğer altı gelir unsurunun diğer kazanç ve iratlara göre öncelikli olduğu söylenebilir. Çünkü Kanun’da açıkça diğer bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratların bu kategori içinde vergilendirilebileceği belirtilmiştir.²⁷⁹

İlk altı gelir unsuru kural olarak belirli ve sürekli kaynaklara dayandığından kaynak kuramına uygun düşerken diğer kazanç ve iratlar ise bu kurama uygun düşmez. Bu kapsamdaki gelirler geçici nitelikteki ticari ve mesleki gelirler ile sermayenin değer artışının gelirleri olarak daha çok safi artış kuramına uygunluk göstermektedir.²⁸⁰

Devamlı olmayan gelirler ile üretim kaynaklarından doğan değer artışlarından ibaret olan ve gelire giren diğer kazanç ve iratlar değer artışı kazançları ile arızı kazançlardır.²⁸¹

²⁷⁸Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 621.

²⁷⁹Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 345-346.

²⁸⁰Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 345.

²⁸¹Oktar, **a.g.k.**, 2018, 76.

2.3.2.7.1. Değer artışı kazançları

Genel olarak

GVK'nin mükerrer 80. maddesinde sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır. Menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının, belirli hakların, telif hakları ve ihtira beratlarının, ortaklık haklarının veya hisselerinin, faaliyeti durdurulan bir işletmenin ve gayrimenkuller ile bazı mal ve hakların elden çıkarılması sonucunda değer artışı kazançları elde edilir. Bu mal ve hakların elden çıkarılması; satılması, ivazlı olarak devri veya temlik, trampa edilmesi, takas edilmesi, kamulaştırılması, devletleştirilmesi ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması şeklinde gerçekleşebilir. Değer artışı kazancı niteliğinde olmasına rağmen vergilendirilmeyecek olan gelirler ise GVK'nin 81. maddesinde sayılmıştır.²⁸²

Değer artışı kazançlarının sınırı

Değer artışı kazançlarının özellikle ticari kazançlar ile ayrımının yapılması gerekir. Bu konuda GVK'nin mükerrer 80. maddesinin son fıkrasında da özel bir düzenleme mevcuttur. Buna göre aynı maddede sayılan mal ve haklar bir ticari işletmenin aktifine kayıtlı ise bunların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticari kazançtır.²⁸³ Faaliyeti devam eden bir işletmenin elden çıkarılmasından doğan kazançlar da ticari kazanç olarak vergilendirilir.

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilir. Ancak menkul kıymet alım satımının devamlı olması halinde ticari bir faaliyet söz konusudur. Alım satımın ticari bir mahiyet kazanabilmesi için sermaye konularak, ticari bir organizasyon içerisinde yapılması şarttır. Menkul kıymet alım satımları bakımından devamlılığın ne zaman gerçekleştiğine ilişkin bir ölçüt getirilmesi zor olsa da ticari organizasyonun varlığı her koşulda devamlılığa işaret eder.²⁸⁴

²⁸²Hükme göre bir şahıs işletmesinin sahibinin ölümü halinde işletmenin faaliyetinin kanuni mirasçılar tarafından sürdürülmesi, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen bir şahıs işletmesinin bilançosunun aktifi ve pasifiyle bütün halinde bir sermaye şirketine devrolunması ile kolektif ve adi komandit şirketlerin tür değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesinden kaynaklanan değer artışları vergilendirilmez.

²⁸³Danıştay 9. D, 12.02.2008, E.2006/2557, K.2008/718.

²⁸⁴Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.k.**, 2012, 256.

Menkul kıymet alım satımlarında devamlılığa ilişkin belirleyici bir idari yorum veya içtihat mevcut değildir. Burada gayrimenkul alım satımı ve inşası faaliyetinde olduğu gibi işlemlerin çokluğuna bakılması sağlıklı bir gösterge olamaz. Çünkü gayrimenkullerin değerleri yüksektir ve bunlarla ilgili işlemlerdeki çokluk, ciddi bir sermayenin tahsis edildiğini ve kazanç sağlama potansiyelini gösterir. Dolayısıyla faaliyetin ticari mahiyette olduğuna kanaat getirilebilir. Ancak menkul kıymetler ile ilgili işlemler herkes tarafından daha düşük bedeller üzerinden ve daha sık biçimde gerçekleştirilebileceğinden, gayrimenkullerle ilgili işlemlerin aksine menkul kıymet işlemlerinin çokluğuna ilişkin bir ölçütün belirlenmesi zordur. Bunun yanında servetin korunması amacıyla da herkesçe menkul kıymetlerle ilgili işlemler gerçekleştirilebilir. Bu durumda da devamlı bir ticari faaliyette bulunma kastı ve niyeti bulunmaz. Sonuç olarak menkul kıymet alım satımlarında devamlılığa ilişkin bir belirleme yapılması güçtür. Bu nedenle her somut olayın kendi içerisinde değerlendirilmesi ve faaliyetin ticari nitelikte olup olmadığının tespit edilmesi gerekir.²⁸⁵

Menkul kıymet alım satımının devamlı olarak yapılması ticari faaliyet olarak kabul edildiğinde, arızı olarak yapılmasının da arızı ticari faaliyet olarak kabul edilmesi gerekir. Bu kabulden hareket edildiğinde, söz konusu faaliyetten elde edilecek kazancın arızı kazançlara ilişkin GVK'nin 82. maddesi kapsamında vergilendirilmesi gerekeceği düşünülebilir. Ancak bu konuda getirilmiş olan özel düzenleme ile menkul kıymet alım satımının arızı olarak yapılması, daha doğrusu menkul kıymetlerin elden çıkarılması GVK'nin mükerrer 80. maddesi kapsamına dahil edilmiştir. Bu hükme göre hangi amaçla olursa olsun menkul kıymetlerin devamlılık arz etmeyecek biçimde elden çıkarılması değer artış kazancı olarak vergilendirilir.²⁸⁶

Gayrimenkullerin iktisap tarihinden itibaren beş yıllık süre içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar da değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabidir. Ancak gayrimenkul alım satımı işleminin tek sefere mahsus değil devamlı olarak yapılması halinde ticari bir faaliyet söz konusu olur.²⁸⁷ Menkul kıymetlerin elden

²⁸⁵Özbalcı, a.g.k., 2008, 626-627.; Ayrıca bkz; “2.2.1.4. Kişilerin kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım ve satımı ile devamlı olarak uğraşması” başlığı.

²⁸⁶Özbalcı, a.g.k., 2008, 627.; Ayrıca bkz; “2.2.2.2. Gayrimenkul alım satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşılması” başlığı.

²⁸⁷Danıştay VDDK, 14.04.2021, E.2021/125, K.2021/380 sayılı kararda kat karşılığı inşaat sözleşmesi sonucunda elde edilen gayrimenkullerin satışının devamlılık arz eden bir ticari faaliyet sayıldığı ve elde edilen kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilemeyeceğine hükmedilmiştir.; 15.08.2022 tarih ve E-85550353-120.01.02.05[2021]-27482 sayılı özelgede gayrimenkulün iktisap tarihinden itibaren beş yılın dolumundan sonra satılması halinde değer artışı kazancına ilişkin hükümlerin uygulanmayacağı

çıkarılmasına ilişkin yapılan açıklamalara benzer olarak, GVK'nin mükerrer 80. maddesinde özel olarak düzenlenmemiş olması halinde gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançların arızı ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulması mümkün olabilirdi. Ancak böyle bir durumda, elden çıkarma bakımından herhangi bir süre şartı bulunmadığı için gayrimenkulün kişisel ihtiyaçlar ya da servetin niteliğinin değiştirilmesi amacıyla herhangi bir zamanda elden çıkarılmasının, ticari bir mahiyette olmamasına rağmen arızı ticari faaliyet olarak vergilendirilmesi ile sonuçlanırdı. Bu sorunun önüne geçilebilmesi için, en az beş yıl süreyle elde bulundurulmuş gayrimenkullerin elden çıkarılmasının ticari bir mahiyet arz etmediğine ilişkin kanuni bir varsayım oluşturulmuştur.²⁸⁸ Her ne kadar beş yıllık süre içerisinde gerçekleştirilen her türlü satış işleminin ticari mahiyet arz etmediği de bir gerçek olsa da uygulamada her bir işlemin arkasında yatan niyetin tespit edilmesi imkân dahilinde olmadığından getirilen bu çözümün makul olduğu söylenebilir.

2.3.2.7.2. Arızı kazançlar

Arızı kazançlar, devamlılık arz etmeyen faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlardır. Gelir vergisine tabi arızı kazançlar, GVK'nin 82. maddesinde sayılmıştır. Buna göre vergiye tabi arızı kazançlar; ticari kazançlar, belirli faaliyetlerin durdurulması, terk edilmesi veya faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere katılım gösterilmemesi karşılığında sağlanan menfaatler, gayrimenkullerin tahliye edilmesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminat ve peştamallıklar, arızı serbest meslek kazançları, gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işlerinden sonradan elde ettikleri kazançlar ve dar mükelleflerin arızı ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlardır.

Arızı ticari kazançlar

Devamlı olarak yürütülmesi esas olan ticari faaliyetlerin arızı olarak gerçekleştirilmesinden veya bu faaliyetlere aracılık edilmesinden doğan kazançlardır.²⁸⁹

ancak arazinin bu beş yıllık süre içerisinde parsellenmiş olması nedeniyle ticari bir faaliyetin söz konusu olduğu belirtilmiştir.

²⁸⁸Özbalcı, **a.g.k.**, 2008, 651-652.

²⁸⁹Ayrıca bkz; “**2.2.1. Ticari kazançlar**” başlığı.; D. 9.D, 12.02.2008, E.2006/2557, K. 2008/718 sayılı kararda GVK'de tek sefere mahsus olarak gerçekleştirilen ticari işlemlerin arızı kazanç olarak sayılmış olmasının ticari faaliyetin esasında devamlı ve mutad olarak yapılması gerektiğine işaret ettiği belirtilmiştir.

Ticari faaliyetlerin kazanç sağlama maksadıyla devamlı olarak yürütülmesi söz konusuysen arızı ticari kazançlarda çoğunlukla şahsi ihtiyaç veya malvarlığı unsurlarının değerlendirilmesi amacıyla gerçekleştirilen tek sefere mahsus bir işlem söz konusudur.²⁹⁰ Her ne kadar devamlı bir faaliyet söz konusu olmasa da tek sefere mahsus bu işlemin de kâr elde etme amacı güdülerek yapılması gerekir.²⁹¹ Kazanç elde etme amacıyla yapılmayan, yalnızca servetin korunması ve benzeri bir amaç taşıyan bir işlemin ticari faaliyet olarak nitelendirilmemesi gerektiğinden, böyle bir faaliyetin arızı olarak gerçekleştirilmesinin de arızı kazanç olarak vergilendirilmemesi gerekir.²⁹²

Arızı serbest meslek kazançları

Ticari kazançlara benzer şekilde serbest meslek kazançlarının da en önemli unsurlarından biri devamlılıktır. Serbest meslek faaliyetlerinin devamlılık sağlamayacak biçimde, tek sefere mahsus olarak yürütülmesinden elde edilen kazançlar, arızı kazanç olarak vergilendirilir.²⁹³

²⁹⁰Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.k.**, 2022, 124.; Danıştay 4.D, 10.04.1980, E.1979/4111, K.1980/1189 sayılı kararda sahibi olduğu evi yıkararak on dokuz yıl sonra bir apartman inşa eden ve inşa ettiği apartmanın yedi dairesini aynı yıl içerisinde satan kişinin faaliyetinde devamlılık unsuru bulunmadığından arızı ticari kazanç olarak vergilendirilmesi yönünde hüküm verilmiştir. Kızılot, **a.g.k.**, 1987, 195-196. Olaydaki satışların malvarlığı unsurunu değerlendirme amacıyla gerçekleştirildiği söylenebilir.

²⁹¹Öncel vd., **a.g.k.**, 2022, 348.

²⁹²Mutluer, **a.g.k.**, 2007, 145.; Danıştay 4.D, 06.02.1973, E.1971/7806, K.1973/441 sayılı kararda ticari bir faaliyet için satın alınan taşıtın iktisap edilmesinden iki yıl sonra satılmasının ticari bir amaç taşımadığına ve arızı ticari kazanç olarak vergilendirilemeyeceğine hükmedilmiştir. Özbacı, **a.g.k.**, 1987, 710-711.

²⁹³Ayrıca bkz; “2.2.4. Serbest meslek kazançları” başlığı.

SONUÇ

GVK'de gelir vergisinin konusunun gelir olduğu hüküm altına alınmış olsa da gelire ilişkin net bir tanım yer almaz. Vergilendirilebilir gelirin tespit edilmesi için öncelikle hangi ekonomik değerlerin gelir olarak kabul edileceğinin saptanması gerekir. Bunun için öğretilerde pek çok görüş ve kuram ortaya atılmıştır.

Öğretilerdeki görüş ve kuramlarda gelir iktisadi bir kavram olarak belirli bir zaman dilimi içerisinde alım gücünde meydana gelen artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin iki zamansal nokta arasında kişilerin alım güçlerinde meydana gelen artışların parasal karşılığı olduğu ifade edilmiştir. Gelir, bir kıymet akışı olarak belirli zaman aralıkları dahilinde ele alınmış; dönem içerisinde tüketilen hakların piyasa değerleri ile mülkiyet hakkına sahip olunan şeylerin toplamının dönem başıyla dönem sonu değerleri arasındaki değişim olarak çözümlenmiştir.

Gelire ilişkin öğretilerde yer alan tanımların fazla geniş kapsamlı olduğu ve hangi faaliyetlerin gelir getirici faaliyetler olduğunun açıklığa kavuşturulması bakımından yetersiz olduğu söylenebilir. Yalnızca gelirin kuramsal tanımından hareketle gelir vergisi uygulamasının açık ve basit hale getirilmesi elbette mümkün değildir. Ancak bu tanımlar, vergilendirilebilir gelirin tespiti bakımından bir başlangıç noktası teşkil etmektedir. Bu tanımlardan hareketle vergilendirilebilir gelir yasal düzlemde tespit edilebilir hale gelir. Gelirin kuramsal tanımına dahil edilebilen ve kanunda yer alan diğer koşulları taşıyan ekonomik değerler gelir vergisinin konusuna dahil edilmektedir.

Vergilendirilebilir gelirin tespiti bakımından yaygın biçimde kabul gören kaynak kuramı ve safi artış kuramı devamlılık bakımından önem arz eder. Kaynak kuramında bir üretim faaliyeti neticesinde elde edilen gelirin düzenlilik ve devamlılık niteliğine vurgu yapılır. Safi artış kuramına göre ise hangi kaynaktan doğarsa doğsun, düzenlilik veya devamlılık niteliklerini haiz olup olmadığı önem taşımaksızın belirli bir dönem içerisinde kişilerin alım gücünde meydana gelen her türlü artış gelir olarak kabul edilir. Safi artış kuramında gelir kaynak kuramına göre daha geniş biçimde ele alınır. Kaynak kuramına göre gelir olarak kabul edilmeyen arazi kazançlar ve değer artışı kazançları safi artış kuramının benimsenmesi ile gelir vergisinin konusuna dahil edilebilir. Bu noktada kanun koyucunun bulduğu çözüm bu kuramlardan birinin tek başına kabul edilmesi değil, iki kuramın bir arada ve birbirini tamamlayacak şekilde hukuk sistemine dahil edilmesidir. Türkiye'de olduğu gibi pek çok Avrupa Birliği ülkesinde de bu iki

kuram farklı ağırlıklara sahip olacak biçimde bir araya getirilerek karma uygulamalar oluşturulmuş ve vergilendirilecek gelirin kapsamı bu şekilde belirlenmiştir.

Gelir kavramına ilişkin görüşlerin ve kuramların pek çoğunda devamlılığa ve dönemselliğe ilişkin tespitlerde bulunulmuştur. Dönemsellik ile devamlılığın birbirinden farklı olmakla birlikte yakın anlamlı kavramlar oldukları söylenebilir. Devamlılık sürekli olma, sona ermeme, kesintiye uğramama anlamlarına gelir. Dönemsellik ise belirli olayların veya olaylar silsilesinin belirli ayırt edici özelliklere sahip zaman parçaları dahilinde belirli bir düzen içinde ve tekrar tekrar meydana gelme eğilimidir.

Gelirin belirli bir zaman dilimi içerisinde elde edildiği, iki zamansal nokta arasında meydana gelen artışların gelir olarak değerlendirildiği, bu zaman aralıklarının dönem sonu ve dönem başı olarak adlandırıldığı ve zaman diliminin çoğunlukla bir takvim yılına karşılık geldiği öğretilerde sıklıkla belirtilmiş ve gelirin dönemsel olduğuna vurgu yapılmıştır.

Gelirin belirli zaman aralıkları dahilinde elde edilmesi dönemsellik niteliğine karşılık gelirken düzenli ve sürekli biçimde elde edilmesi onun devamlı olduğunu gösterir. Kesintisiz, devamlı olarak elde edilen gelirin vergilendirilebilmesi için belirli dönemler dahilinde ele alınması gerekir. Bunun yanında devamlı olması şartı aranan gelir unsurlarının elde edilmiş sayılmaları için ilgili dönem içerisinde devamlılığa ilişkin koşulların sağlanması gerekir. Devamlılık ve dönemselliğin birbirini tamamlayan, çoğu zaman bir arada ele alınması gereken kavramlar olduğu kuşkusuzdur.

Mali gücün diğer göstergeleri olan servet ve harcamaların yanında gelir de tarih boyunca önde gelen vergi konularından olmuştur. Gelirin tanımına ilişkin tartışmaların tarihsel süreçte yoğun biçimde yürütülmesi de bundan kaynaklanır. Osmanlı döneminde modern anlamda bir gelir vergisi sayılmamakla birlikte tarımsal üretimi konu alan vergilerden biri olan aşar ile başlayan gelirin vergilendirilmesi süreci 193 sayılı GVK ile güncel haline ulaşmıştır.

Daha önce de belirtildiği üzere GVK'de gelire ilişkin bir tanım yer almaz. Dolayısıyla gelirin vergilendirilebilmesi için öncelikle bir iktisadi kıymetin kuramsal anlamda gelir teşkil edip etmediğinin tespit edilmesi gerekir. Sonrasında gelir olarak nitelendirilebilecek olan bu ekonomik değer yıllık olma, safi olma, kişisel olma, gerçek olma ve genel olma niteliklerine sahip olup olmadığı irdelenmelidir. Son olarak bir ekonomik değer gelirin vergisinin konusuna girdiğinin söylenebilmesi için kuramsal

olarak gelir sayılan ve gelirin kanunda düzenlenen niteliklerini taşıyan bu değerin aynı zamanda GVK’de sayılan yedi gelir unsurundan birinin kapsamına dahil edilebilmesi gerekir. Sonrasında vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği, yani varlığı tespit edilen gelirin verginin mükellefi sayılan bir gerçek kişi tarafından elde edilip edilmediği ele alınır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından gelir kural olarak mükellef tarafından beyan edilir, vergi tarh edilir, tahakkuk eder ve tahsil edilir. Böylece vergilendirme süreci tamamlanmış olur. Devamlılık gelirin tanımlanması bakımından da ayırt edici bir unsur olsa da bu çalışmada esas olarak yukarıdaki gibi özetlenebilecek olan Türk hukukunda gelirin vergilendirilmesi sürecinde devamlılığın yeri ve önemi ele alınmıştır.

Başta GVK olmak üzere devamlılık kendine farklı kanuni düzenlemelerde yer bulur. Gelir Vergisi Kanunu’nun mükellefiyete ve gelir unsurlarına, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun kurum kazançlarına ve mükellefiyete, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun verginin konusuna, Emlâk Vergisi Kanunu’nun gayrimenkulün vergi değerinin değişmesine ve Gider Vergileri Kanunu’nun banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusuna ilişkin hükümlerde devamlılık kavramına rastlanır. Ancak devamlılık kavramı bahsedilen kanunlarda tam manasıyla bir yoğunluğa ve ayırt ediciliğe sahip değildir.

Devamlılığın Türk vergi hukukunda en büyük öneme sahip olduğu alan GVK’de yer alan gelir unsurlarının tespitine ilişkin hükümlerdir. Birtakım gelir unsurlarının birbirinden ayırt edilebilmesi kimi zaman yalnızca faaliyetin devamlı olup olmadığına bağlıdır. Gelir unsurunun doğru biçimde tespit edilebilmesi ise vergilendirme tekniği, safi gelirden indirilmesine izin verilen giderler ve uygulanacak istisna ve muafiyet hükümleri açısından öneme sahiptir.

Gelir unsurlarının doğru biçimde tespit edilebilmesi mükellefin vergi ödevinin kapsamının belirlenmesi bakımından da önem arz eder. Mükellefin devamlı bir ticari faaliyet veya serbest meslek faaliyeti yürüttüğünün tespit edilmesi halinde defter tutma, beyanname verme, bildirimde bulunma gibi şekli ödevlerinin daha ağır olacağı açıktır. Faaliyetin devamlı sayılmamasının ise şekli ödevler bakımından mükellefin lehine olduğu söylenebilir.

GVK’ye göre devamlılık niteliğine sahip olan gelir unsurları ticari kazançlar ile serbest meslek kazançlarıdır. Bunların dışındaki gelir unsurlarının devamlı olduğu söylenemez. Yedinci gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratlar bakımından ise gelirin devamlı değil arızı, tek sefere mahsus olması esastır. Bu çalışmada, devamlılığın gelir

unsurunun tespiti bakımından belirleyici olduğu noktalar belirlenmeye çalışılmış; bunun yanında idarenin ve yargının devamlılığa ilişkin kabul ettiği ölçütlere yer verilmiştir.

GVK'de ticari ve sınai faaliyetlerin tanımı veya bu faaliyetlerin devamlılığına ilişkin bir düzenleme bulunmaz. Ancak öğretilerde devamlılık ticari faaliyetin asıl unsurlarından biri olarak kabul edilir. Ticari nitelik taşımasına rağmen devamlı olarak yürütülmeyen faaliyetler ise arazi ticari faaliyet olarak değerlendirilir. Kanuni bir tanımı bulunmayan devamlılığın varlığının subjektif ve objektif birtakım ölçütlere göre tespit edilmesi gerekir. İdarenin görüşleri ve yargı kararları ışığında subjektif ölçüt faaliyetin devamına yönelik kasıt ve niyetinin varlığı olarak tespit edilmiştir. Objektif ölçüt ise sermaye tahsisi, iş yeri açılması ve benzeri göstergelerle varlığı saptanabilen ticari organizasyondur. Bu ölçütlerin yanında devamlılığın varlığı fiilen de tespit edilebilir. Yapılan işlemlerin sayıca çokluğu devamlılığın varlığına işarettir. Çokluğun ne zaman meydana geldiği kuşkusuz her faaliyetin niteliğine göre ayrı ayrı tespit edilir.

Ticari faaliyetlerin aksine sınai faaliyetler tek sefere mahsus olarak yapılamaz. Bu faaliyetler zorunlu olarak devamlılık niteliği taşır. Bu yüzden ticari kazanç getiren sınai faaliyetlerin devamlı olup olmadığının ayrıca tespit edilmesine gerek yoktur.

Birtakım faaliyetler neticesinde elde edilen kazanç ve iratların dahil oldukları gelir unsurunun belirlenmesinde yegâne ölçüt devamlılıktır. Devamlılık bakımından özellik gösteren ticari faaliyetlerden ilki gayrimenkul alım satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşılmasıdır. Bu faaliyet devamlı biçimde yürütüldüğünde ticari kazanç elde edilmesi söz konusu olurken tek sefere mahsus olarak yapılması ve diğer koşulların sağlanması halinde değer artışı kazancı elde edilmiş olur.

Arazilerin iktisap edildikten sonra beş yıl içerisinde parsellenmesinin ardından satılmasından elde edilen gelirler de ticari kazanç olarak gelir vergisine tabidir. Arazinin parsellenmesi esasında şahsi ihtiyaç boyutlarını aşan ve servetin korunması için gerekli olmayan ticari mahiyette bir işlemdir. Bu faaliyet neticesinde elde edilen gelirin ticari kazanç sayılması için parselleme işlemi bakımından böyle bir süre şartı getirilmesi isabetli değildir. Çünkü bu faaliyet kazanç elde etme amacı ve devamlılık bakımından değerlendirildiğinde gayrimenkullerin devamlı olarak alım ve satımı faaliyetinden çok da farklı değildir.

Kişilerin kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım ve satımı ile devamlı olarak uğraşması da ticari bir faaliyettir. Ancak bu alım satım işlemlerinin devamlılık arz etmemesi halinde değer artışı kazancı elde edilmesi söz konusu olur. Alım satım

işlemlerinin ne zaman devamlılık arz ettiği hususunda ticari organizasyonun varlığı yine bir gösterge teşkil eder. Ancak ne idare ne de yargı kişilerin kendi nam ve hesabına menkul kıymet alım ve satımı gerçekleştirmeleri halinde devamlılıktan söz edilebilmesi için varlığı aranan işlem çokluğuna ilişkin sayısal bir ölçüt belirlemiştir. Menkul kıymet alım satımı herkesçe sıklıkla gerçekleştirilen ve her zaman ticari maksat güdülmeyen işlemler olduğu için faaliyetin devamlılığı yönünde bir kasıt ve niyetin bulunup bulunmadığı somut olaylar bazında ele alınmalıdır.

Serbest meslek faaliyetinin en önemli niteliklerinden biri devamlılık göstermesidir. Faaliyetin devamlı biçimde, mutlak meslek olarak yürütülmesi gerekir. Serbest meslek faaliyetinde işe başlama belirtileri olarak kabul haller, devamlılık bakımından da belirleyicidir. Mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanıp bağımsız biçimde yürütülen bir faaliyetin devamlı olmaması halinde, diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlere göre vergilendirme yapılır.

Gayrimenkullerin kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir kural olarak gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilir. Ancak gayrimenkul kiralama işinin devamlılık arz edecek biçimde yürütüldüğü durumlarda, yani gayrimenkullerin belirsiz süreli olarak kiralanmasından daha fazla gelir elde edilmesi amacıyla daha kısa dönemler için kiraya verilmesi, devamlı olarak farklı kişilerin kullanımına hazır bulundurulması hallerinde açıkça ticari bir faaliyet söz konusu olur.

Borç para verilmesi karşılığında tahsil edilen alacak faizleri menkul sermaye iradıdır. Buna karşın borç para verme işinin devamlı olarak yürütülmesi yani ikrazatçılık faaliyeti ticari faaliyet sayılır. Bu işlerde de devamlılık idarenin ve yargının görüşleri doğrultusunda ticari organizasyonun varlığına ve işlem sıklığına göre tespit edilir.

Son olarak, daha önce de ifade edildiği gibi menkul kıymetlerin devamlılık arz eden bir faaliyet söz konusu olmaksızın elden çıkarılmaları halinde değer artışı kazancı elde edilmiş olur. Ayrıca gayrimenkullerin devamlı olarak alınıp satılması söz konusu olmaksızın iktisap tarihinden itibaren beş yıllık süre içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar da değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabi olur. Bünyesinde devamlılık karakterini taşıyan ticari faaliyetlerin ve serbest meslek faaliyetlerinin tek sefere mahsus olacak şekilde gerçekleştirilmesi neticesinde elde edilen gelirler arızı kazanç olarak vergilendirilir.

Tekrar ifade etmek gerekir ki Türk vergi mevzuatında devamlılığa ilişkin ne genel nitelikte ne de gelir unsurlarına özel bir tanım mevcuttur. Ancak devamlılığın belirleyiciliğe sahip olduğu hallerde kişilerin hangi gelir unsurunu elde ettiklerinin tespit edilmesi için hem genel olarak gelir vergisi kanunu bağlamında devamlılığın ne anlama geldiği hem de ilgili faaliyetlerin ne zaman devamlı sayılacağı bilinmek zorundadır. Bu mesele günümüze kadar idarenin ve yargının tespitleri ile çözümlenmeye çalışmıştır. Devamlılık kasıt ve niyeti, ticari organizasyonun varlığı ve işlem sıklığı gibi ölçütler mevcut ve tutarlı uygulamalarla desteklenmektedir. Örneğin gayrimenkul alım satım ve inşaa işlerinin veya ikrazatçılığın devamlılığına ilişkin sınırlar sayısal olarak oldukça net biçimde tespit edilmiştir. Ancak kişilerin devamlı olarak kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım satımı işi ile uğraşması faaliyeti bakımından yerleşik bir uygulama mevcut değildir. Çünkü bu işin doğası gereği ne zaman ticari mahiyete büründüğü somut olay bazında tespit edilmelidir.

Özetle, gelir unsurlarının doğru biçimde tespit edilebilmesi bakımından hangi faaliyetlerde devamlılık koşulunun ne zaman gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda yerleşik uygulamaların bulunduğu açıktır. Bu noktada kanun koyucunun, mükelleflerin uygulamada yaşadığı belirsizliklerin giderilmesi ve bu belirsizliklerin bir uyuşmazlığa dönüşmesinin engellenmesi adına harekete geçmesi şarttır. Bu nedenle ticari kazançlarda devamlılık bakımından belirleyici olan ticari organizasyon, devamlılık kasıt ve niyeti, işlem sıklığı ile serbest meslek kazançlarında devamlılık bakımından belirleyici olan mutata mesleğe ilişkin ölçütlerin kanunlaştırılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akdoğan, A. (1988). *Gelir ve kurumlar vergilerinin (yasal düzenlemelerin işleyişleri açısından) incelenmesi ve değerlendirilmesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası.

Bahtiyar, M. (2019). *Ortaklıklar hukuku*. (13. Baskı), İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Bankman, J., Shaviro, D.N. ve Stark, K. J. (2012). *Federal income taxation*. (16. Baskı), New York: Wolters Kluwer Lax & Business.

Bilici, N. (2022). *Türk vergi sistemi*. (45. Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi.

Çakıcı, Ö. ve Ceylan, M. (2014). *Banka ve sigorta muameleleri vergisi, teori-uygulama-mevzuat*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.

Erginay, A. (1982). *Kamu maliyesi*. (8. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.

Friedman, M. (2018). *A theory of consumption function*. Auckland: Pickle Partners Publishing.

Göker, C. (2011). *Yönlendirici vergilendirme*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Gülçiçek, A. (2023). *Yorum ve açıklamalarla katma değer vergisi, özelgeler, yargı kararları, örnek uygulamalar, özellikli hususlar*. (2. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Haig, R.M. (1921). *The concept of income: economic and legal aspects*. New York: Columbia University Press.

- Kızılot, Ş. (1987). *Vergi uygulamasıyla ilgili muktezalar ve Danıştay kararları*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2013). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. (5. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Küsmenoğlu, İ. (2010). *Cumhuriyet dönemi vergi tarihi I'inci kitap Osmanlı Devleti'nden 1980'e*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2012). *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*. İstanbul: Acar Basım.
- Musgrave, R.A. (1987). *Kamu maliyesi teorisi (I) genel ilkeler*. (Çev: Orhan Şener), (1. Baskı), İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi.
- Mutluer, K. vd., (2010). *Türk vergi sistemi*. (4. Baskı), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Mutluer, M. K. (2007). *Vergi özel hukuku*. (1. Baskı), İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Nadaroğlu, H. (1992). *Kamu Maliyesi Teorisi*. (8. Baskı), İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Neumark, F. (1946). *Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi, Teori-Tarihçe-Pratik*. İstanbul: Hak Kitabevi.
- Oktar, S. A. (2018). *Türk vergi sistemi*. (2. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M. vd., (2022). *Vergi hukuku*. (31. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2022). *Türk vergi sistemi*. (11. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Özbalcı, Y. (2008). *Gelir Vergisi Kanunu yorum ve açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık, s. 80.
- Rosen, H. S. (1995). *Public finance*. (4. Baskı), New York: McGraw Hill.
- Rutherford, D. (2012). *Routledge Dictionary of economics*. (3. Baskı), Abingdon: Taylor & Francis Group.
- Saban, N. (2021). *Vergi hukuku*. (11. Baskı), İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Seligman, E.R.A. (1970). *The income tax, history, theory and practice of income taxation*. New York: The Macmillan Company.
- Sevilengül, O. (2020). Genel muhasebe. (19. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Simons, H.C. (1938). *Personal income taxation, the definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022). *Türk vergi sistemi*. (19. Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Türkay, İ. (2007). *Serbest meslek kazancının vergilendirilmesi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Türkiye – Hollanda Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşması. RG, Karar Sayısı:88/13122, 22.08.1988, S. 19907.
- Websters (1993). *The New Lexicon Webster's Encyclopedic Dictionary of English Language*. Lexicon Publications, s. 211.
- Yürekli, S. (2016). *Türk Borçlar Kanununa göre hizmet sözleşmesinin sona ermesi*. (3. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Makaleler

- Akdeniz, G. (1957). Türk Gelir Vergisine Göre Ticari Kazanç Kavramı. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 3. sayı , s. 153-165.
- Batı, M. (2015). Gayrimenkul satış kazançlarının ticari kazanç kapsamında irdelenmesi. *İzmir Barosu Dergisi*, 80(1), 77-98.
- Brooks, J.R. (2018). The definitions of income. *Tax law review*, 71(2), 253-309.
- Burak, E. ve Öztaş, S. (2015). Kurumsal yönetim ilkelerinin muhasebenin temel kavramları açısından değerlendirilmesi. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1), 1-17.
- Coşkun Karadağ, N. ve Yakar, S. (2018). Ticari kazancın belirleyicisi olarak “devamlılık”: Türk Ticaret Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde bir değerlendirme. *Maliye Dergisi*, 174. sayı, 372-401.
- Çağan, N. (1977). Vergi hukuku yönünden "para faizsiz - ev kirasız" sözleşmesi. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 9(1), s. 193-201.
- Çakmak, M.D. (2017). Olağanüstü Bir Verginin Tarihsel Dönüşümü: Gelir Vergisi Üzerine Bir İnceleme. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 17(197), 1289-1312.
- Dinçer, M.R. ve Kalelioğlu, M.H. (2013). Gelirin tespiti ve vergilendirilmesi: safi artış teorisi, kaynak teorisi. *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(3), 85-104.
- Fisher, I. (1937). Income in theory and income taxation in practice. *Econometrica*, 5(1), 1-55.
- Gürsoy, B. (1949). Türkiye'de Vergi Reformu ve Gelir Vergisi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 4(1), 262-275.

- Öner, C. (2014). Dar mükellefiyette ticari kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılmadığı haller üzerine. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63 (2), 365-395.
- Sarıcaoğlu, E. (2021). Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinden doğan gelirin vergilendirilmesinde elde etme unsuru. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25 (3), 537-577.
- Seligman, E.R.A. (1919). Are stock dividends income? *The American Economic Review*, 9(3), s. 517-536.
- Şahankaya, S. (2016). Belirli süreli iş sözleşmeleri. *Ankara Barosu Dergisi*, 2016(4), 177-208.
- Taşdelen, A. (2010). Hukuki açıdan zirai kazançların vergilendirilmesi. *Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 23(2), 137-144.
- Tuncer, S. (1990). Vergi hukuku açısından medeni ikametgâh ve mali ikametgâh. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 53-68.
- Turan, C. (1990). Menkul kıymet alım satımından elde edilen kazançların gelir vergisi açısından değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 1-4.
- Yaka, R. (2021). Şirketlerin ömrüne dair doğrular ve yanlışlar. *19 Mayıs Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 35-55.
- Yıldırım, B. (2011). Dernekler ile dernek iktisadi işletmelerinin hukuki durumu ve vergisel açıdan değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 363. sayı, 157-167.

Tebliğler

15.03.1960 tarihli ve 90 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği.

08.07.1972 tarihli ve 104 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği.

29.07.1972 tarihli ve 6 Seri Numaralı Emlâk Vergisi Genel Tebliği.

19.02.1990 tarihli 221 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği.

26.12.1992 tarihli 1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

03.04.2007 tarihli ve 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

23.06.2010 tarihli ve KDVK-58/ 2010-6 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri.

Mahkeme kararları

Danıştay 4. D, 06.03.1963, E.1961/1474, K.1963/861.

Danıştay 4. D, 21.05.1966, E.1966/447, K.1966/2487.

Danıştay 4. D, 21.05.1966, E.1966/447, K.1966/2488.

Danıştay 4. D, 21.05.1966, E.1966/447, K.1966/2489.

Danıştay 4. D, 21.05.1966, E.1966/447, K.1966/2490.

Danıştay 4. D, 23.05.1966, E.1961/1820, K.1966/2567.

Danıştay 4. D, 29.04.1972, E.1971/6137, K.1972/3239.

Danıştay 4. D, 06.02.1973, E.1971/7806, K.1973/441.

Danıştay 4. D, 05.05.1973, E.1971/8634, K.1973/2484.

Danıştay 4. D, 01.05.1976, E.1975/2481, K.1976/1006.

Danıştay 13. D, 24.06.1976, E.1976/585, K.1976/2174.

Danıştay 13. D, 17.04.1979, E.1979/2928, K.1979/987.

Danıştay 4. D, 26.03.1980, E.1979/2200, K.1980/974.

Danıştay 4. D, 14.01.1980, E.1979/3942, K.1980/74.

Danıştay 4. D, 10.04.1980, E.1979/4111, K.1980/1189.

Danıştay 4. D, 28.10.1980, E.1980/646, K.1980/3023.

Danıştay 13. D, 24.03.1981, E.1980/1480, K.1981/558.

Danıştay 4. D, 15.01.1982, E.1980/3363, K.1982/54.

Danıştay 4. D, 21.04.1989, E.1988/3479, K.1989/1916.

Danıştay 3. D, 28.11.1989, E.1989/1134, K.1989/2648.

Danıştay 9. D, 12.05.1999, E.1997/3351, K.1999/1979.

Danıştay 3. D, 05.04.2000, E.1999/691, K.2000/1253.

Danıştay VDDK, 03.05.2002, E.2002/93, K.2002/231.

Danıştay VDDK, 14.04.2006, E.2006/45, K.2006/108.

Danıştay VDDK, 30.01.2007, E.2006/354, K.2007/129.

Danıştay 9. D, 12.02.2008, E.2006/2557, K. 2008/718.

Danıştay 3. D, 07.02.2012, E.2010/3441, K.2012/304.

Danıştay 7. D, 06.10.2020, E.2016/32, K.2020/3675

Danıştay 4. D, 19.01.2021, E.2016/10446, K.2021/335.

Danıştay 4. D, 11.02.2021, E.2016/11307, K.2021/928.

Danıştay VDDK, 14.04.2021, E.2021/125, K.2021/380

Danıştay 4. D., 25.02.2021, E.2016/17194, K.2021/1252.

Danıştay 4. D, 11.11.2021, E.2017/4375, K.2021/6605.

Danıştay 3. D, 14.12.2021, E.2018/522, K.2021/6113.

Danıştay 9. D, 08.02.2022, E.2019/1792, K.2022/286.

Danıştay VDDK, 09.02.2022, E.2020/880, K.2022/96.

Danıştay 4. D, 21.02.2022, E.2018/1342, K.2022/963.

Danıştay 4. D, 14.03.2022, E.2018/1561, K.2022/1540.

Danıştay 4. D, 14.03.2022, E.2018/2069, K.2022/1541.

Danıştay 4. D, 14.03.2022, E.2018/6474, K.2022/1550.

Danıştay 7. D, 16.03.2022, E.2018/96, K.2022/1036.

Danıştay 3. D, 16.03.2022, E.2019/1752, K.2022/1156.

Danıştay 9. D, 27.04.2022, E.2019/5375, K.2022/1658.

Danıştay 4. D, 17.05.2022, E.2022/1117, K.2022/3145.

Danıştay 3. D., 22.09.2022, E.2019/3816, K.2022/3303.

Özelgeler

30.05.1973 tarihli ve 2.2130-4-318 sayılı özelge.

16.04.1981 tarihli ve 1-2126/34935 sayılı özelge.

18.09.1981 tarihli ve 1.2126-4-768/68918 sayılı özelge.

25.11.1981 tarihli ve 2126-4-768/86883 sayılı özelge.

12.04.1985 tarihli ve 2-2128-21895 sayılı özelge.

21.01.1986 tarihli ve 2126-52-210 sayılı özelge.

19.08.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 64-1364 sayılı özelge.

27.08.2011 tarihli ve 62030549-120[37-2016/588]-738343 sayılı özelge.

18.01.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4:2011/14001-03-99 sayılı özelge.

12.03.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-983 sayılı özelge.

13.09.2012 tarihli ve 38418978-120[70-19/2]-E.244204 sayılı özelge.

16.02.2015 tarihli ve 11395140-105[236-2015/VUK-1/18096-260 sayılı özelge.

13.05.2016 tarihli ve 62030549-120[65-2015/926]-57214 sayılı özelge.

17.11.2016 tarihli ve 18008620-130[ÖZG-2013-66]-67 sayılı özelge.

14.11.2017 tarihli ve 84098128-120.04.02[18-2017/15]-126070 sayılı özelge.

12.06.2018 tarihli ve 38418978-120[52-17/4]-228083 sayılı özelge.

14.08.2020 tarihli ve 62030549-120[37-2016/628]-598228 sayılı özelge.

08.09.2020 tarihli ve 38418978-120[70-19/2]-E.244204 sayılı özelge.

13.11.2020 tarihli ve 62030549-120[23-2019/1193]-E.842884 sayılı özelge.

13.11.2020 tarih ve 62030549-120[65-2019/496]-E.843001 sayılı özelge.

18.12.2020 tarih ve 62030549-120[18-2020/764]-E.945707 sayılı özelge.

01.09.2021 tarihli ve 54451858-045-22752 sayılı özelge.

05.08.2022 tarihli E-49327596-120[GVK.ÖZ.2021.137]-189843 sayılı özelge

15.08.2022 tarihli ve E-85550353-120.01.02.05[2021]-27482 sayılı özelge.

28.09.2022 tarihli ve 52796708-120-17743 sayılı özelge.

İnternet kaynakları

<https://sozluk.gov.tr/> [http-1]. (Erişim Tarihi: 19.06.2023).

<https://dictionary.law.com/> (Erişim Tarihi: 19.06.2023).

<https://merriam-webster.com/> [http-3]. (Erişim Tarihi: 19.06.2023).

<https://www.gib.gov.tr> (Erişim Tarihi: 19.06.2023).

<https://www5.tbmm.gov.tr> (Erişim Tarihi: 19.06.2023).

<https://www.resmigazete.gov.tr> (Erişim Tarihi: 19.06.2023).

<https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/> (Erişim Tarihi: 19.06.2023).

<https://dictionary.cambridge.org/>(Erişim Tarihi: 19.06.2023).