

**TÜRK GELİR VERGİSİNİN TİCARİ KAZANCA  
İLİŞKİN HÜKÜMLERİNİN  
YENİDEN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Ali ÇELİKKAYA  
Eskişehir, 1998**

**TÜRK GELİR VERGİSİNİN TİCARİ KAZANCA  
İLİŞKİN HÜKÜMLERİNİN  
YENİDEN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ**

**Ali ÇELİKKAYA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
Maliye Anabilim Dalı  
Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER**

**Eskişehir  
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Nisan 1998**

**Ali ÇELİKKAYA**

## YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

### TÜRK GELİR VERGİSİNİN TİCARİ KAZANCA İLİŞKİN HÜKÜMLERİNİN YENİDEN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ

**Ali Celikkaya**

**Maliye Anabilim Dalı**

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nisan 1998

**Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER**

Vergiler kamu harcamalarının finansmanında kullanılan en önemli gelir kaynağıdır. Kamu hizmetlerinin gerektirdiği harcamaların finansmanının sağlanması vergi sisteminin temel fonksiyonu olmakla birlikte, tek fonksiyonu değildir. Tasarrufların ve sermaye birikiminin artırılması yoluyla ekonomik büyümenin teşvik edilmesi, vergi yükünün dağıtılmasında ödeme gücünün göz önünde bulundurulması suretiyle gelir dağılımının daha adil hale getirilmesi de vergi sisteminden beklenen diğer önemli fonksiyonlardır.

Gelir Vergisi de vergi sisteminin bir parçası olduğu için yukarıda sayılan fonksiyonlardan her birini yerine getirmesi arzu edilmektedir. Ancak vergi oranlarının aşırı derecede yüksek olması, hayat standardı, götürü vergi gibi tahmini yöntemlere yer verilmesi, vergilemede ödeme gücünün göz önünde bulundurulmaması ve vergi kaybının önlenememesi gibi nedenlerle kendisinden beklenen fonksiyonları tam olarak yerine getirememektedir.

Gelir Vergisi hasılatı kanunda sayılan yedi tip kazanç ve irat unsurundan elde edilmekte, bunlar içerisinde ticari kazançlardan elde edilen hasılatın payı %25'i bulmaktadır. Gelir Vergisinin gerek mevzuat ve gerekse vergi idaresi yönünden etkinliğinin kaybolmasında, ticari kazancı düzenleyen hükümlerin de etkisi büyüktür. Hayat standardı ve götürü usul bunun güncel örnekleridir. Devletin gelir ihtiyacının adil olarak sağlayabilmesi için ticari kazançlara ilişkin hükümlerin de bu sistemin bir parçası olarak yeniden gözden geçirilmesinde yarar vardır. Bu nedenle, bu çalışmada ticari kazançlara ilişkin hükümler yeniden gözden geçirilmiştir.

## **ABSTRACT**

### **THE REVIEW OF THE SENTENCES OF TURKISH INCOME TAX LAW RELATED TO COMMERCIAL EARNINGS**

Taxes are the most important revenue source used in financing the public expenditures. Financing the public service expenditures is the major function of the tax system, but not the only one. Also the encouragement of the economic growth by the way of increasing savings and capital accumulation and making the income distribution more equitable by considering ability to pay in distributing the tax burden, are the other functions which are expected from the tax system.

Being an important part of the tax system, the income tax should fulfill the same targets. But it can not reach these goals fully, because of very high levels of tax rates, containing the approximate methods such as living standard and lump-sum taxation, not considering the ability to pay in taxation and disability of prevention of tax losses.

Income tax revenue is collected from seven types of income. The revenue share provided from commercial earnings reaches 25% in the total income of the tax revenue. The impact of the sentences ordering commercial income on the loss of the income tax's efficiency through legislation and tax administration is also great. Living standard and lump-sum taxation are examples of current defects. A review of the sentences related to commercial earnings as a part of this system would be beneficial for providing the public's income needs. That's why the sentences related to commercial earnings were reviewed in this study.

## DEĞERLENDİRME KURULU ÜYELERİ

İmza

Danışman: Prof. Dr. Fethi Heper

Üye: Prof. Dr. Aykut HELEKMAN

Üye: Yrd. Doç. Dr. Recai DÖNMEZ

Tezin kabul edildiği tarih: 23. Haziran 1998

Tez'in, ilgili yasa ve yönetmeliklerin öngördüğü teknik ve bilimsel koşulları karşıladığı ve adayın "Mali Hukuk Anabilim Dalı"nda Yüksek Lisans derecesi alma-ya hak kazandığı anlaşılmıştır.

Prof. Dr. Enver Ozkalp  
Anadolu Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

## ÖNSÖZ

Gelir Vergisi modern vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir unsurudur. Hemen hemen bütün ülkelerin vergi sistemlerinde mevcut olan Gelir Vergisi, vergilemede iktidar kuralının gerçekleştirilmesine en müsait vergidir. Ancak gittikçe bu özelliğini kaybetmeye başlamıştır. Bunda, ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin hükümlerin de büyük etkisi olmuştur. Çünkü, ticari kazanç elde edenlerin büyük bir kısmı götürü usulde vergilendirilmek suretiyle gerçek kazançlarını gizlemek imkanına sahip iken, gerçek usule tabi olanlar da hayat standardından vergi ödemek imkanına kavuşmuşlardır. Gelir Vergisinden muaf esnafın ne kadar olduğunu kestirmek ise gittikçe güçleşmektedir. Bu nedenle, ticari kazançla ilişkin hükümlerin yeniden gözden geçirilmesi ihtiyacı hissedilmiştir.

Ticari kazançlara ilişkin hükümleri yeniden gözden geçirildiği bu çalışmanın şimdiki halini almasında tez danışmanım sayın Prof. Dr. Fethi Heper' in çok büyük katkıları olmuştur. Yoğun idari ve akademik görevleri arasında zaman ayırarak çalışmanın tamamlanmasına yaptıkları katkılarından dolayı kendilerine teşekkürlerimi sunmayı bir borç biliyorum.

Ali Çelikkaya

## İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	iii
DEĞERLENDİRME KURULU VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZGEÇMİŞ.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xii

### BÖLÜM

#### GİRİŞ

1. Tezin Amacı ve Kapsamı. ....	1
2. Tezin Yöntemi ve Planı. ....	4

### 1. GELİR VERGİSİ VE TİCARİ KAZANÇ İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR.....6

#### 1.1. Gelir Vergisi İle İlgili Açıklamalar.....6

##### 1.1.1. Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi. ....6

##### 1.1.2. Gelir Vergisinin Özellikleri. ....9

##### 1.1.3. Gelir Vergisinin Vergi Sistemimizdeki Yeri. ....10

###### 1.1.3.1. Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı.....11

###### 1.1.3.2. Gelir Vergisinin Gelir Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri .....13

##### 1.1.4. Gelir Vergisini OECD Ülkelerinin Vergi Gelirleri İle Karşılaştırılması.....14

###### 1.1.4.1. Gelir Vergisinin GSYİH İçerisindeki Payının Karşılaştırılması.14

###### 1.1.4.2. Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payının Karşılaştırılması.....15

#### 1.2. Ticari Kazançla İlgili Açıklamalar. ....16

##### 1.2.1. Ticari Kazancın Gelir Vergisi Kanunundaki Yeri .....16

##### 1.2.2 Ticari Kazanç Elde Eden Mükelleflerin Toplam Gelir Vergisi Mükellefleri İçerisindeki Oranı .....17

###### 1.2.2.1. Gelir Vergisinin Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Grupları İtibariyle Dağılımı.....18

###### 1.2.2.2. Gelir Vergisinin Götürü Usulde Vergilendirilen Mükellef Grupları İtibariyle Dağılımı.....19

#### 1.3. Kavramsal Açıklamalar. ....20

##### 1.3.1. Revizyonun Tanımı.....21

##### 1.3.2. Revizyon ile Reform Arasındaki Fark .....21

##### 1.3.3. Revizyonun Nedenleri. ....23

###### 1.3.3.1. Vergilerin Yarattığı Etkinlik Kaybı .....24

###### 1.3.3.2. Vergi Sisteminin Yeniden Şekillendirilmesi. ....24

1.3.3.3. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı. ....	25
1.3.3.4. Vergi Yükünün Dağılımındaki Eşitsizlikler. ....	25
1.3.3.5. Makro Ekonomik Düşünceler. ....	26
1.3.3.6. Sosyal Düşünceler. ....	27
1.3.4. Revizyonun Devamlılığı. ....	27
1.3.5. Revizyonun Teknik ve Siyasal Yönü. ....	28
1.3.5.1. Revizyonun Teknik Yönü. ....	29
1.3.5.2. Revizyonun Siyasal Yönü.....	29
1.3.6. Ticari Kazançlarda Revizyonun Önemi.....	31
<b>2. TİCARİ KAZANCIN TANIMI KAPSAMI VE SINIRLARINA İLİŞKİ HÜKÜMLERİN YENİDEN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ.....</b>	<b>32</b>
2.1. Mevcut Yasal Düzenleme. ....	32
2.1.1 Ticari Kazancın Tanımı ve Kapsamı. ....	32
2.1.1.1 Ticaret Kanununda Ticari ve Sınai Faaliyet.....	33
2.1.1.2 Gelir Vergisi Kanununda Ticari ve Sınai Faaliyet. ....	34
2.1.2. Ticari Kazancın Özellikleri. ....	36
2.1.3. Ortaklarının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu. ....	37
2.1.3.1. Şahıs Şirketlerinin Ortakları. ....	38
2.1.3.2. Sermaye Şirketlerinin Ortakları. ....	38
2.1.3.3. Adi Şirket Ortakları. ....	38
2.1.4. Ticari Kazancın Tespit Şekilleri. ....	39
2.1.4.1. Ticari Kazancın Gerçek Usule Göre Tespiti. ....	39
2.1.4.2. Ticari Kazancın Götürü Usule Göre Tespiti. ....	40
2.1.5. Ticari Kazançlarda İndirilecek ve İndirilmeyecek Giderler.....	40
2.1.5.1. İndirilecek Giderler. ....	41
2.1.5.2. İndirilmeyecek Giderler. ....	41
2.1.6. Ticari Kazanca İlişkin Muafiyet ve İstisnalar ....	42
2.1.6.1. Esnaf Muafılığı. ....	42
2.1.6.2. Yatırım İndirimi. ....	42
2.1.6.3. İhracat İstisnası. ....	43
2.1.6.4. PTT Acentalığı Faaliyeti İle İlgili Faaliyet Gelirleri İstisnası.....	43
2.1.7. Ticari Faaliyette Bulunanlarda Defter Tutma Zorunluluğu.....	43
2.2. Ticari Kazancın Tanımına İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi.....	45
2.2.1. Ticari Kazancın Tanımına İlişkin Genel Açıklamalar.....	45
2.2.2. Ticari Kazancın Tanımı İle İlgili Danıştay Uygulamaları. ....	47
2.2.3. Kanunda Ticari Olduğu Özellikle Belirtilen Faaliyetler.....	50
2.2.4. Ticari Kazancın Tanımına İlişkin Diğer Hususlar. ....	53
2.3. Ticari Kazancın Tespit Şekillerine İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi.....	55
2.3.1. Bilanço Esasına Göre Ticari Kazancın Tespiti.....	55
2.3.1.1. Bilanço Esasına Göre Ticari Kazanç.....	55
2.3.1.2. Birinci ve İkinci Sınıf Tüccar Ayırımı. ....	56
2.3.2. Götürü Usule Göre Ticari Kazancın Tespiti.....	60

2.3.2.1. Götürü Usulün Yararları.....	60
2.3.2.2. Götürü Usulün Sakıncaları.....	61
2.3.2.3. Götürü Usulün Ulaştığı Boyutlar.....	63
2.3.2.4. Götürü Usule İlişkin Öneriler.....	64
2.4. Ticari Kazançta Mükellefiyetle İlgili Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi...	68
2.4.1. Dar Mükellefiyet.....	68
2.4.2. Tam mükellefiyet.....	71
2.5. Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi.....	72
2.6 İndirilecek ve İndirilmeyecek Giderlere İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi.....	75
2.6.1. Bazı Yabancı Ülkelerde İndirilecek Giderler.....	75
2.6.1.1. İngiltere.....	76
2.6.1.2. Almanya.....	77
2.6.1.3. Fransa.....	77
2.6.1.4. Amerika Birleşik Devletleri.....	77
2.6.2. Bazı Yabancı Ülkelerde indirilemeyecek Giderler.....	78
2.6.2.1. İngiltere.....	78
2.6.2.2. Almanya.....	78
2.6.2.3. Fransa.....	79
2.6.2.4. Amerika Birleşik Devletleri.....	79
2.6.3. İndirilecek Giderler Yönünden Yapılması Gereken Yasal Düzenlemeler.....	79
2.6.3.1. Lüks Otomobiller İçin Uygulanacak Amortisman Oranlarının Düşürülmesi.....	80
2.6.3.2. İşverence Ödenen Sigorta Primlerinin Gider Olarak Kaydedilmesinde Ortaya Çıkan Görüş Farklılıklarının Giderilmesi.....	81
2.6.3.3. Kredi Borçlarına İlişkin Anapara Geri Ödemelerinin Faiz Olarak Gider Yazılabilmelerine İmkan Veren Kanun Hükümlerinin Yeniden Düzenlenmesi.....	81
2.6.4. İndirilmeyecek Giderler Yönünden Yapılması Gereken Yasal Düzenlemeler.....	82
2.6.4.1. Eş ve Çocuklara Ödenen Paralar.....	82
2.6.4.2. Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülecek Faizler.....	83
2.6.4.3. Eş ve Çocukların İşletmeden Olan Cari Hesap Alacaklarına Yürütülecek Faizler.....	83
2.6.4.4. Finansman Giderleri Kısıtlamasında Karşılaşılan Güçlükler.....	84
2.7. Ticari Kazançta Muafiyetlere ve İstisnalara İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi.....	87
2.7.1 Ticari Kazançta Muafiyetlere İlişkin Görüşler.....	88
2.7.1.1. Esnaf Muafılığı.....	88
2.7.2. Ticari Kazançta İstisnalara İlişkin Görüşler.....	90
2.7.2.1 .Yatırım İndirimi İstisnası.....	90
2.7.2.2. İhracat İstisnası.....	94
2.7.2.3. Ticari Kazançla İlgili Diğer İstisnalar.....	96
2.8. Ticari Faaliyette Bulunanlarda Defter Tutmaya İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi.....	97

2.8.1. İşletme Defteri Esası.....	97
2.8.2. Kambiyo Senetleri Defteri.....	99
2.8.3. Defter Tutmaya İlişkin Diğer Hususlar.....	100
<b>3. TİCARİ KAZANCIN BEYANI, VERGİSİNİN HESAPLANMASI VE ÖDENMESİ İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİN YENİDEN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ.....</b>	<b>103</b>
3.1. Ticari Kazancın Beyanı, Hesaplanması ve Ödenmesi İle İlgili	
Mevcut Yasal Düzenleme. ....	103
3.1.1. Ticari Kazancın Beyanı.....	103
3.1.1.1. Gelirin Toplanması. ....	104
3.1.1.2. Toplama Yapılmayan Haller. ....	104
3.1.1.3. Gelirin İhtiyari Toplanması. ....	105
3.1.1.4. Aile Reisi Beyanı. ....	105
3.1.2. Verginin Hesaplanması ve Ödenmesi. ....	106
3.1.2.1. Verginin Hesaplanması. ....	106
3.1.2.2. Hesaplanan Vergiden Yapılacak Mahsuplar. ....	106
3.1.2.3. Verginin Ödenmesi.....	106
3.1.3. Ticari Kazançta Vergi Güvenlik Önlemleri.....	107
3.2. Ticari Kazancın Beyanına İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi ....	107
3.2.1. Genel Açıklamalar.....	107
3.2.2. Gelirin Toplanması.....	108
3.2.2.1. Sedüleri Sistem.....	109
3.2.2.2. Üniter Sistem.....	109
3.2.3. Aile Reisi Beyanının.....	114
3.2.3.1. Mevcut Düzenlemedeki Eksiklikler.....	114
3.2.3.2. Aile Reisi Beyanının Kaldırılması.....	117
3.3. Ticari Kazancın Hesaplanmasına İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi.....	118
3.3.1. Gelir Vergisi Tarifesi. ....	119
3.3.1.1. Genel Görüşler.....	119
3.3.1.2. Türk Gelir Vergisi Tarifesinin Genel Yapısı.....	120
3.3.1.3. AB Ülkelerinin Gelir Vergisi Tarifesi.....	121
3.3.1.4. Türk Gelir Vergisi Tarifesine İlişkin Öneriler.....	125
3.4. Hesaplanan Gelir Vergisinden Yapılacak Mahsuplara İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi.....	127
3.4.1. Geçici (Peşin) Vergi.....	128
3.4.1.1. Halen Uygulanmakta Olan Geçici Vergi Esası.....	128
3.4.1.2. Ülkemizde Geçici Vergi Uygulamasının Geçirdiği Safhalar....	129
3.4.1.3. Geçici Vergi Esasının Bazı Ülkelerde Uygulanış Şekle.....	131
3.4.1.4. Geçici Vergi Uygulamasından Vazgeçilmesi Halinde Para Değerinde Meydana Gelecek Aşınma.....	131
3.4.1.5. Geçici Vergini Mükellef Grupları İtibarıyla Dağılımı.....	132
3.4.1.6. Geçici Vergi Uygulamasının Anayasa Karşısındaki Durumu..	132
3.4.1.7. Geçici Vergi İle İlgili Öneriler.....	133
3.4.2. Vergi Tevkifatı ..... +	133
3.4.2.1. Vergi Tevkifatını Yararları ve Sakıncaları.....	134
3.4.2.2. Vergi Tevkifatı İle İlgili Görüşler.....	134

3.5 Ticari Kazançta Vergi Güvenlik Önlemlerine İlişkin Görüşler.....	135
3.5.1. Kaldırılan Vergi Güvenlik Önlemleri.....	136
3.5.1.1. Ortalama Kar Haddi.....	136
3.5.1.2. Asgari Gayrisafi Hasılat Esası.....	137
3.5.2. Hayat Standardı Esası.....	138
3.5.2.1. Genel Açıklamalar.....	138
3.5.2.2. Mevcut Yasal Düzenlemedeki Aksaklıklar.....	139
3.5.2.3. Hayat Standardı İle İlgili Anayasa Mahkemesinin Görüşü.....	144
3.5.2.4. Anayasa Mahkemesi Kararlarının Değerlendirilmesi.....	146
3.5.2.5. Hayat Standardı Esasının Kaldırılması.....	147
3.5.2.6. Gider Esası ve Servet Beyanının Getirilmesi.....	147
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER. ....</b>	<b>150</b>
<b>KAYNAKÇA. ....</b>	<b>165</b>

## TABLolar LİSTESİ

TABLO 1-1: Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi (Milyar TL)(1985-1996).....	12
TABLO 1-2: Gelir Vergileri Bileşimi (%) (1950-1996).....	13
TABLO 1-3: Gelir Vergisinin GSYİH' ya Oranı (%) (OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması).....	14
TABLO 1-4: Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%) (OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması).....	15
TABLO 1-5: Gelir Vergisinin Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Grupları İtibariyle Dağılımı.....	18
TABLO 1-6: Gelir Vergisinin Götürü Usulde Vergilendirilen Mükellef Grupları İtibariyle Dağılımı.....	20
TABLO 3-1: AB Ülkelerinde ve Türkiye'de Gelir Vergisi Oranları.....	124
TABLO 3-2: Gelir Vergisinin Ertesi Yıl Ödenmesinin Sağlayacağı Avantaj.....	132
TABLO 3-3: Geçici Verginin Mükellef Grupları İtibariyle Dağılımı.....	132

# GİRİŞ

## 1. Tezin Amacı ve Kapsamı

Bilindiği gibi, ekonomik hayatın değişken olması, bu hayata müdahale araçlarından biri olan vergi kanunlarının da bu sebeple değiştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bir başka deyişle vergi sisteminde de, sosyo-ekonomik yapı ve değişen hedeflerle uyumlu, halkın çeşitli vergilere karşı mevcut tutumunu göz önünde tutan yenilikler getirmek gerekmektedir<sup>1</sup>.

Bu husus gelişmekte olan ülkelerde daha çok önem kazanmış, bu ülkelerdeki ödemeler bilançosu dengesizliklerinin temelinde uygun olmayan mali politikaların bulunduğu, bu mali dengesizliklerin ise basit olarak harcamaların kısılmasına bağlanmasının mümkün olamayacağı hususunda giderek artan bir görüş oluşmaya başlamıştır. Daha da ötesi gelişmekte olan ülkelerin pek çoğunda vergi sistemi, çarpık ve gelir dağılımı problemini arttıracak biçimde olduğu için, vergi sisteminin yeniden yapılanması, hem makroekonomik hem de yapısal düzeydeki vergi politikalarının başarısında çok önemli bir yer tutmaya başlamıştır<sup>2</sup>

Türkiye’de de vergi sözcüğü sürekli olarak ülke gündemde yer alan hükümet programlarına, panellere, konferanslara ve açık oturumlara, konu olan bir kavramdır. Ancak bu kavram sürekli gündemde olmasına rağmen vergi sorunları da giderek ağırlaşmaktadır. Öyle ki, alınan tüm önlemlere ve yapılan bütün değişikliklere rağmen vergi kayıp ve kaçakları sebebiyle, vergide adaletsizlik

---

<sup>1</sup> Mehmet Şafak, “Gelir Vergisi Tarifemiz ve Bir Öneri,” **Vergi Dünyası**, (Sayı no 113, Ocak 1991), ss. 10-15

<sup>2</sup> Sami Kazıcı, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu”, **Vergi Dünyası**, (Sayı No 124, Aralık, 1991), ss. 21-26

sürekli olarak artmakta, vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergiler dolaysız vergilere oranla her geçen gün çoğalmaktadır<sup>3</sup>.

Bu durumun doğal sonucu olarak da toplumun temel gereksinmelerini karşılamak üzere yapılması gereken harcamalar vergi yerine borçlanma ve emisyon yoluyla finanse edilmektedir<sup>4</sup>. Çünkü: Türkiye’de yıllardan beridir uygulanan vergi sistemi, tasarrufların yatırımlar yerine faize, gayri menkule ve kayıt dışı faaliyetlere yöneltmesini teşvik etmiş ve bu durum büyük vergi kayıplarına yol açmıştır. Buna ilave olarak kayıt dışı gelirlerin ve arazi rantlarının vergilendirilmesini sağlayacak bir vergi politikasının uygulanamamış olması ve özelleştirmeden sağlanacak paraya bel bağlanması vergi sisteminde ciddi birtakım değişikliklerin yapılmasını zorunlu kılmıştır<sup>5</sup>.

Türk vergi sisteminin bu durumundan ve uygulamasından herkes şikayetçidir. Şikayetçi olanların başında da verginin alacaklısı olan devlet gelmektedir. Çünkü, devlet vergiden beklenen optimal hâsılayı, bir diğer ifade ile kamu harcamalarını karşılayacak geliri sağlayamamaktadır. Bunun nedenlerini ise tam olarak kestirmek güçtür. Çünkü, gelir kaybının mevzuatın eksik ve yetersiz olmasından kaynaklanan nedenleri buluna bileceği gibi, idarenin etkin bir uygulama yapamamasından kaynaklanan nedenleri de olabilmektedir. Hükümetler ise vergi uygulamasından elde edilen sonuçların, saptanan iktisadî ve sosyal politikaların gerçekleştirilmesine yeterince yardımcı olmadığını, vergilerin gayri mali fonksiyonundan arzu edilen sonuçların elde edilemediğini kabul etmekte, ancak bu duruma kontrol edilemeyen iktisadî konjonktürün sebep olduğunu ileri sürmektedirler<sup>6</sup>.

Diğer taraftan, mevcut vergi sisteminden verginin borçlusu olan ve vergisini dürüst olarak veren veya vermek zorunda kalan mükellef kesimi de şikayetçidir. Çünkü, vergi vermesi gerektiği halde vermeyenlerin veya vermesi gerekenin çok altında vergi verenlerin giderek artması ve gözle görülür bir hale gelmesi karşısında, vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefler, kendilerinin haksızlığa

<sup>3</sup> Halil Başağaç, "Vergi Sorunları ve Vergi Reformu," **Vergi Sorunları**, (Ekim 1997),ss. 15-18

<sup>4</sup> Sait Engindeniz, "Türkiye’de Gelir Vergisi Açısından Kayıt Dışı Ekonomi ve Tarımsal Gelirlerin Vergilendirilmesinin Önemi", **Vergi Sorunları**, (Sayı no, 92, Mayıs. 1996),ss. 118-130

<sup>5</sup> Bu hususta geniş bilgi için bkz., **İstanbul Ticaret Odası Ekonomik Raporu** (İstanbul: Yayın no 1997-36, 1997), s.49

<sup>6</sup> **Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu** (Ankara:TOBB Yayınları No: Genel:244; BÖM:8, 1992), s.15

uğradığına inanmaya başlamışlardır<sup>7</sup>. Ticari kazanç elde edip, götürü usulde vergilendirme sayesinde gerçek gelirini gizleme imkanı bulanlar ile gerçek usulde vergilendirilse bile hayat standardından vergi ödeme imkanına sahip olan ticaret ve sanat erbabı sayısının gittikçe artması bu durumun en güzel örneğidir. Buna esnaf muafliğından yararlanmak suretiyle vergilendirme kapsamı dışında tutulan mükellefleri de ekleyince, bu tür istisna ve muafiyetlerden yararlanamadığı için vergilemenin kapsamı dışına çıkmayı başaramayan dürüst mükellefin tepkisi daha da artmaktadır.

Görüldüğü gibi, mali buhran ya da artık telaffuz edilmeye başlanan şekliyle "devletin mali iflası" gittikçe belirginleşmiştir. Bu durumda devletin mali gayeli, yani gelir artırıcı vergi iyileştirmelerine gitmekten başka çaresi yoktur. Dolayısıyla, vergi sisteminin bir bütün olarak ele alınıp, sistemin sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirecek şekilde yeniden tesis edilmesi, vergilemeden optimal hasılanın sağlanmasına çalışılması ve vergi kanunlarının daha rasyonel, açık ve basit bir hale getirilmesi amaçları ile bir dizi önlemlerin alınması, bir takım hareketlere girişilmesi kaçınılmaz olmuştur<sup>8</sup>.

Türk vergi sisteminin genelinde yaşanan bu problem, hayat standardı, götürü usul gibi uygulamaları ve bünyesinde bulundurduğu istisna ve muafiyetleri dolayısıyla, gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesinden gittikçe uzaklaşan, vergilemede eşitlik ilkesini zedelediği gerekçesiyle de dürüst mükellefler tarafından şikayet konusu yapılan gelir vergisi kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri açısından da geçerlidir. Bu çalışma, ticari kazançlara ilişkin hükümlerin ülkemizin gerçekleri ve ihtiyaçları ışığında yeniden gözden geçirilmesi, tartışma konusu yapılması ve bu hususta birtakım önerilerde bulunulması amacıyla yapılmıştır.

Burada bir hususun da açıklığı kavuşturulmasında yarar vardır. Şöyle ki: Türk vergi sisteminde düzeltme ve iyileştirme hareketleri gündeme geldiğinde her nedense revizyon kavramından ziyade vergi reformu kavramı kullanılmak-

<sup>7</sup> TOBB, a.g.e., s.15

<sup>8</sup> Güneri Akalın, "Maliye Bilimi Açısından Son Vergi Reformunun Değerlendirilmesi," **Vergi Dünyası** (Mart 1994), ss. 3-9

tadır<sup>9</sup>. Vergi reformu deyimi bir çok kişi tarafından çeşitli anlamlarda kullanılan bir kavramdır. Bununla birlikte ortak bir tanımını vermek gerekirse: "Bir vergi sistemindeki köklü nitelikteki düzeltme ve iyileştirme hareketleri" vergi reformu olarak kabul edilmektedir<sup>10</sup>.

Bir vergi sisteminde yapılan düzeltme ve iyileştirme hareketinin reform niteliği kazanabilmesinin ön koşulu, köklü ve geniş kapsamlı olmasıdır. Aksi halde, gerçekteştirilecek değişiklikleri ve uygulamaya konulacak bazı yeni kurumları mevcut sistemin günün koşullarına göre yapılmış bir revizyonu olarak kabul etmek gerekir.

Buraya kadar yapılan açıklamaların işığı altında Gelir Vergisinde bir revizyona mı yoksa reforma mı ihtiyaç vardır sorunun cevabını vermek mümkündür. Gelir Vergisinde yapılması düşünölen değişiklikler Gelir Vergisi Sistemimizin teorik yapısında, bir başka deyişle Gelir Vergisi Sistemimizin dizaynında ya da mimarisinde yapılması düşünölen köklü değişiklikler değildir. Gelir Vergisinin bir parçası olan ticari kazançlara ilişkin hükümlerin yeniden gözden geçirilmesinden ibarettir. Bu nedenle vergi reformu deyiminin kullanılmasında isabet bulunmamaktadır. Kaldı ki yukarıda da ifade edildiği gibi reform ile geniş çaplı bir revizyon arasındaki fark da pek belirgin değildir<sup>11</sup>.

## 2. Tezin Yöntemi ve Planı

Hemen hemen bütün ölkelerin vergi sistemleri içerisinde önemli yer tutan gelir vergisi, bünyesinde var olan müesseseler nedeniyle en çok değişikliğe uğrayan vergilerden birisidir.<sup>12</sup> Nitekim Türkiye'de de, 1 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe giren ve süratli bir gelişme kaydeden Gelir Vergisinde, günümüze kadar çıkartılan çeşitli kanunlarla çok sayıda değişiklik yapılmıştır. Son yıllarda yine birtakım değişiklikler yapma zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Çünkü, konsolide büt-

<sup>9</sup> Bu konuda bilgi için bkz. Aykut Herekman, **Yeni Vergi Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi Konulu Panel** (Ankara: Vakıf Bank Konferans Salonu, 13 Ocak 1994), s.42-43

<sup>10</sup> Reform ile ilgili çeşitli tanımlar için bkz. Nami Çağan, **Türkiye Birinci Vergi Kongresi** (İstanbul Yüksek Ticaretliler ve Marmara Ü. İ.İ.B.F. Mezunlan Derneği, Konferans Yayınları, No: 2, 14-15 Ocak 1992), s.18

<sup>11</sup> Bilgi için bkz., Ege Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, **Yeni Düzenlemeler Öncesi Vergi Sistemimize Bir Bakış** (İzmir: ESIAD Yayın No :92/G-1, 1992), 16-17

<sup>12</sup> Şafak, a.g.m

çe gelirleri içerisinde 1993 yılına kadar en büyük paya sahip olan Gelir Vergisi- nin<sup>13</sup>, vergi gelirleri içerisindeki payı bu yıldan sonra ciddi bir düşüş göstermiştir. Gelir Vergisi hasılatında gözlenen bu düşüşte, ticari kazançların payının ne olduğunun araştırılmaya çalışıldığı tezimiz üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; Gelir Vergisi ve ticari kazanç ilişkisi genel açıklamalar yapılmıştır. İkinci bölümde ticari kazancın tanımı, kapsamı, sınırları ve tespit şekillerine; üçüncü bölümde de ticari kazancın hesaplanması, beyanı ve ödemesine, ilişkin yasal düzenlemelerden bahsedilmiş ve yasal düzenlemeler doğrultusunda ilgili hükümler tartışılmıştır. Sonuç bölümünde de, genel bir değerlendirme yapılarak, önerilerde bulunulmuştur.

---

<sup>13</sup>Ziyaettin Bildirici, **Türk Vergi Sistemi** (Eskişehir: Hukuk Fakültesi Yayın No.1, 1995), s. 6-7

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GELİR VERGİSİ VE TİCARİ KAZANÇ İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

Gelir Vergisi daha çok gelişmiş sanayileşme seviyesine sahip, halkının büyük çoğunluğu asgari geçim haddinin üzerinde bulunan, modern muhasebe yöntemlerinin yerleştiği, yükümlüler ile mali idare arasında pozitif bir işbirliği zihniyetinin egemen olduğu ve vergi idaresini gerek kalitatif gerekse kantitatif bakımdan tarh ve tahsile ilişkin güç sorunları çözebilecek düzeye erişmiş bulunduğu ülkelerde başarılı bir şekilde uygulanabilmektedir<sup>1</sup>. Ancak uygulamada her vergide olduğu gibi Gelir Vergisinde de idari, iktisadi ve psikolojik nitelikte birtakım güçlüklerle karşılaşılabilir. Gelir Vergisinde karşılaşılan bu güçlüklerin ticari kazançlarla bağlantılı olarak anlatılmaya çalışıldığı bu bölümde ise öncelikle olayın daha iyi kavranabilmesi için kavramsal bazı açıklamaların yapılmasında yarar görülmüştür.

#### 1.1. Gelir Vergisi İle İlgili Açıklamalar

##### 1.1.1. Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi

19. yüzyılda, müdahaleci akımların giderek yoğunlaşması ve buna paralel olarak devletçe üstlenilen fonksiyonların gittikçe artması, verimli ve esnek bir gelir kaynağının bulunmasını zorunlu kılmıştır. Böyle bir kaynak aranırken de özellikle gelir vergisi üzerinde durulmuştur. Çünkü gelir vergisi son derece verimli ve esnek bir gelir kaynağı, aynı zamanda da modern ekonomik hayatın maddi ve fikri verilerine en uygun vergi olarak kabul edilmiştir<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Salih Turhan, **Vergi Teori ve Politikası** (Beşinci basım. İstanbul: Filiz Kitapevi, 1993), s.114.

<sup>2</sup> Gelir vergisi kapitalizmin bir ürünü aynı zamanda da karakteristik bir ifadesi olarak kabul edilmektedir. Bu konuda geniş bilgi için bkz., Fritz Neumark, **Gelir Vergileri** (İstanbul,

Gelir vergisi, objektif nitelikteki randıman vergilerinin aksine kişilerin özel sahalara nüfuz ettiği için ilk etapta yükümlülerin böyle bir vergiyi kabullenmeleri güç olmuş, bu nedenle birtakım tepkilerle karşılaşmıştır. Bu tepkiler, yükümlülerin vergi memurlarının bilgi ve dürüstlüğüne inanmadığı, otoriter hükümetlerce izlenen siyasete karşı güvensizlik duyduğu ülkelerde daha da artmış ve yükümlüler vergi idaresinin özel sahalara nüfuz etmesine karşı çıkmışlardır.

Gelir vergisi ilk olarak İngiltere’de, Fransa ile yapılan savaşın masraflarını karşılamak üzere 1799 yılında uygulamaya konmuştur<sup>3</sup>. Geçici bir önlem olarak uygulamaya konan bu vergi 1815 yılına kadar yıllık olarak her yıl yenilenmiş ve Fransa ile yapılan savaşların bitmesi sonucunda kaldırılmıştır. Bu durum İngiliz vergicilik tarihinde çok önemli bir yıl olan 1842 yılına kadar sürmüştür. 1842 yılında serbest ticaret rejimine geçişin gümrük gelirlerinde büyük ölçüde azalmaya yol açması sebebiyle, devlet gelirlerinde meydana gelen azalmayı telafi etmek amacıyla, Robert Peel’ in giriştiği mali reformlar sırasında gelir vergisine yeniden başvurulmuştur. Böylece 1815 yılında uygulamadan kaldırılan gelir vergisi 1842 yılında bir kez daha uygulamaya konmuştur<sup>4</sup>. Bu tarihten sonra da bir daha kaldırılmamak üzere İngiliz vergi sisteminin en esaslı unsuru haline gelmiştir<sup>5</sup>. İngiltere’in ardından İsviçre, Almanya, Fransa, ABD. gibi ülkelerinde kabul ettiği bu vergi zamanla tüm dünyaya yayılmıştır.

Türkiye de ise modern anlamda bir gelir vergisi uygulamasına aslında Cumhuriyet döneminde başlandığı kabul edilmektedir<sup>6</sup>. Cumhuriyet döneminde uygulamaya konan bu çağdaş verginin ilk şekli ise Osmanlı Devletinin uyguladığı “Temettü Vergisi” dir. Daha önceleri de gelir vergisinin ilkel şekilleri olarak kabul edilebilecek baş vergisi ve yol vergisi gibi vergiler uygulanmıştır.

1924 yılında “Aşar Vergisi” kaldırılınca, devlet gelirlerinde meydana gelen azalmayı önlemek için, 1914 yılında uygulamaya konan Temettü Ver-

1944), s. 3; Ahmet Hamdi Başar, **Vergi Reformu ve Kalkınma Davamız** (İstanbul: İstanbul Tüccar Derneği Yayını Sayı 2, Kenan Matbaası, 1947), s.13; Turhan, a.g.e., s.108.

<sup>3</sup> Henry Toch, **Taxation** (First Published. London: Macdonald and Evans Ltd., 1984), s.1

<sup>4</sup> a.g.e., s.1

<sup>5</sup> Turhan, a.g.e., s.110-112

<sup>6</sup> Fazıl Tekin, **Artan Oranlılık ve Türk Vergi Sistemindeki Uygulaması** (Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, 1978), s.110.

gisi kaldırılmış yerine “Kazanç Vergisi” getirilmiştir<sup>7</sup>. Cumhuriyet hükümetinin 1926 yılında yürürlüğe koyduğu bu vergi sedüleri bir gelir vergisidir<sup>8</sup>. Gerçek kişilerin yanı sıra kurumları da kapsamına alan bu vergide beyan usulüne dayalı yükümlü sayısı oldukça geniş tutulmuştur. Henüz sanayileşmemiş, nüfusunun büyük bir kısmı tarımla uğraşan ve Milli Gelirin büyük bölümü tarım kesiminde üretilen az gelişmiş bir ülkede bu derece ileri bir kazanç vergisi ile vergi yükünü henüz esaslı bir vergi birikimi olmayan ve esnafılık ve zanaat safhasında olan ticaret ve sanayi kesimi üzerine kaydırmak cüretkar fakat başarı şansı zayıf bir vergi reformu olarak kabul edilmiştir<sup>9</sup>. Nitekim Kazanç Vergisi’nde daha sonraları birtakım değişiklikler yapılmış, beyan usulünün kapsamı daraltılmış, karine usulü ve götürü usule daha çok yer verilmiştir. Ancak, ikinci Dünya Savaşı sırasında çeşitli kanunlarla yapılan zamların da etkisi ile giderek karmaşık bir hale gelen ve ihtiyaçlara cevap veremeyen kazanç vergisinin yerine, Türkiye’nin siyasal ve sosyal koşulları ile uyumlu bir verginin kabulünden başka bir çare bulunmadığı fikri gündeme gelmiştir. Bu gelişmelerin sonucu olarak 3.6.1949 tarih ve 5421 sayılı kanun ile<sup>10</sup>. Alman Gelir Vergisi’nden esinlenerek Gelir Vergisi Kanunu kabul edilmiştir.

Türk vergicilik tarihinde büyük bir vergi reformu olarak kabul edilen gelir vergisinin uygulamaya geçirilmesinden önce ise, çeşitli tartışmalar yaşanmıştır. Bu tartışmalara kısaca yer vermek gelir vergisi ile ilgili açıklamalarımıza ışık tutacaktır. Bu amaçla. gelir vergisinin kabul edilmesine karşı olanların ve gelir vergisini kabul edilmesinden başka bir çare bulunmadığını savunanların görüşlerine aynen yer verilmiştir.

Türkiye modern vergileri batıdan aynen veya bünyesine uydurmak suretiyle alamaz ve gelir vergisi rejimine geçilemez<sup>11</sup>. İsmi ve prensipleri kabul edilse dahi, en iyi ihtimalle uygulamanın varacağı sonuç kazanç vergisinin prensiplerinin hayatımıza mal olmasından ibaret kalacaktır. Dolayısıyla ileri kapitalizm devrinin bir vergisi olan gelir vergisi sistemine geçilmemesi gerekir<sup>12</sup>.

<sup>7</sup> Turhan, a.g.e., s.111

<sup>8</sup> Tekin, a.g.e., s.110

<sup>9</sup> Turhan, a.g.e, s.111

<sup>10</sup> “Resmi Gazete. 7228; 9 Haziran 1949. (Bu kanun 1 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir).

<sup>11</sup> Başar, a.g.e., s.4-7

<sup>12</sup> a.g.e., s. 9-93

Kökleri 1914 yılındaki Temettü Vergisi'ne dayanan, yani 34 senelik bir mazisi olan bugünkü vergi rejimini terk ederek memleketimizde gelir vergisi sistemini tesis etmek elbette rahat ve kolay bir iş değildir. Bilindiği gibi eski maliyeciler vergi şaraba benzer, eskidikçe kıymet kazanır derlerdi. Bu hakikat eski vergi iyi, yeni vergi kötü şeklinde de ifade edilmektedir. Şüphesiz bu esas vergicilikte hala değerini korumaktadır. Ancak kazanç vergisi artık ıslah edilemez, yalnız ilga edilebilir. Biz kazanç vergisini, bütün zihniyeti ve kadrosuyla bir tarafa bırakarak, Türkiye'nin şimdiki ve gelecekteki ihtiyaçlarına cevap verecek, muasır gelir vergisi sisteminin kabulünden başka bir çare<sup>13</sup> göremiyoruz<sup>14</sup>.

Yukarıdaki eleştirilerin ve tartışmaların ışığı altında, yukarıda da ifade edildiği gibi 1950 yılında gerçekleştirilen ve büyük bir vergi reformu olarak kabul edilen uygulama ile, kazanç vergisini kaldırarak yerine gelir vergisi kabul edilmiştir. Bugün de hala gelir vergisi uygulamasına devam edilmektedir.

### **1.1.2. Gelir Vergisinin Özellikleri**

Gelir vergisinin ilk özelliği şahsi bir vergi olmasıdır. Bu sayede vergi ödeme gücü bakımından önemli olan kişisel ve ailevi durumları göz önünde bulunduran birçok özel nitelikteki indirimlerin, verginin tarhi ve tahsili işlemleri sırasında dikkate alınmasına imkan tanır. Dolayısıyla, gelir vergisinde, vergilemede fert değil aile esas alındığı için, sözü geçen bu indirimlerin miktarlarının belirlenmesinde aileyi oluşturan kişilerin durumu ayrı ayrı göz önünde bulundurulur ve çalışma olanaklarında bir azalmaya yol açan yaşlılık, sakatlık, uzun süren hastalıklar gibi olağan üstü durumlar da vergi yükünü azaltıcı birer faktör olarak kabul edilir.

Gelir vergisinin ikinci özelliği, prensip olarak vergiye tabi gelire sahip herkesi yükümlü kılmasıdır. Hiç şüphesiz gelir vergisinin bu evrensel karakteri, "asgari geçinme haddi" nin altında bir gelire sahip olan kimselerin vergiden muaf tutulmasının yanı sıra, sübjektif ve objektif vergi yükümlülüğüne ilişkin istisnalara yer verilmesine de engel oluşturmamaktadır. Nitekim uygulamada hemen her yerde genellik ilkesinin bu şekilde uygulandığı görülmektedir.

<sup>13</sup> Gelir Vergisinin kabul edilme sebepleri ile ilgili olarak bkz., Ali Alaybek, **Gelir Vergisi Davamız** (İstanbul: Kenan Matbaası, 1947.) s.32-46

<sup>14</sup> Alaybek, a.g.e.,s.30-31

Modern gelir vergisinin üçüncü özelliği, vergi yükümlüsü tarafından belirli bir vergileme dönemi içerisinde elde edilen çeşitli kazanç ve iratların oluşturduğu gerçek ve safi geliri yükümlü kılmasıdır. Dolayısıyla gelir vergisi vergide ödeme gücünü temsil ettiği varsayılan üniter bir niteliğe sahiptir. Bu nedenle, gelir vergisinde çeşitli gelir unsurlarının götürü usule ve karinelere dayanarak belirlenmesi söz konusu olmayıp, yükümlü tarafından fiilen elde edilmiş tutarların hesaplanması gerekmektedir. Bu esnada gelirin elde edilmesi için zorunlu olan masrafların indirilmesi ile yetinilmeyip, aynı zamanda çeşitli kaynaklardan meydana gelen kar ve zararların birbirlerinden mahsup edilmelerine de izin verilebilmektedir. Safi gelirin ve buna isabet eden verginin hesaplanması da, bizzat yükümlü ya da onun adına üçüncü kişiler tarafından verilen beyannamelere dayanarak vergi idaresi tarafından yapılmaktadır.

Gelir vergisinin bir diğer özelliği de gerçek gelir üzerinden ve artan oranlı bir tarifeye göre alınması ve mükellefin beyanı esasına dayamasıdır<sup>15</sup>. Bu sayede bir taraftan mükellefin özelliklerine göre kişiselleştirilerek vergi adaletinin gerçekleştirilmesini sağlar, diğer taraftan da çeşitli teşvik önlemleri uygulamaya olanak verir, kaynak ayırmada etkinlik sağlar ve ekonomik istikrarın otomatik olarak gerçekleştirilmesine imkan tanır<sup>16</sup>. Sonuçta diğer vergi şekilleriyle kavranmayan kazanç ve iratlar en doğru ve en kapsamlı şekilde gelir vergisi ile kavranmış olur.

### **1.1.3. Gelir Vergisinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri**

Çağdaş bir vergi sisteminde vergiler, “vergi ödeme gücünü” temsil ettiği varsayılan gelir, harcama ve servet unsurları üzerinden alınmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler gerçek kişilerden alınan gelir vergisi ile tüzel kişilerden alınan kurumlar vergisidir. Harcamalar üzerinden alınan vergiler ise genellikle katma değer vergisi ile alkollü içkiler, sigara vb. maddelerden alınan özel tüketim vergilerinden oluşmaktadır. Servet vergilerine gelince, bunlarda Emlâk Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi gibi vergilerden oluşmaktadır.

<sup>15</sup> TOBB, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, (Ankara: TOBB, Yayınları No, Genel:244;BÖM:8, 1992), s.18

<sup>16</sup> Orhan Şener, **Kişisel Gelir Vergisi**, Kamu Ekonomisi Ünite, 12 (Eskişehir: Açık Öğretim Fakültesi Yayını, Kasım, 1995), s.171

Genellikle, bütün gelişmiş ülkelerde mali hâsılanın çok önemli bir bölümü gelir ve harcama unsurları üzerinden alınan vergilerden sağlanmaktadır<sup>17</sup>. Servet vergileri ise, teorik yönden sosyal amaçlı vergiler olduğu için bu vergilerin hazineye sağladığı toplam gelirin, mali hâsıla içindeki payı da hemen hemen her ülkede % 2 ila %4 arasında değişen değerlere sahiptir<sup>18</sup>.

Gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerine paralel olarak, Türk vergi sisteminin genel görünümüne baktığımızda: Türkiye, 1950 yılında gelir üzerinden alınan vergilerde çağdaşlaşmayı gelir ve kurumlar vergilerini kabul ederek gerçekleştirmiştir. 1985 yılında da Katma Değer Vergisinin kabulü ile ikinci aşamayı gerçekleştirmiştir. Servet vergilerinde de durum tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi mali hasılanın %2 ila %4'ü arasında değişmektedir. Yani çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi Türkiye'de de mali hasılanın çok büyük bir bölümü gelir ve harcamalar üzerinden sağlanmaktadır.<sup>19</sup>

Gelir Vergisi ise gelir üzerinden alınan bir vergi olduğu için, sağlamış olduğu mali hasılanın toplam vergi gelirleri içerisindeki payı bakımından Türk Vergi Sistemi'nin en önemli vergilerinden birisidir. Bu durumu daha net olarak görebilmek için gelir vergisinin hem dolaysız vergilerin kendi kategorileri içerisindeki yeri hem de Türk vergi sistemi içerisindeki yeri aşağıda ifade edilmeye çalışılmıştır. Bu durum Gelir Vergisi'nin vergi hasılatı içerisindeki önemi hakkında bilgi verebileceği gibi Gelir Vergisi'nin Türk Vergi Sistemi içerisindeki önemini koruyup koruyamadığını görmek açısından da fayda sağlayacaktır.

**1.1.3.1. Gelir Vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı.-** Gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı tablo 1.1' de ifade edilmeye çalışılmıştır.

1985 yılında gelir vergisini vergi gelirleri içerisindeki payı, %34.6 iken bu oran 1990 yılında yaklaşık % 7 oranında artış göstererek %41.0' a kadar yükselmiştir. 1990 yılından 1992 yılının sonuna kadar bu yükseliş devam etmiş ve 1993 yılına girerken gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, %42.4' olmuştur. Yani toplam vergi gelirlerinin %42.4' ü gelir vergisinden sağlanmıştır. Ancak 1993 yılından sonra Gelir Vergisinin vergi gelirleri içerisindeki

<sup>17</sup> TOBB., a.g.e., s.14

<sup>18</sup> a.g.e., s.14

<sup>19</sup> a.g.e., s.14

payı hızla düşmeye başlamıştır. Her ne kadar enflasyonun etkisiyle Gelir Vergisi'nin vergi hasılatı içerisindeki payı artıyor gibi gözükse de<sup>20</sup> 1993 yılından sonra Gelir Vergisi'nin vergi gelirleri içerisindeki payı %30'lara kadar gerilemiştir. Öyle ki, 1995 yılında, Gelir Vergisi'nin vergi gelirleri içerisindeki payı ilk kez, Katma Değer Vergisi'nin vergi gelirleri içerisindeki payının altına düşmüştür<sup>21</sup>. Bu düşüş 1996 yılında da devam etmiş ve 1996 yılında gelir vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı %30,1 iken aynı yıl KDV' de bu oran %33, 0 olarak gerçekleşmiştir<sup>22</sup>.

**Tablo 1.1**  
Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi. (1985-1996), (Milyar TL)

Yıllar	Vergi Gelirleri	Gelir Vergisi	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
1985	3.829	1.324	34.6
1986	5.972	2.104	35.2
1987	9.051	3.093	34.2
1988	14.232	4.801	33.7
1989	25.550	9.871	38.6
1990	45.399	18.607	41.0
1991	78.643	33.355	42.4
1992	141.602	60.056	42.4
1993	264.273	106.661	40.4
1994	*534.888	181.884	34.0
1994	**587.760	181.884	30.9
1995	1.084.350	329.795	30.4
1996	2.248.420	675.895	30.1

\*EDV. NAV. ve EMTV. Hariç  
\*\*EDV. NAV. ve EMTV. Dahil  
**Kaynak:** Vergi İstatistik Yıllığı, T.C: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (Ankara: Ağustos, 1997), s.47

<sup>20</sup> Gelir Vergisi'nin vergi gelirleri içerisindeki oranının %42.4' ten %30.1' e kadar gerilediği dönemde Gelir Vergisi hasılatı ise, 60.056 Milyardan 675. 895 Milyara yükselmiştir. Bkz. Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistik Yıllığı (Ankara: Ağustos, 1997), s.47

<sup>21</sup> Cihan Terzi, "Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Yapısı ve Türkiye", **Vergi Dünyası** (Sayı 189, Mayıs 1997), ss.46-59

<sup>22</sup> Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstatistikleri Yıllığı (Ankara: Ağustos 1997), s.47

### 1.1.3.2. Gelir vergisinin gelir üzerinden alınan vergiler içerisindeki yeri.-

Türkiye'de Cumhuriyetinin kuruluşundan sonra, 1925 yılında, "Aşar Vergisi" kaldırılmış, hemen ardından, Temettü ve Kazanç Vergileri uygulanmış ve 1950 yılından itibaren de bugünkü çağdaş gelir ve kurumlar vergisi sistemine geçilmiştir. Ancak, yeni sistem tam olarak 1951 yılından başlamak üzere uygulanmaya konmuştur. Bu dönemde, gelir ve kurumlar vergilerinden ayrı olarak birde "Esnaf Vergisi" uygulanmıştır. Bu uygulama 1955 yılına kadar sürmüş bu yıldan sonra esnaf ve sanatkar gelir vergisinin kapsamına alınmıştır. 1972-1983 yılları arasındaki 13 yıllık dönemde de "Mali Denge Vergisi" uygulanmıştır. Yine bu dönemde 1971-1982 yılları arasında uygulanan "Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi" de bir değer artışı kazancı olarak, gelir üzerinden alınan vergiler kategorisine sokulduğunda 1984 yılına kadar gelir üzerinden, kaldırılan vergilerle beraber gelir vergisi, kurumlar vergisi, esnaf vergisi, mali denge vergisi ve gayrimenkul kıymet artışı vergisi olmak üzere 5 vergi alınmıştır. 1984' yılından itibaren, gelir üzerinden alınan vergiler içinde yalnızca gelir ve kurumlar vergileri kalmıştır<sup>23</sup>.

**TABLO 1.2:**

Gelir Vergileri Bileşimi(1950-1996). (%)

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Esnaf Vergisi	Mali Denge Vergisi	Gayrimenkul K. A. Vergisi
1951	82.5	9.5	7.9	-	-
1960	83.9	16.1	-	-	-
1970	80.8	19.2	-	-	-
1980	84.0	7.3	-	7.7	1
1981	84.5	9.4	-	5.7	0.4
1982	80.8	14.4	-	4.1	0.7
1983	76.6	18.7	-	3.7	-
1984	83.7	16.3	-	-	-
1985	79.1	20.9	-	-	-
1990	69.0	31.0	-	-	-
1991	81.1	18.9	-	-	-
1992	85.6	14.4	-	-	-
1994	80.5	19.5	-	-	-
1995	76	24	-	-	-
1996	78	22	-	-	-

**Kaynak:** TOBB, Vergi İhtisas Komisyonu Raporu, age, s.44  
**Not:** 1992 yılından sonrası Vergi İstatistik Yıllığı, 1997, s.47

Görüldüğü gibi, 1984 yılına kadar Gelir Vergisi gelirden alınan vergiler içerisinde %80'in üzerinde nispi bir ağırlığa sahip iken, bu yıldan sonra, Kurumlar Vergisi'nin gelirden alınan vergiler içerisindeki payı artmıştır. Bu artışta kurumlar içinde yer alan KİT'lerin karşılığının ve kurumlara verilen teşviklerin<sup>24</sup> büyük etkisi olmuştur<sup>25</sup>. Dolayısıyla bu yıllarda Kurumlar Vergisinin payı artarken Gelir Vergisinin payı da ciddi biçimde azalmıştır. Bu gelişme 1990 yılına kadar sürmüştür. Aynı dönemde gelir vergisinin GSMH'ya esnekliği de azalmıştır<sup>26</sup>. Öyle ki 1992 yılından sonra Gelir Vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payında olduğu gibi gelir üzerinden alınan vergiler içerisindeki payında da düşüşler yaşanmış, 1994 yılında kurumlar vergisinin gelir üzerinden alınan vergiler içerisindeki payı %14' ten %19' a kadar yükselmiştir.

Tablodan gelir vergisini, gelir üzerinden alınan vergiler içerisinde de önemli bir yere sahip olduğu sonucu çıkmaktadır. Ancak 1988 sonrasında vergi sistemi içerisinde gelir üzerinden alınan vergilerin olduğu kadar gelir vergisinin de nispi ağırlığı azalmıştır.

#### **1.1.4 Gelir Vergisinin OECD Ülkelerinin Vergi Gelirleri İle Karşılaştırılması**

##### **1.1.4.1. Gelir Vergisinin GSYİH içerisindeki payının karşılaştırılması.-**

OECD üyesi diğer ülkelerde ve Türkiye'de, gelir vergisinin, gayri safi yurt içi hasıla içerisindeki payını tablo 1.3'te gösterilmiştir.

**TABLO 1.3**  
Gelir Vergisinin GSYİH'ya Oranı (%)

Yıllar	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1991	1992	1993	1994
Toplam OECD	7.1	8.6	10.5	11.3	11.3	11.4.	10.7	11.0	10.07	10.07
Avrupa OECD	7.1	8.7	10.4	11.1	11.0	11.0	10.3	10.8	10.5	10.5
AB 15	7.2	8.8	10.8	11.6	11.9	11.6	11.6	11.7	11.6	11.5
<b>Türkiye</b>	<b>2.6</b>	<b>3.4</b>	<b>5.3</b>	<b>7.8</b>	<b>4.3</b>	<b>5.4</b>	<b>6.0</b>	<b>6.2</b>	<b>6.1</b>	<b>5.3</b>

**Kaynak:** Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistik Yıllığı, 1997, s.91

<sup>24</sup> Kurumlara verilen teşvik belgesi sayısı 1960-1980 döneminde 4802 adet iken 1981-1991 döneminde bu sayı 25800'e çıkmıştır. Bu konuda bilgi için bkz., Selami Şengün, **Kayıtdışı Ekonomi** (Ankara: İmaj Yayınevi, Ekim, 1997), s.90

<sup>25</sup> TOBB, a.g.e., s.43

<sup>26</sup> a.g.e., s.43

Tablodan ortaya şöyle bir sonuç çıkmaktadır. OECD ülkelerindeki Gelir Vergisinin GSYİH'ya oranı ile Türkiye'deki Gelir Vergisinin GSYİH'ya oranı arasında 1980'lerin başında bir yakınlık varken 1990 yılında OECD ülke ortalamaları % 11.4 ile Türkiye'nin iki katını aşmıştır. 1994 yılına gelindiğinde durum yine değişmemiş, OECD ülke ortalaması %10.07 ile %5.3 olan Türkiye ortalamasının 2 katı olma özelliğini korumuştur. Bu durum Türkiye'nin vergi toplama başarısının gelişmiş OECD ve AB ülkelerinin oldukça uzağında kaldığını göstermektedir.

**1.1.4.2. Gelir Vergisini toplam vergi gelirleri içerisindeki payının karşılaştırılması.-** Gelir vergisinin GSYİH içindeki payındaki bu ciddi farklılığa karşılık, gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının nasıl bir gelişme seyrettiğini göstermek amacı ile de tablo 1.4 düzenlenmiştir. Toplam vergi gelirleri içindeki payın karşılaştırıldığı bu tablo incelendiğinde de görüleceği gibi Türkiye'de, gelir vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı 1980 sonlarında biraz düşmesine rağmen, OECD ülkelerinin ortalamalarına yakın bir seyir izlemiştir. Hatta 1980 yılında %43.5 ile %32.2 olan OECD ortalamasının üzerine çıkmıştır. Bu gelişmede mali denge vergisinin ve enflasyona karşı gelir vergisi dilimlerinde ayarlama yapılmamasının da büyük etkisi olmuştur. Fakat gelir vergisinin hem GSYİH içerisindeki payında hem de toplam vergi gelirleri içerisindeki payında 1980 sonrası düşüş yaşanmıştır. Bu durum tablo incelendiğinde de görülecektir.

**TABLO 1.4**

Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı(%)

Yıllar	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1991	1992	1993	1994
Toplam OECD	25.9	27.8	30.8	32.2	30.5	29.9	28.1	28.7	27.8	27.5
Avrupa OECD	24.8	26.1	28.9	29.8	27.7	27.5	25.7	26.7	25.7	25.5
AB 15	23.7	25.3	28.5	29.0	28.1	27.2	27.1	27.3	26.9	26.5
<b>Türkiye</b>	<b>24.8</b>	<b>27.0</b>	<b>32.9</b>	<b>43.5</b>	<b>27.5</b>	<b>26.8</b>	<b>28.7</b>	<b>27.9</b>	<b>27.1</b>	<b>23.9</b>

**Kaynak:** Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistik Yıllığı, 1997, s.92

**Not:** Toplam vergi gelirlerine sosyal güvenlik kurumları primleri dahil edilmiştir.

Sonuç olarak mevcut gelir vergi sistemimiz, temel yapısı itibariyle çağdaş esaslara uygun olmasına rağmen, bugün için malî ve gayri malî fonksiyonlarını tatmin edici düzeyde yerine getiremediği görülmektedir.

## **1.2. Ticari Kazanç İle İlgili Açıklamalar**

Gelir Vergisi'nde her gelir tipi, kendi teknik kuralları ile kavranıp vergilendirilmektedir. Ticari kazanç, sayılan gelir unsurlarının kuşkusuz en önemlilerinden biridir<sup>27</sup>. Ticari hayatın genişlemesi beraberinde bu tip kazancın vergilendirilmesinde bir çok özel kuralı ve uygulamayı doğurmuştur<sup>28</sup>. Ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin hükümler ise GVK'nun 37 ila 52' inci maddeleri arasında yer almıştır.

### **1.2.1. Ticari Kazancın Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Yeri**

Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelir, çok çeşitli ve değişik kaynaklardan elde edilmektedir. Bütün bu kaynaklardan elde edilen gelirin bir tek tip olarak vergilendirilmesi gelir vergisi kanununa göre mümkün değildir. Bundan dolayı, değişik kaynaklardan sağlanan kazanç ve iratlar gelir vergisi kanununda özelliklerine göre sınırlanmış ve ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı, ücret kazançları, sair kazanç ve iratlar olarak yedi gruba ayrılmışlardır. Gelir vergisi, mükellefleri sayılan bu yedi gelir grubundan elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, yıllık beyanname vermek kazanç ve iratlarını yıllık beyannameye toplamak ve bu kazanç ve irat unsurundan elde ettikleri kazançları ve iratları için gelir vergisi ödemek zorundadırlar (GVK. m.85).

Ticari kazançlar da bu sayılan yedi kazanç ve irat unsurundan birisidir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançların bazılarından, elde edilen kazanç gelir vergisine tabi tutulmamaktadır. Vergiye tabi olmayan ticari faaliyetler Gelir Vergisi Kanunu'nda "esnaf muafılığı"adı altında birleştirilmiştir<sup>29</sup>. Bu faaliyetler sermayeden çok emeğin ön planda olduğu ve daha

<sup>27</sup> Kerim Altınok, "Gelir Vergisi Sistemimizde Ticari Kazanç."(Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991), s.4

<sup>28</sup> Kenan Bulutoğlu, **Vergi Sistemi Cilt 1** (İstanbul, 1987), s.88

<sup>29</sup> Bildirici, a.g.e., s.38

çok gezici olarak yapılan ticari faaliyetlerdir. Esnaf muaflığının dışında olan ticari faaliyetler ise ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nda birden fazla yıllara yayılan inşaat ve onarım işleri ile dar mükellef gerçek kişilere ait yabancı ulaştırma işlerinden elde edilen ticari kazançlar içinde özel tespit rejimleri belirtilmiştir<sup>30</sup>.

Genel yapısı kısaca bu şekilde olan ticari kazançlar, bünyesinde taşıdığı birtakım müesseseler dolayısıyla gelir vergisi içerisinde sürekli tartışma konusu yapılmaktadır. Özellikle bünyesinde barındırdığı esnaf muaflığı, yatırım indirimi, hayat standardı ve götürü usul gibi müesseseleri dolayısıyla şiddetle eleştirilere konu olmaktadır. Ticari kazancın tespit şekillerine yönelik uygulamalar ise ticari kazancın vergilendirilmesindeki tartışmaları daha da arttırmaktadır. Çünkü bugün ticari kazanç elde edip de götürü usulde vergilendirilen mükellef sayısı 1 Milyona yaklaşmıştır. Bu husus bir sonraki bölümden itibaren ayrıntılı olarak ifade edilmeye çalışılacaktır. Öte yandan, Ticari faaliyetlerde bulunan esnaf sayısının ise ne kadar olduğunu kestirmek güç olmaktadır. Bütün bu olumsuzluklarda kayıt dışı ekonominin artmasına neden olmaktadır. Gelir vergisi hasılatının büyük bir kısmının sağlandığı ticari kazançların vergilendirilmesinde etkinliğin sağlanması kayıt dışı ekonominin de kayda alınmasına büyük katkı sağlayacaktır.

### **1.2.2. Ticari Kazanç Elde Eden Mükelleflerin**

#### **Toplam Gelir Vergisi Mükellefleri İçerisindeki Oranı**

Ticari ve sınai faaliyetlerle uğraşanlar gelir vergisi kanuna göre tüccar olarak kabul edilir ve bunların elde ettiği kazançlar da ticari kazançtır. Ticari faaliyetler sonucunda elde edilen kazancın vergisini ödeme yükümlülüğü ise verginin mükellefine ya da sorumlusuna düşmektedir. Bu nedenle, gerçek usulde ve götürü usulde vergilendirilen toplam gelir vergisi mükelleflerinin kazanç ve irat unsurları itibarıyla dağılımı, ticari kazanç elde edenlerin gelir vergisi hasılatı içerisindeki payının ortaya konmasında katkı sağlayacaktır. Bir başka deyişle ticari kazançların vergilendirilmesinin niçin önemli olduğu sorusuna cevap teşkil edecektir.

<sup>30</sup> Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi** (İkinci Basım. Bursa: Ezgi Kitabevi, 1996), s.30

**1.2.2.1. Gelir vergisinin gerçek usulde vergilendirilen mükellef grupları itibariyle dağılımı.-** Ticari kazanç elde edenlerin toplam gelir vergisi mükellefleri içerisindeki oranını görebilmek amacıyla, tablo 1.5' te gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin sayısına yer verilmiştir.

**TABLO. 1.5:**  
Gelir Vergisinin Gerçek Usulde Vergilendirilen  
Mükellef Grupları itibariyle Dağılımı

Yıllar	Ticari Kazanç*	Zirai Kazanç	Serbest Meslek Kazancı	Diğerleri	Toplam
1983	1.210.564	180.317	79.489	360.471	1.810.841
1984	1.267.336	182.018	84.537	384.925	1.918.816
1985	1.305.217	179.240	93.694	388.910	1.967.061
1986	1.382.175	179.720	94.626	392.240	2.048.761
1987	1.386.174	183.450	102.264	374.689	2.046.577
1988	1.294.645	112.356	76.256	263.243	1.746.500
1989	1.325.457	102.891	74.203	282.253	1.784.804
1990	1.376.568	98.905	78.123	305.727	1.859.324
1991	1.447.005	100.833	82.645	330.334	1.960.817
1992	1.475.766	91.323	91.354	261.004	1.919.447
1993	1.435.620	73.633	91.937	264.063	1.865.253
1994	1.419.471	74.714	91.153	273.744	1.859.082
1995	1.382.344	72.581	88.241	286.829	1.829.995
1996	1.357.005	64.055	79.521	265.733	1.766.314

**Kaynak:** Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstatistik Yıllığı (Ankara: Ağustos, 1997),s.57

**Not:(\*)** Birinci sınıf tüccarlar bilanço esaslı ile ikinci sınıf tüccarların işletme hesabı esaslı toplamı alınmıştır.

Tablo incelendiğinde de görüleceği gibi toplam gelir vergisi mükellefi sayısı 1996 yılında 1.776.314' tür. Bunun ise, 1.357.005' i ticari kazanç elde etmektedir. Yani gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin %76'sı ticari kazanç elde etmektedir. Fakat, 1992 yılından beri gerçek usulde

vergilendirilen gelir vergisi mükellefi sayısında ciddi bir düşüş gözlenmekte, bu düşüş ticari kazanç elde eden mükelleflerde de hissedilmektedir. Şöyle ki 1992 yılında gerçek usulde vergilendirilen tüccar sayısı 1.447.005. iken bu sayı 1996 yılında artması gerekirken azalarak yukarıda ifade edildiği gibi, 1.357.005 kişiye kadar düşmüştür. Bir başka ifade ile gerçek usulde vergilendirilen toplam Gelir Vergisi mükellefleri içerisinde ticari kazanç elde edenlerin oranı %76.8 'den %76 ya gerilemiştir<sup>31</sup>. Bunda gerçek kişilerin kurumlaşmayı tercih etmelerinin de büyük etkisi olmuştur.

**1.2.2.2. Gelir vergisinin götürü usulde vergilendirilen mükellef grupları itibariyle dağılımı.-** Götürü usul Türk Vergi Sistemi'nin en fazla tartışılan konularından birisidir. Götürü usulün, Türk Vergi Sistemi'ndeki kayıt dışı ekonominin en önemli kaynaklarından birisi olduğu toplumda genel kabul gören hususlardan birisidir. Buna rağmen götürü usul Türk Vergi Sistemi'nde hala mevcuttur ve uygulanmasına da devam edilmektedir. Götürü usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin büyük bir kısmı ise ticari kazanç elde etmektedir. Ticari kazanç elde eden ve götürü usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin toplam gelir vergisi mükellefleri içerisindeki oranı tablo 1-6' da ifade edilmeye çalışılmıştır.

Gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinde olduğu gibi götürü usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinde de ağırlığını yine ticaret ve sanat erbabının oluşturduğu görülmektedir. Bir başka deyişle götürü usulün, ticaret ve sanat erbabı üzerine odaklaştığını ifade etmek mümkündür. 1985 yılından sonra götürü ticaret erbabının sayısında büyük bir artış olmuştur. 1988 yılında ise, toplam götürü mükellef sayısı 1.025.919' a çıkmış ve bunun 932.734' ü ticaret ve sanat erbabından teşekkül etmiştir. 1988 yılından sonra, toplam götürü mükellef sayısında olduğu gibi götürü ticaret erbabı sayısı da düşüş yaşanmış ve 1990 yılında götürü ticaret ve sanat erbabı sayısı 859.810' a kadar düşmüştür. Ancak 1996 yılına gelindiğinde ortaya çıkan manzara, toplam 881.497 olan götürü mükellef sayısını 833.210' unu ticaret ve sanat erbabının oluşturduğudur. Yani toplam götürü mükelleflerin %95' ini ticaret ve sanat erbabı %5' ini ise diğer mükellefler oluşturmaktadır.

31

Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstatistik Yıllığı (Ankara: Ağustos, 1997), s.57

**TABLO 1.6**  
Gelir Vergisinin Götürü Usulde Vergilendirilen  
Mükellef Grupları İtibariyle Dağılımı

Yıllar	Ticaret ve Sanat Erbabı	Hizmet Erbabı	Serbest Meslek Erbabı.	Toplam
1983	905.874	46.115	15921	967.910
1984	924.477	45.950	16.315	986.742
1985	935.166	64.481	26732	1.026.379
1986	941.801	65.237	24.580	1.301.618
1987	932.734	60.724	32.460	1.025.919
1988	848.132	27.685	8.869	884.686
1989	863.459	34.066	10.094	907.619
1990	859.810	37.414	11.668	908.892
1991	915.865	41.764	12.359	969.988
1992	952.201	47.451	10.780	1.010.432
1993	943.864	45.881	11.033	1.000.778
1994	897.370	43.548	13.401	954.319
1995	848.865	50.590	12.356	911.811
1996	833.210	41.532	6.755	881.497

**Kaynak:** Gelirler Genel Müd Vergi İstatistik Yıllığı (Ankara: Ağustos, 1997), s.59

### 1.3. Kavramsal Açıklamalar

Hiç bir vergi sistemi ideal düzeyde olmadığından, vergi sistemlerinin değişen iktisadî, sosyal ve hukukî koşullarla uyumlu bir hâle getirilebilmesi için bazen sık, bazen de seyrek aralıklarla, düzeltilmesi ya da köklü bir biçimde tâdil edilmesi gerekmektedir. Bu durum Gelir Vergisi içinde söz konusudur. Vergi sisteminin düzeltilmesi ise genellikle şu üç biçimde olmaktadır.

-Birinci durumda, içinde bulunulan koşullara göre vergi sisteminde zaman zaman bazı değişiklikler ve düzenlemeler yapılması söz konusudur. Sayısal değerlerin ve normların iktisadî konjonktüre göre yeniden belirlenmesi, vergi avantajı sağlayan koşullarda değişiklikler yapılması gibi uygulamalar, bu durumun hemen her ülkede görülen somut örnekleridir.

-İkinci durumda, içinde bulunulan koşullara göre vergi sisteminin esas teorik yapısını bozmadan vergi mevzuatının bir bütün olarak elden geçirilme-

si, ciddi birtakım tâdiller yapılması, yeni bazı kurumlar ve normların getirilmesi söz konusudur. Bu durum yukarıda sayılan hallere oranla daha seyrek olarak görülür ve genellikle yıllar süren enflasyon, işsizlik gibi olaylar sonunda saptanan yeni iktisat ve maliye politikaları ile vergi mevzuatını uyumlu hâle getirmek amacıyla kullanılır

-Üçüncü durumda ise, vergi sisteminin temel yapısında, uluslararası alandaki gelişmelere paralel olarak çok önemli ölçülerde değişiklikler yapılması söz konusudur. Bu gibi durumlar daha köklü bazı düzenlemelerin yapılmasını gerektirir. 1982 yılında vergi yargısı alanında yapılan değişiklikler ve 1985 yılında ki Katma Değer Vergisinin kabulü de bu konuda birer örnek olarak gösterilebilir.

Görüldüğü gibi vergi sisteminde yapılacak olan değişiklikler farklı kategorilere ayrılmaktadır. Bu nedenle, Türk Gelir Vergisi'nin ticari kazançlara ilişkin hükümlerini yeniden gözden geçirirken yapılacak olan işlemin bir revizyon mu yoksa bir reform mu olduğunun ortaya konmasında da yarar vardır. Çünkü yapılan çalışmanın başarıya ulaşabilmesi için başlangıçta kavramlarla ilgili tereddütlerin giderilmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle kavramlarla ilgili tereddütlerin giderilmesi çalışmanın başarısında büyük fayda sağlayacaktır.

### **1.3.1. Revizyonun Tanımı**

Revizyonu kısaca, yeniden gözden geçirmek, bir işin planlandığı biçimde gidip gitmediğini denetlemek ve eğer öngörülen plandan bir sapma varsa bu durumda gerekli olan düzenlemeleri yapmak şeklinde tanımlamak mümkündür<sup>32</sup>. Bu durumda revizyon sözcüğünü, belirli kurumlarda (vergi sistemi de bunlardan birisidir) öngörülen iyileştirmeye yönelik düzeltme ve yeniden düzenleme faaliyetlerini ifade eden bir kavram olarak kabul etmek mümkündür<sup>33</sup>.

### **1.3.2. Revizyon ile Reform Arasındaki Fark**

Türk vergi sisteminde düzeltme ve iyileştirme hareketleri gündeme geldiğinde her nedense revizyon kavramından ziyade vergi reformu kavramı

<sup>32</sup> Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler Ekonomik Sözlük** (Ankara: Adalet Matbaası, , 1992), s.717; Ali Püsküllüoğlu, **Arkadaş Türkçe Sözlük** (Ankara: Arkadaş yayınları, 1994), s.879; Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü** (Ankara: Yetkin Yayın Dağıtım AŞ, 1992), s.765

<sup>33</sup> ESİAD, **Yeni Düzenlemeler Öncesi Vergi Sistemimize Bir Bakış** (İzmir: ESİAD Yayın no :92/G-1, 1992), s.16-17

kullanılmaktadır<sup>34</sup>. Vergi reformu deyimi bir çok kişi tarafından çeşitli anlamlarda kullanılan bir kavramdır. Bununla birlikte ortak bir tanımını vermek gerekirse: "Bir vergi sistemindeki köklü nitelikteki düzeltme ve iyileştirme hareketleri" vergi reformu olarak kabul edilmektedir<sup>35</sup>. Radikal nitelikteki düzeltme, iyileştirme ve değiştirme hareketleri şayet siyasal, sosyal, dini vb. kurumlar için söz konusu olursa sırasıyla siyasal reform, sosyal reform ve dini reform dan söz edilir. Reform sözcüğü eski dildeki İslahat sözcüğünün karşılığıdır. Nitekim Tanzimatı izleyen dönemde Osmanlı Devletinde gerçekleştirilmek istenen köklü değişiklikler için "mali ıslahat" deyiminin kullanılmış olması bu görüşü doğrulamaktadır<sup>36</sup>.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bir vergi sisteminde yapılan düzeltme ve iyileştirme hareketinin reform niteliği kazanabilmesinin ön koşulu, köklü ve geniş kapsamlı olmasıdır. Aksi halde, gerçekleştirilecek değişiklikleri ve uygulamaya konulacak bazı yeni kurumları mevcut sistemin günün koşullarına göre yapılmış bir revizyonu olarak kabul etmek gerekir.

Bu izah tarzını, reformun önemli, revizyonun ise önemsiz olduğu şeklinde yorumlamamak gerekir. Çünkü, içinde bulunulan bazı koşullarda sistemin revizyonu da en az reform kadar, hattâ daha da önemli hale gelebilir<sup>37</sup>. Kaldı ki, reform ile revizyon arasındaki fark da sanıldığı kadar kesin olmayıp, reformun ön koşulu olan "köklü değişiklikler" in ne olduğu biraz da sübjektif değer yargılarına bağlı bir husustur. Bu nedenle, mevcut koşullar çerçevesinde bazıları tarafından köklü olarak kabul edilen değişiklikler, diğer bazılarınca kısmî bir revizyon olarak benimsenebilir. Kaldı ki reformun sözlük anlamı da revizyona oldukça yakın olup, daha iyi hale getirmek, düzeltmek, iyi-

<sup>34</sup> Bu konuda bilgi için bkz. Aykut Herekman, **Yeni Vergi Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi Konulu Panel** (Ankara: Vakıf Bank Konferans Salonu, 13 Ocak 1994), s.42-43

<sup>35</sup> Reform ile ilgili çeşitli tanımlar için bkz. Nami Çağan, **Türkiye Birinci Vergi Kongresi** (, İstanbul Yüksek Ticaretliler ve Marmara Ün. İ.İ.B.F. Mezunları Derneği, Konferans Yayınları, No: 2, 14-15 Ocak 1992), s.18; İlhami Söyler, "Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu", **Maliye Dergisi** (Sayı 126, Eylül-Aralık 1997), ss.66-81

<sup>36</sup> Halil Nadaroğlu, **Çağdaş Vergilemede Son Gelişmeler**, (Ord.Prf.Dr.Nihat Sayar'a Armağan), İstanbul, 1980, s.XIX; Mali ıslahatın vergi reformu ile karıştırılmamasın gerektiğini savunun görüşler de mevcuttur bunu için bkz. Alaybek, a.g.e., s.7

<sup>37</sup> TOBB, a.g.e., s.7

leştirmek, mevcut yapısal düzen içerisinde kalarak, siyasal, ekonomik ve toplumsal değişiklikler yapmak anlamında kullanılmaktadır<sup>38</sup>.

Reform tek amaçlı bir kavram da değildir. Bu sebepten ötürü vergi reformlarında zaman zaman birbiriyle çatışan çeşitli amaçlar söz konusu olabilmektedir<sup>39</sup>. Örneğin optimal vergi hâsılatının sağlanması ve âdil gelir dağılımının gerçekleştirilmesi amaçlarına vergileme yoluyla yardımcı olmaya çalışmak gibi. Bu nedenle reformdan ne anlaşılması gerektiği yukarıda ifade edildiği gibi, birazda sübjektif değer yargılarına bağlıdır.

Buraya kadar yapılan açıklamaların ışığı altında gelir vergisinde bir revizyona mı yoksa reforma mı ihtiyaç vardır sorunun cevabını vermek mümkündür. Gelir vergisinde yapılması düşünülen değişiklikler gelir vergisi sistemimizin teorik yapısında, bir başka deyişle gelir vergisi sistemimizin dizaynında ya da mimarisinde yapılması düşünülen köklü değişiklikler değildir. Gelir vergisinin bir parçası olan ticari kazançlara ilişkin hükümlerin yeniden gözden geçirilmesinden ibarettir. Bu nedenle vergi reformu deyiminin kullanılmasında isabet bulunmaktadır. Kaldı ki yukarıda da ifade edildiği gibi reform ile köklü bir revizyonun arasındaki fark da sanıldığı kadar belirgin değildir<sup>40</sup>. Bundan sonra yapılması gereken ise, bir vergi sisteminde yapılması gereken değişikliklerin sebeplerinin neler olduğunu ortaya koymaktır. Bir başka deyişle vergi sistemlerinde niçin revizyona gereksinin duyulur sorusunun cevabını aramaktır.

### **1.3.3. Revizyonun Nedenleri.**

Vergi sistemlerinde düzenlemeler yapmayı düşünen ülkeler, diğer ülkelere göre farklı derecelerde önem verseler dahi, geleneksel kamu maliyesi prensiplerine göre vergi sistemlerindeki bu düzenlemeler, daima etkinlik, basitlik ve gelir elde etmek amaçları ile yapılmaktadır<sup>41</sup>. Bu nedenle gelir vergisinin bu amaçlardan hangilerine uyup uymadığının üzerinde durmakta fayda vardır

<sup>38</sup> Seyidoğlu, a.g.e., s.717; Korkmaz, a.g.e., s.756

<sup>39</sup> TOBB, age, s.7-8

<sup>40</sup> Bilgi için bkz., ESİAD, a.g.e., s.16-17

<sup>41</sup> Ehtisham Ahmad ve Nicholas Stern, **The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries** (First Published. London: Cambridge University Press 1991), s.3

**1.3.3.1. Vergilerin yarattığı etkinlik kaybı.-** Uygun bir vergi politikası rekabet koşullarının optimal düzeye ulaşmasına imkan tanıyan ve bireylerin refahının artmasına neden olan bir vergi politikasıdır<sup>42</sup>. Aksi takdirde, birtakım çarpıklıklar meydana getirir. Ekonomide vergilerden dolayı bir çarpıklık meydana geldiği zaman da, iktisadi birimler bu çarpıklıklara vergileme sonucu meydana getirilmek istenen nispi fiyatları değiştirmek suretiyle karşılık verirler. Öte yandan, bu tip çarpıklıklar bir refah maliyeti kaynağı olarak da önem arz ederler. Çünkü, vergiler ister doğrudan ücretler üzerinden, isterse dolaylı olarak mal ve hizmet tüketimleri üzerinden alınsın, sonuçta, vergilerden sonraki gerçek ücretler azaldığından bir vergi tazyiki ortaya çıkar, ve emek gelirleri (işçi ve işveren sosyal sigorta katılma payları dahil) üzerindeki toplam marjinal vergi oranı yükseldikçe de bu vergi tazyiki daha da artar<sup>43</sup>. Bundan dolayı da vergi sistemindeki bu tip çarpıklıkları gidermek için çeşitli değişiklikler yapmak gerekir.

**1.3.3.2. Vergi sistemlerinin yeniden şekillendirilmesi.-** Revizyonun bir diğer nedeni de vergi sistemlerinin yeniden şekillendirilmesidir. Bu konuda karşı karşıya kalınan başlıca kavramsal problem ise, vergi tabanının seçilmesidir. Vergi tabanı, geniş anlamda gelire göre tayin edilen vergi ödeme gücüne göre belirlenmektedir<sup>44</sup>. Ancak optimal bir vergi tabanının seçilmesi konusunda literatürde açıklık olmadığından iyi düzenlenmiş bir vergi sisteminde bile basitliğe ihtiyaç duyulmaktadır<sup>45</sup>. Fazla karmaşık olmayan vergi sistemleri, düşük uyum maliyetlerine yol açmakta, daha az vergi kaçakçılığına sebebiyet vermekte ve halk tarafından daha kolay kabul edilebilmekte, diğer taraftan karmaşık bir vergi sistemi ise, politik bakımdan daha cazip olmaktadır. Çünkü vergi sistemin şeffaf olmamasından dolayı, belli gruplar, elde etmekte oldukları hükümet yardımlarını, bu yolla genişletmek ve gizlemek imkanına sahip olabilmektedirler<sup>46</sup>. Onun için vergi sis-

<sup>42</sup> Cruz A. Echevarria ve Amaia Iza, "Comprehensive Income Taxation, Investments in Human and Physical Capital, And Productivity A Note" **Journal of Public Economics** (Volume 65, No 3, September, 1997), ss. 387-394

<sup>43</sup> Ücretliler üzerindeki vergi yükü konusunda bkz. Ali Rıza Gökbunar, Ramazan Gökbunar, "Türk Vergi Sisteminde Vergi Yükünün Bölüşümü Yönünden Vergi Reformu Gerçeği", **Vergi Sorunları** (Ocak 1996), ss.73-78.

<sup>44</sup> Vergi tabanı genellikle, belirli bir dönemde tüketim artı net servette meydana gelen değişiklik veya sadece tüketimin kendisi olmak üzere iki alternatif yolla ölçülmektedir.

<sup>45</sup> Optimal vergileme teorisi hakkında bkz. E. Ahmad ve N.Stern, a.g.e. s,3-5.

<sup>46</sup> Mehmet Akbay, **Vergi Reformlarının Ekonomik Temelleri ve Sonuçları** (İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, Mayıs, 1995), s.19

teminin makro ekonomik istikrarı bozucu problemler yaratmaması ve kabul edilen sosyal değerlerle çatışmaması gerekmektedir<sup>47</sup>. Bununda en iyi yolu, belirli bir miktar geliri elde etmek için getirilen bir vergide diğer şartlar aynı kaldığında, etkinlik kaybı artışının nispi olarak vergi oranından fazla olmaması için vergi oranlarının mümkün olduğu kadar düşük tutulması ve vergi tabanını mümkün olduğu ölçüde genişletilmesidir<sup>48</sup>.

**1.3.3.3. Vergi sisteminin karmaşıklığı.-** Mevcut vergi sisteminin karmaşık bir yapıya sahip olması da, vergi sisteminde çeşitli düzenlemeler yapılmasının bir diğer nedenidir<sup>49</sup>. Ekonomik kavramların hukuki anlamları da dahil olmak üzere açıkça tanımlanmasındaki güçlükler ve vergi sistemlerinin gelir getirme amaçlarının dışında başka amaçlarla da kullanımının artması vergi sistemlerinin karmaşık bir yapıya sahip olmasının en önemli nedenleridir. Bu karmaşıklık, sermaye gelirlerinde daha çok hissedilmektedir. Çünkü, vergi politikasının sermaye birikimi üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır<sup>50</sup>. Sermaye gelirleri, bir yandan artan marjinal vergi oranları yapısının varlığından dolayı, diğer yandan da ekonomik davranışları karşılıklı olarak etkileyen, alternatif davranışların vergi ile ilgili olan sonuçlarının yarattığı karmaşıklıktan dolayı, bu konuda çeşitli problemlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

**1.3.3.4. Vergi yükünün dağılımındaki eşitsizlikler.-** Vergi sistemlerinde düzenleme yapma ihtiyacının bir diğer nedeni de vergi yükünün dağılımında yaşanan eşitsizliklerdir<sup>51</sup>. Pek çok ülkede, vergi sistemlerinde değişiklik yapılması için oluşturulan baskı, mevcut vergi sisteminin adaletsiz olduğu şeklindeki inancın yaygınlaşmasından kaynaklanmaktadır. Türkiye’de aynı durum söz konusudur. Şöyle ki; vergi yükünün dağılımında eşitliğin sağla-

<sup>47</sup> Akbay, a.g.e., s.22

<sup>48</sup> Sami Kazıcı, "Götürü Usule Tabi Mükelleflerde Yazar Kasa Uygulamasına İlişkin Bir Öneri", *Yaklaşım* (Eylül 1994), ss.46-56; Akbay, a.g.e., s.22

<sup>49</sup> Akbay, a.g.e., s.13

<sup>50</sup> Assaf Razin ve Joel Slemrod, *Taxation in the Global Economy*, (London: Chicago University Press, 1990), s.55-56

<sup>51</sup> Alaybey, a.g.e., s.16

namadığı hususu son vergi tasarılarının en başta gelen tartışma konularından birisi olmuştur<sup>52</sup>. Vergilemede eşitlik ise yatay ve dikey eşitlik olmak üzere iki şekilde sağlanmaktadır. Yatay eşitlik, vergi sisteminin adil olması bakımından benzer durumdaki mükelleflere aynı şekilde davranılmasını, dikey eşitlik ise daha iyi durumdaki vergi mükelleflerinin devlet harcamalarına kötü durumda, olanlardan daha çok katılmalarını ifade etmektedir<sup>53</sup>.

Bazen vergi sistemleri gelirin yeniden dağılım amacının gerçekleştirilmesinde başarılı olamamaktadır. Bu durumda mevcut vergi sisteminin, yarattığı çarpıklıklar ve karmaşıklıkların yatay ve dikey eşitliğe bir zarar vermeyecek şekilde azaltılmasına çalışılmaktadır. Ancak dolaysız kamu harcamaları ve transferler bir yana bırakılarak, gelirin yeniden dağılımının tek başına vergi sistemleri ile düzenlenmesinin mümkün olmayacağı da unutulmamak gerekmektedir.

**1.3.3.5. Makro ekonomik düşünceler.**-Vergi sisteminde yapılacak olan düzenlemeler aynı zamanda bütçe ile de ilgili olmaktadır. Vergilerin genel düzeyi ve yüksekliği ile birlikte kamu harcamalarında yapılacak bir indirimin refah kayıplarını kayda değer bir şekilde azaltacağı kabul edilmektedir. Ancak, kamu harcamalarında yapılacak kısıtlamaların da bir sınırı olduğu açıkça görülmektedir. Her ne kadar vergiler değişik ölçülerde çarpıklıklara yol açıyor ise de mevcut vergi sistemlerinin çoğunun vergi gelirlerinin artırılması hususunda yeterli olmadığı, yapılan çalışmalarından da açıkça anlaşılmaktadır. Bu konuda çeşitli örnekler vermek mümkündür. Örneğin 1986 yılında Japonya'da vergi tasarısı hazırlıkları sırasında, temel amaç, eşitlikle ilgili hususların oluşturması iken bir diğer amaç ise karşılaşılan milletlerarası alandaki dengesizliklerin önlenmesi olmuştur<sup>54</sup>. Yine Kanada da hazırlanan vasıtalı vergilerle ilgili tasarısıyla hükümet şahsi gelir vergisi oranlarının azaltılmasından kaynaklanan gelir kaybının telâfisi ve bütçe açıklarının azaltılması amacıyla vergi yükünü, vasıtalı vergilere doğru kaydırmayı amaçlamıştır. İtalya, İspanya, Portekiz, Türkiye ve Yunanistan gibi geniş ölçüde kendi

<sup>52</sup> Erdoğan Alkin, "Vergilemenin Ekonomik İikelerine Özen Gösterilmelidir", **Vergi Sorunları** (Mayıs Haziran, 1994), ss.7-10.

<sup>53</sup> Yatay ve Dikey adalet hakkında geniş bilgi için bkz. Bulutoğlu, a.g.e., s.492

<sup>54</sup> Akbay, a.g.e., s.18

hesabına çalışanlardan oluşan ve tarım sektörüne haiz olan ekonomilerde ise hükümetler, diğer gelirlere nazaran daha kolay toplanabildiğinden, mevcut kamu hizmetlerinin gerektirdiği gelirleri, ücretler üzerinden yüksek efektif vergi oranları ile alınan dolaysız vergiler ve sosyal güvenlik primleri (istihdam edenler tarafından ödenen) vasıtasıyla sağlamanın yoluna gitmişlerdir. Ancak, vergi indirimlerinin geniş ölçüde kullanılması ve tarife indirimleri beklenilenden daha büyük gelir kayıplarına yol açmıştır.

**1.3.3.6. Sosyal düşünceler.-** Mükelleflerin seçimi de vergi sistemlerinde düzenleme yapılırken önemli olan bir diğer husustur. Çünkü, vergilendirme aileyi mi yoksa fertlerimi esas alınarak gerçekleştirilecektir? Sorusu cevaplandırılırken, kadınlıların modern toplumda ki değişen rolünün gerekleri ile eşitlik konusundaki düşünceler çatışmaktadır. Bu konuda ileri sürülen çeşitli çözümler de ayrıca çarpıklıklar yaratmaktadır. Vergi otoritelerinin ise, bu hususta genellikle en az dört seçeneği bulunmaktadır.

- Her şahsın ayrı vergilendirilmesi,
- Aile gelirinin tamamen birleştirilmesi,
- Sermaye gelirlerinin birleştirilmesi,
- Evli olanların aile indirimi ile birlikte, fertlerin ayrı vergilendirilmesi<sup>55</sup>.

(bu alternatif eşlerin gelirindeki artışı dikkate almamaktır).

Görüldüğü gibi bu alanda yapılan tartışmaların pek çoğu, ekonomik nitelikte olmamakla beraber, bazı ülkelerde vergi ile ilgili tartışmalarında büyük bir önem kazanabilmektedir.

#### **1.3.4. Revizyonun Devamlılığı.**

Ekonomik hayatın değişken olması bu hayata müdahale araçlarından birisi olan vergi kanunlarının da değiştirilmesini zorunlu kılmaktadır<sup>56</sup>. Bu nedenle, ülkelerin hedefleri ve şartlarındaki değişim vergi sistemi üzerinde de

<sup>55</sup> Akbay, a.g.e., s.19 ; Bu konuda bir görüş için bkz., Billur Yaltı Soydan, "Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü Aile Vergilendirilmesi-1", **Vergi Sorunları** (Sayı 126, Eylül- Aralık 1997, ss.66-81

<sup>56</sup> Mustafa Bozbıyık, "Vergi Kanunlarında Reorganizasyon Gereklidir", **Vergi Sorunları** (1987/5), ss.26-

değişiklik yapma gereğini doğurmaktadır<sup>57</sup>. Süresi ve süreci değişmekle birlikte, bütün toplumların ekonomik, sosyal, siyasal ve hukukî yapılarında ve kurumlarında değişiklikler olmaktadır. Bu durum doğal olarak Türkiye gibi toplum yapısı süratle değişen ülkelerde daha da bir güncellik ve öncelik kazanmaktadır<sup>58</sup>.

Türkiye'nin de vergi yapısı diğer ülkelerde olduğu gibi ekonomik, siyasal ve sosyal faktörlerin etkisiyle şekillenmektedir. Bu faktörler vergileri etkilediği gibi vergilerde bu faktörleri etkilemektedir. Yani bu etkileşim karşılıklı olmaktadır<sup>59</sup>. Yapılan araştırmalar ekonomik faaliyetlerin giderek globalleşmesi sonucu vergi sistemlerinin de bu globalleşmeye uyum sağlaması gerektiğini ortaya koymaktadır<sup>60</sup>. Bu sebeple globalleşen dünyada<sup>61</sup> Türkiye de vergi sistemini gelişmiş ülkelerin vergi sistemine paralel hale getirmek zorundadır. AB' ne tam üyeliğimizin tartışıldığı şu günlerde vergi sistemlerinin uyumlaştırılması konusu daha da önem arz etmektedir<sup>62</sup>. Globalleşme sürecinin süratle geliştiği, her alanda karşılıklı etkileşimin giderek yoğunlaştığı bir zaman kesitinde, Türk Vergi Sisteminin uluslararası alandaki gelişmelerden soyutlamak gerçekçi bir yaklaşım olamaz. Bu nedenle, vergi sistemi düzenlemeye tabi tutulurken globalleşen dünyadaki gelişmelerinde dikkate alınması gerekmektedir. Bir başka deyişle globalleşen dünyadaki gelişmelere paralel olarak, vergi sisteminde yapılacak olan değişikliklerinde devamlılık arz etmesi gerekmektedir.

### **1.3.5. Revizyonun Teknik ve Siyasal Yönü.**

Vergileme iki yönlü bir faaliyettir. Önce vergi politikası tespit edilir, sonra idari teşkilatlanmaya geçilir. Vergi politikası, vergiciliğin bütün etkilerini ve sonuçlarını dikkate alacak bir vergi sistemini geliştirmeyi hedef alır. Vergi idaresi ise, yürürlükteki vergi kanunlarını uygular, vergileri tahakkuk ettirir, tahsil ve takip eder, vergi ihtilaflarını çözümler. Vergi idaresi mükemmel ku-

<sup>57</sup> Mehmet Şafak, "Gelir Vergisi Tarifemiz ve Bir Öneri" **Vergi Dünyası** (Ocak, 1991), ss.10-

<sup>58</sup> TOBB, a.g.e., s.8

<sup>59</sup> Doğan Şenyüz, **VIII., Maliye Sempozyumu** (Bursa, 1992), s.129

<sup>60</sup> Assaf Razin ve Joel Slemrod, a.g.e., s.6-7.

<sup>61</sup> Özellikle batı dünyasında değişen global koşulların vergi sistemini nasıl olumsuz etkilediğine ilişkin Bkz. Çetin Hacıosmanoğlu, "Vergi Sistemleri Etkinliklerini Yitiriyorlar mı?", **Vergi Dünyası** (Temmuz 1997), ss.1-10)

<sup>62</sup> AT'ın vergi politikası karşısında Türk vergi sistemi hakkında bkz., Nami Çağan, **VI., Maliye Eğitimi Sempozyumu** (Antalya, 1990), s.92 vd.

rulmuş bir ülkede her türlü vergi reformu kolayca yürütülebilir. Vergi idaresi zayıf yeteneksiz ve gayretsiz bir memlekette ise en iyi vergi sistemi bulunsa dahi bu vergilemeden adil ve verimli bir sonuç beklenemez<sup>63</sup>. Bu nedenle, vergi sistemlerinde düzenlemeler yapılırken göz önünde bulundurulması gereken teknik ve siyasal süreç aşağıda ifade edilmiştir.

**1.3.5.1. Revizyonun teknik yönü.**-Vergi sistemleri gözden geçirilirken yapılan çalışmalar başlangıçta bütünüyle teknik bir görüntü arz eder. Bu aşama, mevcut vergi sisteminin ülkenin ekonomik, sosyal, siyasal yapısındaki ve uluslararası plândaki gelişmeleri izleyebilecek duruma getirilebilmesi için teknik düzeyde yapılması gereken çalışmaları içerir. Bu yapılırken de vergi ilminin, vergi hukukunun, vergi tekniğinin, vergi psikolojisinin ve vergileme sanatının bilimsel nitelikteki objektif kurallarını göz önünde tutmak gerekir. Bu konudaki güçlük, ülkenin ekonomik, sosyal ve siyasal yapısının o an içinde bulunduğu durumun ve aşamanın gerçekçi olarak saptanmasından kaynaklanmaktadır. Tecrübeler bunun sanıldığı kadar kolay olmadığını, siyasal, hattâ ideolojik nitelikteki çeşitli eğilimlerin tarafsız olması gereken tercihleri etkileyip sapmalara sebebiyet verdiğini göstermektedir. Aynı görüş ve endişeler, durumun saptanmasını izleyen çeşitli tekniklerden hangisinin ya da hangilerinin uygulanması gerekeceğinin belirlenmesi, bir diğer söyleyişle tercihlerin saptanması aşaması için de geçerlidir. Bütün bu endişeler, gelişmekte olan ülkelere, gelişmiş ülkelere oranla daha da belirgindir<sup>64</sup>.

**1.3.5.2. Revizyonun siyasal yönü.**-Demokratik rejimlerde hiçbir zaman tam bir oy birliğine varılamadığı için, kamu ekonomisi ile ilgili kararlar iktidar için yapılan gurup mücadelelerinin ve siyasi akımların bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır<sup>65</sup>. Bu nedenle uygulamada kamu ekonomisi ile ilgili kararlarda ekonomik amaçların üstünde ideolojik düşüncelerden esinlenerek ortaya çıkan önemli siyasal değişmelerin etkisi olduğu inkar edilemez<sup>66</sup>.

<sup>63</sup> İlhan Özer, a.g.e., s.59; Kazıcı, a.g.m.,; Başağaç, a.g.m.

<sup>64</sup> Nadaroğlu, 1980, a.g.e, s.XIX; TOBB, a.g.e., s.9

<sup>65</sup> Aykut Herekman, **Kamu maliyesi Cilt 2** (Ankara: Sevinç Matbaası, 1988) s.42

<sup>66</sup> Herekman, a.g.e., s.42

Teknik düzeyde ne kadar mükemmel çalışmalar yapılırsa yapılsın, yapılması istenen değişiklikler ve düzeltmelerin öncelikle mutlak surette “siyasi İdare” tarafından istenmesi gerekmektedir. Genel olarak siyasi kurumları önemli aşamalardan geçmiş, çoğulcu demokrasinin tüm kurum ve kurallarıyla yerleşmiş olduğu ülkelerde, siyasi idare daha sağlıklı karar alabilmekte ve bunları uygulamaya koya bilmektedir. Aksi durumda gayet mükemmel hazırlanan çalışmalara baştan karşı çıkılmasa bile siyasi irade olumlu karar vermemiş ise, siyasal süreç içerisinde bu çalışmadan sonuç alınması mümkün olmamaktadır. Bu nedenle özellikle ülkemizde siyasi iradenin vergi kayıp ve kaçacağını önlemesi için verginin tüm tabana yayılmasını istemesi, vergilenebilir kapasitenin tümünün üzerine gitmesi, mükellefiyet kaydı olmadığı halde ekonomik faaliyet içinde olan ve sayıları yüz binlerle ifade olunan kesim üzerinde vergi hakimiyetini sağlaması yönünde açık ve net bir biçimde karar vermesi ve bu kararını tavizsiz bir biçimde uygulanması gerekmektedir<sup>67</sup>

Görüldüğü gibi revizyonun siyasal yönü<sup>68</sup>, siyasal süreç ile ilgilidir. Çünkü, teknik düzeydeki çalışmalar bütünüyle başarılı bir biçimde sonuçlandırılmış olsa dahi, bir revizyonun gerçekleştirilmesi için yeterli değildir. Bunların yürürlüğe konulabilmesi için siyasal süreç içinde öngörülen usullere uygun olarak bir dizi kararın alınması gerektirmektedir<sup>69</sup>. Parlâmentoya sunulan kanun tasarıları burada bir dizi değişikliklere de uğraya bilmektedir. Dolayısıyla vergi sisteminde bir değişiklik yapılırken çok hassas olan bu konunun bazen siyasi partiler tarafından oy maksimizasyonun bir aracı olarak görülüp<sup>70</sup>, vergi yükünün belirli guruplar üzerinde toplanmasında bir araç olarak kullanılabileceğini de unutmamak gerekir.

Bazen de hükümetler kamu harcamalarını sürekli arttırıp vergi sistemlerinde değişiklik yapmaya cesaret edemedikleri için bu harcamaları borçlanma ve para basma yoluyla finanse etmektedirler. Böylece siyasetteki bu popülist mantık hem kamu finansman dengesinde bozulmaya neden olmakta

<sup>67</sup> ESIAD, a.g.e. s. 16-17

<sup>68</sup> Kazıcı, a.g.m; Başağaç, a.g.m.

<sup>69</sup> TOBB, a.g.e., s.9; Nadaroğlu, 1980, a.g.e., s.XIX; Siyasal süreçte vergi reformu için, bkz., Kenan Bulutoğlu, **Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumlar** (İstanbul, 1982), s.67vd.

<sup>70</sup> Şener, a.g.e., s.172

hem de bu dengesizlikleri giderecek yapısal reformların uygulamaya konulmasını güçleşmektedir. Bütün bu olumsuz gelişmeler ise serbest piyasa ekonomisinin gerçek anlamda işlemesine engel olmaktadır<sup>71</sup>.

Bu nedenlerle vergi sisteminde yapılacak düzenlemelerin başarısı mutlaka siyasal bir uzlaşmayı gerektirmektedir<sup>72</sup>. Ancak, bütün düzenlemeleri tek başına siyasal sürece bağlı olarak açıklamak da mümkün değildir. Öyle ki, bazen devletin değişen ve gelişen fonksiyonları, uluslar arası alandaki değişiklikler, vergileme tekniğindeki yenilikler gibi sebepler de vergi sisteminde revizyonu zorunlu kılabilen, çoğu zamanda bütün bunların birbirine karışmış halleri bir revizyon sebebi olarak ortaya çıkabilmektedir.

### **1.3.6. Ticari Kazançlarda Revizyonun Önemi**

İdeal bir vergi yapısı<sup>73</sup>, ülkenin sosyal ve ekonomik durumuna uygun, ekonomide istikrarsızlığa yol açmaksızın her türlü kamusal gereksinimleri karşılayan ve bunun için gerekli olan fonları sağlayan bir yapıda olmalıdır<sup>74</sup>. Gelir Vergisi ise, başlangıçtan beri yapılan açıklamaların ışığında, ideal bir vergi olma özelliğini gittikçe kaybetmektedir. Gelir Vergisinin bu hale gelmesinde ticari kazançları düzenleyen hükümlerin de etkisi bulunmaktadır. Bu nedenle ticari kazançlarda revizyon önem arz etmektedir. Bir başka deyişle, Gelir Vergisinin ideal bir yapıya kavuşa bilmesi için, ticari kazançla ilişkin hükümlerin yeniden gözden geçirilmesinde yarar bulunmaktadır. Bir sonraki bölümden itibaren bunların nedenleri üzerinde ayrıntılı olarak durulacaktır.

<sup>71</sup> Geniş bilgi için, bkz. Refik Baydur, **TİSK'in Düzenlediği Ekonomik Anayasa Paneli** (Hilton, Ankara), s.8-9

<sup>72</sup> Kenan Bulutoğlu, 1982, a.g.e., s.67

<sup>73</sup> M.Çetin Hacısmanoğlu, "Vergi Sistemleri Etkinliklerini Yitiriyorlar mı?" **Vergi Dünyası** (Temmuz, 1997), ss.2-17

<sup>74</sup> Fethi Heper, **Toplumsal Yapı İle Vergi Yapısı Arasındaki İlişki** (Eskişehir: EİTİA, Yayınları, 1981), s.17 ; Turhan, a.g.e., s.340

## İKİNCİ BÖLÜM

### TİCARİ KAZANCIN TANIMI VE TESPİT ŞEKİLLERİNE İLİŞKİN HÜKÜMLERİN YENİDEN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ

#### 2.1. Mevcut Yasal Düzenleme

Ticari kazancın tanımı ve tespit şekillerine ilişkin hükümler yeniden gözden geçirilmeden önce Gelir Vergisi Kanununda ticari kazançla ilgili hükümlerin nasıl düzenlendiğine kısaca değinmekte yarar vardır.

#### 2.1.1. Ticari Kazancın Tanımı ve Kapsamı.

Ticari kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 37' inci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre "her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazançlar" ticari kazançtır<sup>1</sup>. Gelir Vergisi Kanunu aynı maddesinde devamla, birtakım halleri özel olarak belirterek bunlarında ticari kazanç kapsamında olduğunu ifade etmiştir. Bu özellikli durumlar ileride incelenecektir. Ancak şimdiden şunu söylemek gerekir ki, bu fıkrada sayılan özellikli durumlarda, ticari kazancın niteliğinin belirlenmesinde esas olarak belirtilen unsurlar aranmaz. Bir başka deyişle bu özellikli durumlarda elde edilen kazançlar doğrudan ticari kazanç olarak kabul edilmektedirler.

Her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazanç, ticari kazanç olduğuna göre, ticari ve sınai faaliyetin anlam ve içeriğinin belirlenmesi ve aralarındaki farkın ortaya konmasında yarar bulunmaktadır. Ancak GVK ticari ve

---

<sup>1</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku** (Üçüncü Basım, Ankara: Savaş Yayınları, 1995), s.269; Bildirici, a.g.e., s.33; Şenyüz, a.g.e., s.23; Akif Erfinay, **Vergi Hukuku** (Onikinci Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 1986), s.165; Abdurrahman Akdoğan, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi** (Ankara: Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Yayını, 1991), s.42

sınai faaliyetin ne olduğu konusunda bir açıklık getirmemiştir. Bu boşluğu doldurmak için de, ticaret kanununun ticari faaliyete ilişkin hükümlerinden yararlanılmaktadır. Fakat, bugün artık vergi hukukunun bağımsız bir hukuk dalı olduğu herkesçe kabul edilmektedir. GVK' da açık bir atıf bulunmadan ticaret kanununa gidilmesi hukuk tekniğine uygun görülmesi de özellikle idari yargının içtihatlarıyla da dolduramadığı alanlarda ticaret kanununun hükümlerine gidilmesinde büyük bir sakınca olmadığı kabul edilmektedir. Buna rağmen, ticaret kanunundaki ticari faaliyet kavramı, GVK' nda kavranmak istenen ticari faaliyet kavramından çok daha dardır. O nedenle bu tanımla yetinilmesi söz konusu değildir. Asıl olan GVK' nun bütününden çıkacak olan unsurlara göre anlaşılacak olan geniş bir ticari kazanç çemberidir<sup>2</sup>. Bu hususa ileride değinilecektir. Bu açıklamaların ışığında, ticari ve sınai faaliyetlerde ne anlaşılması gerektiği hususunda ticaret kanununa bakmakta yarar bulunmaktadır<sup>3</sup>.

**2.1.1.1. Ticaret kanununda ticari ve sınai faaliyet.-**Ticaret kanununda ticari faaliyet "Ticari İşletme" kavramından yola çıkılarak ele alınmıştır<sup>4</sup>. Ticaret Kanununun 11., 12., 13., maddeleri, bu sayılan ticari ve sınai faaliyetlerden hangilerinin gelir vergisinin kapsamına girdiği, hangilerinin girmedikleri hususunda yol göstermektedir.

Ticaret Kanununa göre, genel olarak ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır. Tesisat, kiracılık hakkı, ticaret unvanı ve diğer adlar, ihtira beratları ve markalar, bir sanata müteallik veya bir şahsa ait model ve resimler gibi bir müessesenin işletilmesi için daimi bir tarzda tahsis olunan unsurlar mukavelede aksine hüküm bulunmadıkça, ticari işletmeye dahil sayılır<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> Kerim Altınok, "Gelir Vergisi Sistemimizde Ticari Kazanç." (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991), s.6

<sup>3</sup> Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi** (İkinci Basım. Bursa: Ezgi Kitabevi, Eylül 1996), s.25-26; Akif Erginay, **Vergi Hukuku** (Onikinci Basım. Ankara: Turhan Kitabevi, 1986), s.165-166; Bildirici, a.g.e., s.34.

<sup>4</sup> Ticaret Kanununun 11' inci maddesi ticarethane, fabrika ve ticari şekilde işletilen sair müesseselerin ticari işletme sayılacağını hükme bağlamıştır. Aynı kanunun 12 inci maddesi ticarethane ve fabrikanın tanımını yapmış, sonrada nitelik bakımından bunlara benzeyen işlerle uğraşan bazı müesseseleri saymış ve bunların da ticari işletme sayılacağı dolayısıyla faaliyetlerinin ticari faaliyet olduğunu ortaya konmuştur.

<sup>5</sup> Şenyüz, a.g.e., s.25

Aşağıda yazılı veya mahiyetçe bunlara benzeyen işlerle uğraşmak üzere kurulan müesseseler ise, ticarethane sayılır<sup>6</sup>.

- Menkul malların satılmak veya kiraya verilmek üzere tedariki ve bunların aynen veya başka bir şekilde sokularak satılması yahut kiraya verilmesi,
- Kıymetli evrakın satılmak üzere tedariki ve bunların satılması,
- Her çeşit imal ve inşa işi,
- Madencilik,
- Matbaacılık, gazetecilik ve kitapçılık, yayın, ilan ve istihbarat,
- Tiyatro, sinema, otel, han ve lokanta gibi umumi mahaller, hususi mektep ve hastane, ve açık satış yerlerinin işletilmesi,
- Umumi mağazalar ve sair depo ve ambarların işletilmesi,
- Borsa ve kambiyo işlemleri, sarraflık, bankacılık,
- Sosyal sigortalar hariç olmak üzere sigortacılık,
- Kara, deniz ve havada, nehir ve göllerde, yolcu ve eşya taşımak,
- Su, gaz ve elektrik dağıtma, telefon ve radyo ile haberleşme ve yayıncılık,
- Acentacılık, tellallık, komisyonculuk ve sair bütün tasarruf (aracılık) işleri.(Gümrük komisyoncuları ve borsa ajanlarının kazançları GVK' na göre serbest meslek kazancı olarak kabul edilmiştir),
- Fabrikacılık, hammadde veya diğer malların makine yahut sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni veya değerle mahsuller meydana getirilmesidir.

Aşağıdaki işleri görmek üzere bir müessesenin işlerinin hacmi ve önemi ticari muhasebeyi gerektirdiği ve ona ticari ve sınai bir müessese şeklini ve mahiyetini verdiği takdirde bu müessesede ticari işletme sayılır(Ticari şekilde işletilen diğer müesseseler)

- Bir toprak sahibinin veya çiftçinin, mahsulünü olduğu gibi veya zirai sanatı dolayısıyla bir tezgahta şeklini değiştirerek satması,
- Esnaf ve güzel sanatlar erbabından birinin gerek bizzat, gerek işçi çalıştırarak veya makine kullanarak eserler vücuda getirmesi ve bu eserleri satması,

Bu hüküm, işlerin mahiyetine göre Ticaret Kanununun 12' nci maddesi gereğince ticarethane veya fabrika olarak vasıflandırılmayan diğer müesseseler hakkında tatbik olunur. Şeklinde hüküm altına alınmıştır.

**2.1.1.2. Gelir vergisi kanunu açısından ticari ve sınai faaliyet.-**Gelir vergisi kanununda yapılan tanımından hareketle ticari faaliyeti genel olarak şu şekilde tarif etmek mümkündür. "Emek ve sermaye unsurlarının kazanç sağlamak amacıyla kullanılarak devamlı bir organizasyonuna dayanan, gelir vergisinin tanımını yaptığı zirai ve serbest meslek faaliyetleri dışında kalan, tüm faaliyetlere ticari faaliyet denir<sup>7</sup>. Emek yada sermaye faktörünün birbirine

<sup>6</sup> Geniş bilgi için bkz. Bildirici, a.g.e., s.34-35

<sup>7</sup> Bilindiği gibi iktisadi anlamda gelir üretim faktörlerinin iktisadi faaliyetlerde kullanılması sonucunda elde edilen değerlerdir. Gelir adını verdiğimiz bu değerler İktisadi faaliyette

göre az yada çok oluşu faaliyetin ticari niteliğine etki etmez. Çünkü, kundura boyacısı olan esnaf dahi kanunumuza göre ticari faaliyette bulunmaktadır<sup>8</sup>. Bu faaliyetin devamlı yapılması önemli olduğu kadar, belirli bir organizasyon içerisinde yapılması da önemlidir. Organizasyonun oluşumu için belirli bir işyeri açmak, sermaye tahsis etmek, ticaret siciline kayıtlı olmak yeterlidir. Bu organizasyon içerisinde işlem sayısı önemli değildir. Hatta iki veya üç yıl içerisinde tek bir ticari iş yapılmış olması halinde dahi ticari faaliyetin var olduğu kabul edilir<sup>9</sup>. Esas olan faaliyetin devamlılığı yönünde kasıt ve niyetin bulunmasıdır.

GVK ticari kazanç için “Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır” derken aslında ticari ve sınai faaliyetlerin aynı şeyler olduğunu belirtmek istememiş, fakat ticari kazanç kavramının geniş anlamda anlaşılması gerektiğini vurgulamıştır<sup>10</sup>. GVK’ da her türlü ticari faaliyetlerden doğan kazanç ticari kazançtır şeklinde bir tarif yapılsaydı belki de ticari faaliyet dar olarak yorumlanacak ve iktisadi kıymetlerin el değiştirmesinde aracılık etmek şeklinde tanımlanacaktı dolayısıyla geniş anlamda iktisadi faaliyetler gelir vergisinin kapsamı dışına çıkartılmış olacaktı. Bu nedenle sınai faaliyetin ne olduğu hususunun da açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Sınai faaliyet, “imalat ve üretim işleri sonucu artık değer yaratma faaliyetidir”<sup>11</sup>. Bir başka deyişle sınai faaliyet, maddeler üzerinde gerçekleştirilen fiziksel ve kimyasal değişiklik olarak ifade edilmektedir. Sadece madde üretimi değil otelcilik, nakliyecilik, sigortacılık gibi hizmetlerin üretimi de bir sınai faaliyettir. GVK’ da genel olarak ticari kazanç bu şekilde tanımlandıktan sonra ayrıca ticari ka-

---

kullanılan üretim faktörüne göre ayrı ayrı isimler alırlar. Bir işverene bağlı onun emir ve görüşleri doğrultusunda hareket eden kişinin emeğinin elde ettiği değer ücret; bağımsız emeğin karşılığı serbest meslek kazancı; sermaye unsurunun yalnız başına iktisadi faaliyette kullanılması sonucu elde edilen gelir irat; emek ile sermayenin birlikte iktisadi faaliyette kullanılması sonucu elde edilen gelirler ise ticari kazanç, zirai kazanç ve arzi kazanç adını alırlar. GVK’ nu zirai kazancın zirai faaliyetten doğduğunu ve zirai faaliyetin ne olduğunu açıkça tanımlamıştır. Anzî ticari kazanç ise devamlı olmayan ticari faaliyetlerden doğmaktadır.

<sup>8</sup> Şenyüz, a.g.e., s.24

<sup>9</sup> a.g.e., s.24

<sup>10</sup> a.g.e., s.24

<sup>11</sup> Türk vergi hukukunda imalat: “Yeni bir madde yaratma, bitim işi ve tadilatı”, yeni bir madde yaratma ise: “Bir madde veya yardımcı madde kullanarak, birleşik bir madde meydana

zanç sayılan faaliyetler sıralanmıştır. Ayrıca ticari kazanç sayılan faaliyetler ise GVK' nun 37 inci maddesine göre şunlardır:

- Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden doğan kazançlar,
- Coberlik işlerinden<sup>12</sup> doğan kazançlar,
- Özel okul hastane ve benzeri yerlerin işletilmesinden doğan kazançlar,
- Devamlı olarak gayrimenkul inşa edip satanlarla gayri menkulleri devamlı alıp satanların bu işlerden sağlanan kazançlar,
- Kendi nam ve hesaplarına devamlı olarak menkul kıymet alım satımı yapanların bu faaliyetlerinden doğan kazançlar,
- Satın alma veya trampa yoluyla iktisap edilen arazilerin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar.

### **2.1.2. Ticari Kazancın Özellikleri**

Ticari kazancın unsurları, tarifini içeren GVK' nun 37 inci maddesinden net olarak anlaşılacakla birlikte GVK' nun bütünü içerisinde çıkarılmaktadır. Buna göre, genel olarak ticari faaliyetin dört ayırıcı özelliği vardır.

Öncelikle ticari faaliyet, bir iktisadi işletme halinde faaliyetlerinin her türlü sonucu ve risklerine katlanan müteşebbisler tarafından yapılan faaliyetlerdir. Ticari faaliyetin ikinci önemli özelliği ise bağımsız olmasıdır. Bir başka ifadeyle, ticari faaliyet bağımsız olarak yapılır. Eğer bağımlı olarak yapılırsa, yapılan faaliyet ticari faaliyet sayılmaz. Ticari faaliyetin bir diğer önemli özelliği ise devamlılığıdır. Eğer yukarıda belirtilen faaliyetler devamlı olarak yapılmazsa bu takdirde elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değil arızî kazanç olarak vergilendirilmektedir. Ticari faaliyette devamlılık, faaliyetin bir takvim yılı veya daha uzun bir süre içinde birden fazla yapılması halinde söz konusudur. Örneğin, bir kişi satın aldığı daireyi sattığında elde edilen kazanç ticari kazanç sayılmaz. Eğer o kişi bir yılda birkaç defa daire alır ve satarsa bu takdirde faaliyeti ticari faaliyet ve elde ettiği kazançta ticari kazanç sayılır. Aynı şekilde bir defa başkasına ödünç para veren kişinin elde ettiği kazanç menkul sermaye iradı sayılırken, devamlı olarak başkalarına ödünç para vermesi ise ticari faaliyet ve elde edilen kazançta ticari kazanç sayılır<sup>13</sup>. Ticari

na getirmek veya birleşik bir maddeyi ayrıştırarak yeni bir madde yaratmaktır". Bitim işi ise: "İktisadi değere sahip yeni bir şey meydana getirmektir"

<sup>12</sup> Borsada kendi nam ve hesabına hisse senedi ve tahvil üzerine iş yapan ve bunun spekülasyonu ile uğraşan kişilere cober denir.

<sup>13</sup> Selahattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları** (İstanbul: Okan Yayıncılık, 1984), s.70

faaliyetin diğ er bir önemli özelliğ i ise, vergileme bakımından yasaklanmış olup olmadığ ının önemli olmamasıdır. Yapılan ticari faaliyet yasal bakımdan yasak ve ahlaka aykırı olsa dahi elde edilen kazanç ticari kazanç sayılır ve vergilendirilir. Örneğ in kanunen yasaklanmış olan eroin ticaretini yapan bir kiş inin bu faaliyeti ve faaliyetten kazanç sağ ladığ ının tespit edilmesi halinde elde edilen kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilecektir<sup>14</sup>.

### **2.1.3. Ortakların Ticari Kazanç Karş ısında Durumu.**

Ortakların gelir vergisi karş ısında durumu ortaklığ ın şahıs veya sermaye şirk etleri olmasına göre farklılık gösterir. Ş ahıs şirketlerinde ortakların sorumlulukları sınırsız olup, sorumluluk yalnız şirk ete konulan sermaye için değ il, özel mal varlığ ını da kapsamına alacak şekilde geniş biçimde belirlenmiştir. Sermaye şirketlerinde ise ortakların sorumluluğ u, şirk ete koydukları sermaye ile sınırlıdır. Ş ahıs ve sermaye şirketleri yanında ortakların bir kısmı sınırlı bir kısmı sınırsız sorumluluğ a sahip şirketlerde vardır. Yalnız burada bir hususun açıklığ a kavuşturulmasında yarar vardır. Ş öyle ki, Gelir Vergisi Kanununun gerçek kiş ilerın gelirleri gelir vergisine tabidir(GVK: m.1). şeklindeki hükmü, Gelir Vergisinin mükellefi gerçek kiş ilerdir, bu nedenle tüzel kiş ilerın gelirleri Kurumlar Vergisine tabi tutulur şeklinde hatalı bir yargıyı akla getirebilir. Ancak, bütün tüzel kiş iler değ il sadece kurumlar vergisi kanununda belirtilmiş olan kurum ve kuruluş lar kurumlar vergisine tabidir.

Bu hüküm komandit ve kollektif şirketler için önem arz etmektedir. Çünkü: kollektif ve komandit şirketlerin de tüzel kiş iligi bulunmakla birlikte bu şirketler, Kurumlar Vergisine tabi değ il, ortaklar, elde ettikleri ticari kazançları dolayısıyla gelir vergisine tabidirler. Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi ve eshamlı komandit ortaklıklarda ise komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir<sup>15</sup>(GVK m. 37). Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde de komandite ortakların kar payları, kurumlar verginin matrahının tespitinde kazançtan indirilmektedir<sup>16</sup>. Bu husu-

<sup>14</sup> Bildirici, a.g.e. s.35-36

<sup>15</sup> Gelir Vergisi Kanununun 66 ıncı maddesi hükmü mahfuzdur.

<sup>16</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Vergilerin İncelenmesi ve Değ erlendirmesi** (Ankara: Gazi Üniversitesi Teknik eğ itim Fakültesi Matbaası, 1991), s.21

su da bu şekilde ifade ettikten sonra ortakların ticari kazanç karşısındaki durumlarının nasıl olduğunu anlatmaya geçebiliriz.

**2.1.3.1. Şahıs şirketi biçimindeki ortaklıklar.-** Türk Ticaret Kanununa göre kollektif şirketler ve adi komandit şirketler şahıs şirkettir. Bu şirketler tüzel kişiliğe sahip ve ortaklarından ayrı hukuki bir varlık olmalarına rağmen gelir vergisi yönünden şirketlerin hukuki kişiliği dikkate alınmayarak doğrudan şirket ortakları gelir vergisi mükellefi kabul edilmiştir. Kollektif şirket ortaklarının gelirleri ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Şirket ticari faaliyet dışında zirai faaliyetle uğraşsa dahi elde edilen kazanç, ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Adi komandit şirketlerde ise şirket tüzel kişiliği vergi mükellefi kabul edilmemekte ortakları gelir vergisine tabi tutulmaktadır<sup>17</sup>. Gerek kollektif ve gerekse adi komandit şirket gelir vergisi mükellefi olmamakla beraber, katma değer vergisi ve geçici vergi açısından mükellef kabul edilmektedirler. Yatırım indiriminden yararlanabilmekte, kaynaktan gelir vergisi tevkifatı yapabilmektedirler<sup>18</sup>.

**2.1.3.2. Sermaye şirketlerinin ortakları.-** Anonim, limitet ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, kooperatifler ve menkul kıymet yatırım fonları sermaye şirkettir. Sermaye şirketlerinin kazançları gelir vergisine değil kurumlar vergisine tabidir. Ancak sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortakların şirket kazancından aldıkları pay ticari kazanç sayılır ve ortağın bu geliri, gelir vergisine tabi tutulur. Ayrıca, sermaye şirketlerinde, ortakların şirketten aldıkları kar payı menkul sermaye iradidir. Menkul sermaye iradı olarak beyan edilir ve gelir vergisine tabi tutulur.

**2.1.3.3. Adi şirket ortakları.** Adi ortaklıklar Borçlar kanununun 520 inci maddesinde ifadesini bulmaktadır. Dolayısıyla, bu ortaklıklar TTK' nun hükümlerine göre düzenlenmezler. Bu ortaklıkların ticari faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançları ise ticari kazanç sayılmaktadır. Adi ortaklıklarda, ortaklık vergilendirilmemekte, ortakların her birinin payına düşen kar ticari ka-

<sup>17</sup> Adi komandit şirketlerde iki tür ortak bulunmaktadır. Sorumluluğu koyduğu sermaye ile sınırlı birinci tür ortağa **komanditer** ortak denir şirketten aldığı pay "**menkul sermaye iradı**" olarak değerlendirilir. Sorumluluğu koyduğu sermaye ile sınırlı olmayan yani koyduğu sermayenin üzerinde sorumlu olan ikinci tür ortağa da **komandite** ortak denir ve şirketten aldığı pay **ticari kazanç** olarak değerlendirilir.

<sup>18</sup> Bildirici, a.g.e., s.37

zanç olarak vergilendirilmektedir<sup>19</sup>. Adi ortaklık zirai faaliyette veya serbest meslek faaliyetinde bulunduğu anda ortakların kazançları zirai kazanç veya serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmektedir.

#### **2.1.4. Ticari Kazancın Tespit Şekilleri**

Ticari kazancın tespit şekilleri gelir vergisi kanununun 38 ve müteakip maddelerinde ifade edilmiştir. Buna göre ticari kazançları dolayısıyla vergiye tabi olanlar kazançlarını götürü ve gerçek usulde olmak üzere iki şekilde tespit ederler. Gerçek usule göre ticari kazancın tespiti de yine iki usule göre yapılır. Bunlar bilanço esasına göre ticari kazancın tespiti ve işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespiti yöntemleridir. Bilanço esasına göre defter tutanlara birinci sınıf tüccar işletme hesabı esasına göre defter tutanlara ise ikinci sınıf tüccar denir.(VUK. m. 176). Bunlara sırası ile aşağıda yer verilmiştir.

**2.1.4.1. Ticari kazancın gerçek usule göre tespiti.**-Gelirin gerçek olması gelir vergisi kanunumuzun temel ilke olarak kabul ettiği bir ilkedir. Gelir vergisi kanunu temelde, ticari kazancın da gerçek tutarının belirlenerek verilebilmesi esasını benimsemiştir. Gerçek usulde mükellefin elde ettiği gelirin safi miktarı, mükellef tarafından kanunda belirtilen ilke ve yöntemler çerçevesinde defter tutularak bulunur. Böylece tespit edilen safi miktar mükellef tarafından vergi dairesine beyanname ile bildirilir. Ticari kazancı gerçek usule göre belirlenecek mükellefler iki guruba ayrılırlar. Bunlar birinci sınıf tacirler ve ikinci sınıf tacirlerdir. Birinci sınıf tacirler kazançlarını bilanço esasına göre, ikinci sınıf tacirler ise işletme hesabı esasına göre tespit ederler. Her iki grup tüccar da kazançlarını tespit ederken belirli defterleri tutmak, belge almak ve vermek ve bu belgeleri kayıtlarına geçirmek zorundadırlar. Yalnız bilanço esasına tabi olan mükelleflerle işletme hesabı esasına tabi mükellefler kazançlarını tespit ederken farklı defterler tutmaktadırlar ve bazı farklı yöntemlerle kazançlarını tespit etmektedirler<sup>20</sup>.

<sup>19</sup>

<sup>20</sup>

Şenyüz, a.g.e., s.27; Bildirici, a.g.e., s.38

Bildirici, a.g.e., s.38-40; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.274-280

**2.1.4.2. Ticari kazancın götürü usulde tespiti.-** Gelir vergisi Kanununda, bazı mesleklere sahip olan kişilerin sosyo-kültürel durumlarının, gerçek usulde vergilendirilmenin gereklerini yerine getirmekten uzak olduğu, bakkal, kasap gibi küçük ticaret erbabı ile tamirci ve terzi gibi küçük sanat erbabından ibaret olan bu kimselerin defter tutmaları, envanter yapmaları halinde pek çok güçlüklerle karşılaşacakları gerekçeleriyle, gerçek usulde defter tutarak kazancını belirleyenlerin yanı sıra, iş hacmi gerçek usulde vergileme sınırının altında kalan ve muafiyetten yararlanamayan ticaret ve sanat erbabının da götürü usulde vergilendirileceği öngörülmüştür. Dolayısıyla bu kimselerin gerek yaptıkları işlerinin nitelik ve hacmi ve gerekse sahip oldukları kültür seviyesi bakımından gerçek usulde tutulması gereken defterlerin gereklerini yerine getiremeyecekleri düşüncesiyle, ticari kazançlarını götürü usulde tespit edilmesine izin verilmiştir.

Götürü usule göre ticari kazancın tespitinde; defter tutulması ve defter tutmanın gerektirdiği hesapların işlenmesi söz konusu olmayıp, yükümlülerin yasada belirtilen koşulları taşımaları halinde taktir komisyonlarınca belirlenmiş olan tutarlardan kendilerine uyanı, safi ticari kazanç olarak dikkate alınır. Bu noktadan sonra yükümlünün kendisi için belirlenmiş safi tutardan fazla veya az gelir elde etmesi ödeyeceği vergiyi etkilemez. Şüphesiz, mükellefler götürü usule tabi olmanın şartlarını taşıdığı sürece böyle bir uygulama geçerlidir. Mükellefler götürü usule tabi olmanın şartlarını yıl içerisinde kaybetmeleri halinde izleyen takvim yılından itibaren gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

### **2.1.5. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek ve İndirilmeyecek Giderler**

Ticari kazancın gerçek usule göre tespiti sırasında mükellefler kazancın gerçek tutarını tespit etmek için kazançla ilgili giderleri hasıllattan indirebilmektedirler. Bu şekilde gelirler ve giderler deftere kaydedilmek suretiyle vergiye tabi kazanç tespit edilmektedir. Ancak ticari kazançların bazıları vergiye tabi tutulmamaktadır. Bu şekilde vergiye tabi tutulmayan ticari kazançların giderlerinin ise hasıllattan düşürülmesi söz konusu değildir. Bazı giderlerin ise işletme ile ilgili olup olmadığı tartışmalıdır veya işletmeden çok şahsi gider

niteliğine sahip olmaktadır. Bu nedenlerle kanunda hangi giderlerin indirileceği, hangi giderlerin ise indirilemeyeceği belirtilmiştir.(GVK. m. 40-41)

**2.1.5.1. İndirilecek giderler.-**Gelir vergisi kanununa göre safi gelirin tespit edilmesi için aşağıdaki giderlerin indirilmesi mümkündür<sup>21</sup>.

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler,
- Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin eklerinde yiyecek ve barınma, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta ve emeklilik primleri ve işlerindeki giyim giderleri,
- Mükellef tarafından eğitime gönderilen hizmetli ve işçi için yapılan giyim giderleri,
- İş ile ilgili olarak yazılı bir sözleşmeye veya mahkeme kararına veya kanun hükmüne dayanarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- İşle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri,
- İşletmede kayıtlı olup işte kullanılan taşıtların giderleri,
- İşletme ile ilgili olmak koşuluyla bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar,
- VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,
- İşverenlerin sendikalar kanununa göre sendikalara ödedikleri aidatlar,
- İşçilerin toplu olarak işyerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenlerce yapılan taşıma giderleri,

Kanunda belirtilen indirilecek giderler bunlar olup, indirilecek giderlerin sınırları konusunda mükelleflerle vergi idaresi arasında çıkan ihtilaflar son idari yargı organı olan Danıştay'dan çıkan kararlarla çözümlenmekte ve indirilecek giderlerin sınırlarına Danıştay kararları açıklık getirmektedir<sup>22</sup>.

**2.1.5.2. İndirilmeyecek giderler.** Gelir vergisi kanunu ticari kazancın tespiti sırasında indirilecek giderleri açıkladığı gibi indirilmeyecek giderleri de açıklamıştır<sup>23</sup>. GVK' na göre indirilmeyecek giderler ise şunlardır(GVK. m. 41)

- İşletme sahibinin kendisi, eşi ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar ve aldıkları diğer değerler,
- İşletme sahibinin kendisine, eşine ve 18 yaşından küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- İşletme sahibinin, eşinin ve 18 yaşından küçük çocuklarının işletmeden olan alacakları için yürütülecek faizler,
- İşletme sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- Her türlü para cezaları, vergi cezaları, gecikme zamları ve faizleri, işletme sahibinin suçundan doğan tazminatlar ile gelir vergisi gibi şahsi vergiler,
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50' si,
- Kiralama yolu ile edinilen ve işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,

<sup>21</sup> Bildirici, a.g.e., s.46-47

<sup>22</sup> a.g.e., s.46-47

<sup>23</sup> Gider kabul edilmeyen ödemelerle ilgili geniş bilgi için bkz., Şenyüz, a.g.e., s.60-66

-VUK hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ait faiz, komisyon, vade farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurlarının toplamına, VUK hükümlerine göre içinde bulunulan yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının Maliye bakanlığınca o yıl için belirlenen ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunan indirim oranının %25' i

İndirilemeyecek gider uygulamasında kollektif şirket ortakları ile adi ve hisseli komandit şirketin komandite ortakları işletme sahibi sayılır. Dolayısıyla bu şirketlerdeki ortaklar veya ayrıca belirtilen ortaklar yukarıda sayılan giderleri ticari kazancın tespitinde hasıllattan indiremezler.

### **2.1.6. Ticari Kazanca İlişkin Muafiyet ve İstisnalar.**

Genel olarak ticari faaliyetlerden elde edilen gelirler gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Yalnız ekonomik, sosyal veya teknik nedenlerle bir kısım ticari faaliyetleri vergi dışında bırakmakta yada kazançların bir kısmı veya tamamı vergilendirilmemektedir<sup>24</sup>. Gelir Vergisi Kanununda yer alan ticari kazançlarla ilgili muafiyet ve istisnalar şunlardır: Esnaf muafılığı, yatırım indirimi, ihracat istisnası, eğitim öğretim ve sağlık hizmetleri ile ilgili istisna, ve PTT acentalığı istisnası. Bu istisna ve muafıklar vergiye tabi kazancın tespitinde büyük önem arz etmektedir. Ancak bunlardan en çok kullanılanlara değinilecek diğerlerinden ise kısaca bahsedilecektir.

**2.1.6.1. Esnaf muafılığı.-** Esnaf muafılığından yararlanan kişiler gelir vergisi kanununun 9 uncu maddesinde ifade edilmiştir(GVK. m.9). Esnaf muafılığı, sermayeden çok emeğiyle ve gezici olarak yapılan bazı küçük esnaf faaliyetlerini gelir vergisi dışında bırakan bir muafiyettir. Esnaf muafılığı hem ancak geçinebilecek kadar gelir elde edebilecek kişilerin bir kısım faaliyetlerini vergileme dışı bırakılmak amacıyla uygulanmakta hem de bu tür faaliyetleri yapanların vergiye tabi kazancının tespitindeki güçlükler dikkate alınarak uygulanmaktadır.

**2.1.6.2. Yatırım indirimi.** Yatırım indirimi ülkede yatırımları teşvik etmek ve ekonomik kalkınmayı hızlandırmak için ticari ve zirai kazanç elde eden mükelleflere tanınan bir kazanç istisnasıdır. Yatırım indiriminden kimlerin

<sup>24</sup>

Bu konuda bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.290-293

hangi koşullarda yararlanacağı, GVK' nun 36 ıncı maddesinden sonra ki ek 6 madde ile açıklanmıştır. Buna göre; yatırım indiriminden Gelir Vergisi mükelleflerinden ticari ve zirai kazanç elde edenler ile adi ortaklıklar, kollektif şirketler, ve adi komandit şirketler, Kurumlar Vergisi mükelleflerinden ise anonim şirketler, kooperatifler ve iş ortaklıkları ve iktisadi kamu müesseseleri yararlanmaktadır. Ayrıca, Gelir ve Kurumlar Vergisine tabi dar mükelleflerde bu istisnadan yararlanabilmektedirler(Ek Madde.1) Yine Gelir Vergisi Kanununa göre, yatırım indiriminin uygulanacağı ticari ve zirai kazanç bilanço esasına göre tespit edilmiş olmalıdır. İşletme hesabı esasına göre tespit edilen kazançlara bu indirim uygulanmaz (Ek Madde.2). Yatırım indirimi tüm harcamalara değil, bazı yatırım harcamalarına uygulanır(Ek. Madde.3). Yatırım indirimi, indirimden yararlanacak yatırım harcamalarının yapılip tamamlandığı takvim yılında uygulanır (Ek Madde.4). ve yatırım indirimine konu olan aktif kıymetin satılması halinde ortaya çıkan durumun satan ve satın alan açısından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir (Ek Madde 5).

**2.1.6.3. İhracat istisnası.-**İhracat istisnası GVK' nun 7 inci maddesinde düzenlenmiş olup, dar mükellefler açısından geçerli bir istisnadır. Bu istisna ile dar mükelleflerin belirli koşullarla yapmış oldukları ihracat nedeniyle elde ettikleri kazançları vergilendirilmemektedir.

**2.1.6.4. PTT acentacılığı ile ilgili faaliyet gelirleri istisnası.-** Halen PTT acentacılığı faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden istisna olup, bu faaliyetten elde edilecek komisyonlar ise GVK' nun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tabidir. İstisna bu tevkifatı kapsamamaktadır.

### **2.1.7. Ticari Faaliyette Bulunarlarda Defter Tutmaya İlişkin Hükümler**

Gelir Vergisi mükelleflerinin tutmak zorunda oldukları defterler ile kullanılacakları defterler Vergi Usul Kanununda belirtilmiştir. Bunun dışında mükellefler isterse Türk Ticaret kanununda belirtilen bazı defterleri de tutabilirler<sup>25</sup>. VUK' da bütün vergi mükelleflerinin tutacakları defterler belirtilmiştir. Burada sadece ticari ve sınai faaliyetlerle uğraşan gelir vergisi mükellefleri ile

<sup>25</sup> Tutulacak defterler ve kullanılacak belgelerle ilgili olarak daha geniş bilgi için bakınız. Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları** (Ankara Olgan Matbaası, 1982), s. 247-335

ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre tüccarlar aşağıda belirtilen defterleri tutmak zorundadırlar.

Birinci sınıf tüccarlar yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri, kasa defteri ve kambiyo senetleri defteri tutmakla mükelleftir. İkinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı defteri, kambiyo senetleri defteri ve perakende satış ve hasılat defteri tutarlar. Defterler, işyerinin, işyeri bulunmayan mükelleflerde ikametgahının bulunduğu yerdeki noterler, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentalar için borsa komiserliği tarafından tasdik edilir. Defterler Türkçe tutulur. Kasa defteri ile perakende satış ve hasılat defterine işlemler günü gününe, diğer defterlere muameleler, işlemin olduğu tarihten itibaren on gün içinde kaydedilir. Muhasebe fişi, primanto ve bordro gibi yetkili amirlerin imzasını taşıyan belgelerde ise muamelenin olduğu tarihten itibaren 45 gün içinde defterlere kaydedilir.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ticari faaliyetlerini tespit etmek amacıyla tutmuş oldukları defterlerdeki kayıt ve muamelelerini Vergi Usul kanununda belirtilen belgelerle ispat etmek zorundadırlar<sup>26</sup>. Bu belgeler ise, fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzudur. Yalnız mükelleflerin örf ve teamüllere göre belgeye dayandırılmayan çeşitli tutarı küçük giderler ile kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderlerinin belge ile ispat zorunluluğu yoktur. Belge düzenlenmemesinin cezası VUK' nun 353 üncü maddesine göre özel usulsüzlük cezasıdır. Ayrıca Bu belgelerin bir takvim yılında üç kez kullanılmaması halinde bir haftaya kadar işleri kapatma cezası verilir. Belge düzenlememenin bir diğer sonucu ise kaçakçılık veya kaçakçılığa teşebbüs dolayısıyla kaçakçılık cezası, hapis ve meslekten men cezasıdır.

Ticari kazanç ile ilgili gelir vergisi kanunumuzda yer alan mevcut düzenleme kısaca yukarıda ifade edildiği gibidir. Bundan sonra yapılacak olan mevcut yasal düzenlemenin çağdaş vergileme ilkeleri doğrultusunda yeniden gözden geçirilmesidir. Bunu içinde ilk olarak ticari kazancın tanımının ele alınması uygun olacaktır.

<sup>26</sup>

İspat edici vesikalarla ilgili olarak bkz. VUK. m.227-235

## 2.2. Ticari Kazancın Tanımına İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi.

### 2.2.1. Ticari Kazancın Tanımına İlişkin Genel Açıklamalar.

Gelir Vergisi Kanununda sayılan yedi gelir unsuru itibariyle "öncelik ilkesi" olarak ifade edilebilecek bir uygulama düzeni vardır. Buna göre bir faaliyetin hangi gelir unsuru içerisinde vergilendirileceği, yedi gelir unsurunun yasal olarak sıralanışı biçiminde tespit edilecektir. Yani sağlanan gelirin önce ticari kazanç kapsamına girip girmediğine bakılacak, girmiyorsa zirai olup olmadığına değil ise ücret olup olmadığına ve sırasıyla diğer gelir unsurlarının kapsamına girip girmediğine bakılacaktır<sup>27</sup>.

Bir gelir akımının hangi gelir unsurunun kapsamına girdiği son derece önemlidir. Burada, gelir vergisi tarifesi tektir, gelirin hangi gelir unsurunun kapsamını girdiğinin ne önemi vardır? şeklinde bir soru akla gelebilir. Ancak unutulmamalıdır ki her gelir unsurunun indirimleri, istisnaları, muafiyetleri ile uygulama kolaylıkları ve getirilmiş olan yükümlülükleri farklı farklıdır. Örnek vermek gerekirse, bir taşınmazın satışından elde edilen kazanç ticari kazançsa vergiye tabi iken aynı satış arzı bir faaliyet durumunda ise vergi alınmaması söz konusu olabilecektir. Yine gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında belirli bir miktara kadar istisna kabul edilen gelirler, ticari kazancından dolayı yıllık beyanname vermek zorunda olan yükümlüler için vergiye tabidir. Aynı şekilde, bir kazancın hangi yöntemle tespit edileceğinin tayininde de kazancın ticari veya diğer kazanç türlerinin içerisine girmesinin ayrı önemi vardır<sup>28</sup>. Bu nedenlerle bir kazancın hangi gelir unsurunun kapsamına girdiğinin belirlenmesi ve ona göre işlem yapılması gerekmektedir<sup>29</sup>. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununda sayılan yedi gelir unsuruna girmeyen faaliyetlerde gelir vergisine tabi tutulmayacaktır. Örneğin memur olan bir kimsenin yıl içerisinde

<sup>27</sup> Akdoğan, a.g.e., s.18

<sup>28</sup> Altınok, 1991, s.24-25

<sup>29</sup> Akdoğan, a.g.e., s.18

birden fazla dahi olsa, otomobil satışından elde ettiği kazancı ticari kazanç olmayacaktır. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu ticari kazanç elde etmiş olmak için tacir olmak şartını getirmiştir<sup>30</sup>.

Gelir unsurları gelir vergisi kanununda, ayrı ayrı bölümler halinde ele alınmış ve her bir bölümün başında o gelir unsurunun kapsamı ve sınırları çizilmeye çalışılmıştır. Ancak, gelir unsurları arasındaki sınırlar kesinlikten uzaktır. GVK' nun ticari kazancı düzenleyen 37 inci maddesinde bazı fıkralardaki özel ibareler haricinde ticari faaliyetin bütününe ilişkin olmak üzere devamlılık koşulunu belirleyen açık bir hüküm yoktur<sup>31</sup>. Oysa devamlılık ticari kazancı arızî kazançtan ayıran önemli bir unsurdur. Ticarî kazanç ile arızî kazanç ve serbest meslek kazancı arasındaki kıstası kesin olarak saptamak her zaman kolay değildir. Çünkü GVK' nun 82 inci maddesinde arızî ticari faaliyetin tanımı yapılmış değildir. Bu nedenle yasa koyucunun, kanunda özellikle âriziliğinin kıstaslarını vurgulaması gerekmektedir. Bu husus, yoruma bırakılabilecek bir konu değildir<sup>32</sup>.

Gelir vergisi kanunu ticari kazancın tanımını yapmakla beraber, ticari ve sınai faaliyetten ne anlaşılması gerektiğini de açıklamamıştır. Tanım bu haliyle ticari kazancın sınırlarını çizmekten çok uzaktır. Ayrıca GVK. ticari kazancın sınırlarını belirtmek için açıkça başka bir kanuna da atıfta bulunmamıştır. Oysa yukarıda da ifade ettiğimiz gibi ticari kazancın kanunda çok açık ve net olarak tanımlanması son derece önemlidir. Kanunun bu konuda sessiz kalması karşısında vergi hukukçularımızdan pek çoğu ticari faaliyetlerin neler olduğu konusunda zımnen de olsa Ticaret Kanununa atıfta bulunduğu kabul etmektedirler<sup>33</sup>. Bu nedenle de ticari ve sınai faaliyetten ne anlaşılması gerektiği konusu GVK. da açık olmadığı için Ticaret Kanununun hükümlerinden yararlanılmaktadır<sup>34</sup>.

<sup>30</sup> Danıştay. Onüçüncü Dairesi, 1980/2491, K.1981/535, 23 Mart 1981, için bkz. Şükrü Kızılot **Vergi Uygulamasıyla İlgili Müktezalar ve Danıştay Kararları** (Ankara: Savaş Yayınları, 1987), s.77; Akdoğan, a.g.e., s.19

<sup>31</sup> Altınok, 1991, s.21

<sup>32</sup> TOBB, a.g.e., s.49

<sup>33</sup> Şenyüz, a.g.e., s.23; Erginay, a.g.e., s.132; Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi** (İstanbul, 1976), s.88; Bildirici, a.g.e.s, s.33,

<sup>34</sup> Ticari ve sınai faaliyetler hakkında bkz., Ziyaettin Bildirici, **Ticari İşletmelerin Hukuki Yapıları Üzerinde Vergilerin Etkileri** (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını No:41, 1986), s.30; Şenyüz, a.g.e., 24-26

### 2.2.2. Ticari Kazancın Tanımı İle İlgili Danıştay Uygulamaları

Bir gelirin ticari faaliyetten elde edilmiş sayılmasının pratik önemini yukarıda açıklanmıştır. Bu teorik saptamaya rağmen, uygulamada bir faaliyetin ticari sayılıp sayılmayacağı sorunu her zaman canlı kalan bir tartışmayı gündeme getirmektedir. Gerçektende tespit edilen bazı teorik kriterlerin varlığına rağmen, zaman zaman somut olaylarda karşılaşılan özellikler, söz konusu faaliyetin niteliğinin belirlenmesinde güçlükler doğurmaktadır. Hatta denebilir ki bir faaliyetin ticari faaliyet olup olmadığı konusu, bir başka deyişle ticari faaliyetin kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi, vergi hukukumuzda ticari kazanç bahsinin en güç problemlerinden birisini oluşturmaktadır. Öyle ki bu konu tek başına bile bir inceleme konusu olabilir. Soruna ışık tutmak amacıyla bazı ilginç Danıştay uygulamalarının gündeme getirilmesinin ticari kazancın kapsamının belirlenmesinde karşılaşılan güçlükleri daha iyi ortaya koyacağı düşünülmektedir. Bu amaçla, Danıştay'ın çözüme bağladığı birkaç olaya aşağıda yer verilmiştir.

Tuğla imalatı işiyle uğraşan **Bay A** 1993 yılı Mayıs-Aralık dönemine ilişkin işyerine ödediği kiradan dolayı muhtasar beyanname vermediği için ikmalen salınan gelir (stopaj) vergisi ile kesilen kusur cezasına karşı vergi mahkemesine dava açmıştır. Dava dilekçesinde, kiraladığı işyerinin kolektif şirkete ait blok tuğla fabrikası olduğunu, bu fabrikanın şirketin aktifine kayıtlı bulunduğunu, şirketin kiralama ile elde ettiği gelirin GMSİ olmayıp ticari kazanç olduğunu ve bu tür kazançların ticari kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanmasını, stopaja tabi tutulmaması gerektiğini iddia etmiştir. **Vergi dairesi ise** kolektif şirketin aktifine kayıtlı gayrimenkulun kiraya verilmesinden elde edilen kazancın GMSİ olduğu ve GVK.'nun 94 maddesine göre tevkifata tabi tutulması gerektiği görüşündedir. **Vergi mahkemesi de**, 193 sayılı GVK.'nun 94. maddesine göre yükümlünün stopaj beyanname vererek vergisini ödemesi gerektiği, davacının aksi yöndeki iddialarının vergi dairesi ile mülk sahibi olan şirket arasındaki mükellefiyete ilişkin olduğu, fabrikanın kiralayan şirketin aktifinde kayıtlı olup, elde ettiği kazancın ne nitelikte olduğunun kiracının gelir (stopaj) beyanında bulunmasına engel teşkil etme-

diği bu nedenle yapılan cezalı tarhiyatın yasalara aykırı görülmediği görüşündedir. Mükellef bunun üzerine Danıştay'a dava açmıştır. Dava dilekçesinde, fabrikanın işletmenin aktifine kayıtlı olduğunu, elde edilen kiranın GVK.'na göre ticari kazanç sayıldığından vergi tevkifatına tabi tutulmaması gerektiğini ileri sürülerek kararın bozulması istemiştir. **Danıştay ise** vergi mahkemesinin kararını yerinde görmüş ve **oy çokluğuyla**<sup>35</sup> teyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına karar vermiştir<sup>36</sup>.

Bir diğer tartışma ise; diğ protezciliğinden elde edilen kazançların ticari kazanç mı yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu hususunda yaşanmıştır. Bu konuda Maliye Bakanlığı 28 Mart 1997 yılında bir gelir vergisi kanunun iç genelgesi yayınlamıştır. Genelgede şu hususlara yer verilmiştir. ".....193 sayılı gelir vergisi kanununun 37 nci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, aynı kanunun 65 inci maddesinde ise, her türlü serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazançların serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyetinin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, diğ protezciliği faaliyetleriyle uğraşanların; diğ doktorlarına, resmi dairelere veya kurumlara sipariş olarak yalnız çelik(metal) damak dökümüne ilişkin faaliyetleri mesleki bilgiden çok sermayeye dayandırılmış ve yapıla söz konusu işler imalat işi niteliğinde olduğundan yapılan faaliyetler **ticari faaliyet** olarak kabul edilerek uygulamaya bu şekilde

<sup>35</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi. Esas no, 95/2561, Karar no, 96/2068; 29 Mayıs 1996. **Ayrışık oy:** Uyuşmazlık, kollektif şirketin aktifinde kayıtlı taşınmazın kira bedelinden vergi tevkifatı yapılıp yapılamayacağı hususundan kaynaklanmıştır. 193 sayılı GVK nun 70 inci maddesinde sözü edilen mal ve hakların ticari işletmeye dahil bulunması halinde bunların iratlarının ticari kazancı tespitine ilişkin hükümlere göre hesaplanacağı kuralına yer verilmiştir. Aynı kanunun 94 üncü maddesinde ise elde edilen ticari kazançtan vergi kesintisi yapılamayacağına ilişkin hüküm bulunmaktadır(anılan maddenin üçüncü bent hükmü hariç). O halde GMSİ niteliğinde olmayan ve ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirilen bir kazançtan vergi kesintisi yapılacağı yönünde mahkemece verilen kararda isabet görülmediğinden teyize konu kararın bozulması görüşü ile aksine verilen çoğunluk kararına **katılmıyorum**. Bkz. **Yaklaşım** (Yıl 5 Sayı 58, Ekim, 1997)

<sup>36</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi. Esas no, 95/2561, Karar no, 96/2068; 29 Mayıs 1996, Kararın tamamı için bkz. **Yaklaşım** (Yıl 5, sayı 58, Ekim, 1997)

yön verilmiştir. Ayrıca, diş protezcilerinin faaliyetlerini, kendileri veya yanlarında çalıştırdıkları diş hekimleri vasıtasıyla hasta ağızında çalışarak, diş çekimi kalıp alımı ve protez yapımı şeklinde sürdürmeleri ve sadece çelik(metal) damak dökümü yapmaları halinde, yaptıkları bu faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti sayılacağı açıklanmıştır<sup>37</sup> .....” Ancak, diş protezciliği faaliyeti ile uğraşanlarla ilgili olarak Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun kararı ile sözü edilen faaliyetin serbest meslek kazancı olara vergilendirilmesini kabul etmiştir<sup>38</sup>.

Danıştay İçtihadı Birleştirme kurulunun kararı ise şöyledir: “.....Yukarıdan beri açıklanan duruma göre; Diş protezciliğinin 193 sayılı gelir vergisi kanununun 69 uncu maddesinde değişiklik yapıldığı 1.1.1981 tarihine kadar götürü usulde, bu tarihten itibaren de anılan maddenin açık hükmü gereği gerçek usulde vergilendirilmesi gereken serbest meslek faaliyeti olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, içtihadın, diş protezciliği faaliyetini serbest meslek faaliyeti olarak niteleyen Danıştay 3. Dairesinin 15 12 1992 Gün ve E: 1991/3472 K: 1992/3870 Sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine 29 12 1996 gününde üye tam sayısının **salt çoğunluğu** ile karar verildi.....<sup>39</sup>”

Böylece diş protezciliği faaliyetinde bulunan mükellefler, 1996 yılı kazançları için 1997 yılı Mart ayında verecekleri yıllık gelir vergisi beyannamelelerini, serbest meslek kazancı hükümleri çerçevesinde düzenleyip vereceklerdir. Vergi dairelerince de; sözü edilen mükelleflerin önceki yıllardaki faaliyetleri nedeniyle **ticari kazanç hükümlerine göre kullandıkları defter ve belgeleri**, serbest meslek kazançları hükümlerine göre kullanılan defter ve belgeler kapsamında değerlendirilecektir. Danıştay İçtihadı birleştirme kurulunun kararından önce mükellefiyetlerini ticari kazanç mükellefiyeti olarak tescil ettirenlerin mükellefiyetleri serbest meslek kazancı olarak re’sen tescil ettirilecek, ancak bu işlem sırasında herhangi bir tarhiyat yapılmayacaktır<sup>40</sup>.

<sup>37</sup> Bkz.Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi. B.07.0.GEL.0.42/4234-3; 23 Mart 1997.

<sup>38</sup> Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu. E. 1995/1, K. 1996/1; 29 Aralık 1996, için bkz. Adil Öner, “Diş protezciliği Faaliyetinin Vergi Mevzuatımız Açısından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım** (Yıl, 5, Sayı 53, Mayıs 1996), ss.118-121

<sup>39</sup> Bkz Resmi Gazete. 22791; 18 Ekim 1996. 29 Aralık 1996 gün ve E.1995/1, K.1996/1

<sup>40</sup> Öner, a.g.m

Ticari kazancın tanımı konusunda bir başka tartışma da gayrimenkul satışlarında ticari kazanç, sair kazanç ve vergilendirilmeyecek kazanç ayırımında yaşanmıştır<sup>41</sup>. Buna benzer örnekleri ise, çoğaltmak mümkündür. Her ne kadar Danıştay tarafından verilen kararların pek çoğu ile ilgili olarak kanunda hüküm bulunsa bile kanunun hükmü açık olmadığı için tereddüde düşülmektedir. Şöyle ki GVK'nun 69. maddesinin ikinci bendinde dış protezciliği zaten serbest meslek kazancının içinde değerlendirmiştir. Bu husus Danıştay kararında da belirtilmiştir. Buradaki amaç dış protezciliğinden doğan kazancı vs. ticari kazanç kapsamına sokmak değildir. Söylemek istenilen, gelir vergisi kanununun 37. maddesinin, ticari kazanç, serbest meslek kazancı, sair kazanç vs. ayırımını kesin olarak ortaya koyacak bir tanımlama yapamadığı için problemler doğduğudur. Nitekim Danıştay'ın pek çok kararı da bu görüşü doğrulamaktadır. Yukarıda da görüldüğü gibi Danıştay kararlarının bazılarını oybirliği ile değil oy çokluğuyla alabilmektedir<sup>42</sup>. Buda bir kavram kargaşası yaşandığı ve bu hususta bir çözüm getirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Bunu için yapılması gereken ise, GVK'nun bütününden çıkacak olan unsurlara göre anlaşılacak olan geniş bir ticari kazanç çemberinin oluşturulmasıdır.

### **2.2.3. Kanununda Ticari Olduğu Özellikle Belirtilen Faaliyetler**

Gelir vergisi kanununun 37 inci maddesinde yapılan tanım açık ve net olarak ticari kazancı ifade edemediğinden ticari kazanç olduğu konusunda kuşkular olan bazı hususlarda yine 37 inci maddede sayılmıştır. Bunlardan birisi de 6. Bent hükmüdür. Bu bentte "Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar" ticari kazançtır şeklinde bir tanım yapılmıştır.

Bu hususta Danıştay'ın farklı kararları mevcuttur. Bu kararlardan bazıları şu şekildedir. "Satın alınan arazinin parsellenerek birbirini izleyen yıllarda satılması halinde alım ve satım için sürekli olduğu kabul edilir ve bu sa-

<sup>41</sup> Bkz., Emin Özdemir, "Ticari Kazanç, Sair Kazanç ve Vergilendirilmeyecek Kazanç Ayırımı" *Yaklaşım* (Yıl, 2, Sayı, 23, Kasım, 1994), ss.58-66

<sup>42</sup> Bkz. Danıştay Üçüncü Dairesi. Esas No:95/2671, Karar No, 96/2068; 29 Mayıs 1996.

tıştan doğan kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilir<sup>43</sup>. İktisabından itibaren 5 yıllık süre geçtikten sonra parsellenerek satılan arazinin satışından elde edilen gelirin ticari kazanç olarak kabul edilip vergilendirilmesinde isabet bulunmamaktadır<sup>44</sup>. İktisabı üzerinden 5 yıl geçtikten sonra parsellenerek, satılan araziden elde edilen gelir alım satım hali devamlılık arz etmediği için ticari kazanç niteliğinde kabul edilmemiştir<sup>45</sup>.

Konu ile ilgili uygulamaya yön vermek ve ortaya çıkan sakıncaları gidermek için yayınlanan gelir vergisi iç genelgesinde yer alan düzenlemelerde bu hususta tatmin edici bir çözüm getirmemektedir<sup>46</sup>. Genelgeye göre; arazinin, edinmenin şekline ve parsellerinin 5 yıllık süre içerisinde yapılması koşuluna bakılmaksızın elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi yönündeki uygulamadan vazgeçilmesi, arazinin; gerek satın alma veya trampa suretiyle gerekse diğer şekillerde edinilmiş olsun, edinme tarihinden 5 yıl geçtikten sonra parsellenmesi suretiyle satılmasından elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi şeklinde uygulamaya yön verilmesi uygun görülmüştür<sup>47</sup>.

Arazilerin 5 yıllık süre içerisinde belirtilen şekilde satılması halinde ticari kazanç sayılması, dar ve geniş bakış açılarına göre farklı görünüm arz etmektedir. Dar anlamda ele alındığında; bir arazinin ediniminden itibaren 5 yıllık süre içerisinde parsellenmesi ve ister bu süre içerisinde isterse daha sonra satılması halinde faaliyetin ticari sayılmasıdır. Yani faaliyet devamlılık arz ettiği için, ticari kazançlarla ilgili olarak mükelleflere tanınan hak ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi söz konusu olacaktır. Böyle bir bakış açısının GVK' nun 37 inci maddesinin ikinci fıkrasının dördüncü bendinde yer verilmiş olan "Gayri menkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşan-

<sup>43</sup> Danıştay. E.1980/646., K.1980/3023, T; 28 Ekim 1980; Kızılot, 1987, a.g.e., s.82;

Akdoğan, a.g.e., s.43

<sup>44</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi. 1989/1134, K., 1989/2648; **Danıştay Dergisi** (sayı 78-79, 1990), s.153; Akdoğan, a.g.e., s.43

<sup>45</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi. K.; 1975/1528; için, bkz., Şenyüz, a.g.e., s.26

<sup>46</sup> Bkz. "Gelir Vergisi İç Genelgesi. 2126-383/22580; 16 Nisan 1974.

<sup>47</sup> Akdoğan, a.g.e., s.44

ların bu işlerinden “ doğan kazançlarının ticari sayılacağı hükmüyle bir arada düşünüldüğünde sağlıklı olmayan bir nitelik taşıdığı görülmektedir. Geniş anlamda da durum yukarıdakinden pek farklı değildir. Bu durumda da edinilen arazinin 5 yıllık süre içerisinde parsellenerek satılmasında, bu şekilde arazi edinme ve parselleme işleminin birkaç kez tekrarlanması halinde ticari sayılması gerekecektir ki böyle bir yorumun sonuçları da GVK’ nun 37. maddesinin 2. bendinin 4. fıkrası ile çelişki yaratacak niteliktedir. Çünkü bu işlerin devamlı ve mutad olarak yapılması halini zaten aynı maddenin 4 numaralı bendi kavramaktadır<sup>48</sup>.

Bu husustaki bir diğer görüşe göre de: Birçok hallerde 4 ve 6 numaralı bent hükümlerinin başka başka maddelerde yer alması birtakım karışıklıklara meydan vermektedir. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan bir gayrimenkulun satışa arz edilmesi ticari gayeyi belirten bir karinedir. Zaten veraset yolu ile edinilen arazi bent hükmü dışında bırakıldığından problem yoktur. Bu nedenle bu bent hükmü yerinden oynatılmamalıdır<sup>49</sup>.

Bizim görüşümüze göre ise: Ticari kazançta devamlılık esastır. Arızî olarak yapılan ticari faaliyetlerden elde edilen kazanç ise ticari kazanç değil arızî kazançtır(GVK. m.82/1). Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar devamlı bir karakter arz etmemektedir. Bu sebeple kanunumuzun yapısına göre devamlı hüviyeti bulunmayan diğer ticari mayetteki işler gibi **arızî kazançlar** içerisinde yer almalıdır.

Yine gelir vergisi kanununun 37 inci maddesinin 4 numaralı bendinde “.....devamlı uğraşanların bu **işlerinden**” ifadesi ve 5 numaralı bendinde ise “.....devamlı uğraşanların bu **faaliyetlerinden** ibaresi kullanılmıştır. Her iki bent hükmünde aynı maksadı güttüğünden hem ifadelerin birleştirilmesi, hem de zaten karmaşık olan kanun hükümlerinin daha çok akılda kalır

48

Vergi Reform Komisyonu Raporları Cilt 1 (İstanbul: Damga Matbaası, 1969), s.148

49

Vergi Reform Komisyonu, a.g.e., s.148

olmasını sağlamak bakımından 5 numaralı bentte yer alan ve yukarıda işaret edilen “**faaliyetlerinden**” ibaresinin “**işlerinden**” olarak düzeltilmesinin ve benzer uygulamaların tüm vergi kanunumuzu kapsayacak biçimde gerçekleştirilmesinin faydalı olacağı düşünülebilir. Daha önceleri aynı bentlerdeki “**iştilgal edenlerin**” kelimesinin yerine “**uğraşanların**” kelimesinin konulmasının<sup>50</sup> kanun hükümlerinin öz Türkçe’ye yakınlaştırılmasına katkı sağlayacak bir aşama olduğunu da belirtmek gerekir. Şöyle ki, Bu basit gibi görünen uygulama ve benzeri çalışmalar, gelir vergisi kanununun da bir parçası olduğu Türk vergi kanunlarının tümüne yönelik olarak uygulandığı takdirde geliş güzel kaleme alınmış bir metni andıran kanunlarımızın sadeleştirilmesinde de bir adım atılmış olacaktır. Örneğin:”Bu kanunun 344 üncü maddesi uyarınca kaçakçılık suçu işleyen.....” İfadesinden sanki kanun koyucunun 344 üncü madde de suçu şöyle işleyin demiş gibi bir mana çıkmaktadır. Buna benzer örneklerle kanunda çokça rastlamak mümkündür<sup>51</sup>. Vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olması, İlke olarak vergi mevzuatımızın mükelleflerin genelinin anlayabileceği bir hale getirilmesi ticari kazançlara ilişkin hükümlerinde anlaşılmasına katkı sağlayacaktır<sup>52</sup>.

#### **2.2.4. Ticari Kazancın Tanımına İlişkin Diğer Hususlar**

Naylon Fatura düzenleyenler ve alanlar VUK’ nun 344 üncü maddesinin 2 No.lu bendinde yer alan “Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak” şeklindeki hükme göre, kaçakçılık suçu işlemiş sayılırlar ve gelir vergisi kanununun 359 uncu maddesi uyarınca, hapis cezası istemiyle yargılanırlar.

Naylon fatura düzenleyenlerin vergilendirilmesi konusunda Danıştay ve Mayile Bakanlığı görüş birliği içindedir. Danıştay’a göre: Naylon fatura düzenlenmesi karşılığında elde edilen komisyon gelirin **Ticari kazanç** olarak

<sup>50</sup> a.g.e., s.148-149

<sup>51</sup> Ahmet Bayrak, “TBMM ‘ne sunulan ve Kamuya Vergi reformu Olarak Tanıtılan Tasarı İle Gerçekte Neler Geliyor, Konulu Açık Oturum”, **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, (Ocak Şubat, 1993, Sayı, ½), ss.4-28

<sup>52</sup> Genç Osman Yaraşlı, Kamil Duman, “Vergi Sistemi Üzerine Düşünceler”, **Banka ve Ekonomik Yorum**, Şubat, 1992, Sayı, 2, ss.35-43

vergilendirilmesi gerekir. Naylon fatura düzenlenmesi sonucu elde edilen kazanç ise, fatura tutarının %2'si olarak kabul edilir<sup>53</sup>. Maliye Bakanlığının görüşü de bu doğrultudadır<sup>54</sup>. Yani elde edilen komisyon geliri ticari kazançtır ve matrah ise fatura tutarının %2'sidir.

Görüldüğü gibi naylon fatura düzenleyenler genellikle KDV oranı civarında yani %15 civarında komisyon geliri almalarına rağmen, Maliye Bakanlığı ve Danıştay bunların %2 komisyon geliri elde etmiş olduklarını kabul ederek vergileme yoluna gitmektedir<sup>55</sup>. Oysa küçük bir araştırma ile de rahatça saptanabileceği gibi, naylon fatura hiçbir zaman, %2'lik bir komisyon karşılığı düzenlenmemekte, en düşük oran hiçbir zaman %7-8'in altına düşmemektedir<sup>56</sup>.

Naylon fatura ile ilgili bir diğer husus ise gelir vergisi matrahının tespitinde gider yazılabilmesi yönünden ortaya çıkmaktadır. Normal koşullar altında, naylon faturaların gider olarak yazılması ya da bir maliyet unsuru olarak kayıtlara intikal ettirilmesi söz konusu olamaz. Ancak özellikli bazı durumlarda, naylon faturada yazılı olan tutar, bir gider ya da maliyet unsuru olarak kabul edilebilmektedir<sup>57</sup>. Eğer mükellef, naylon faturada yazılı olan hizmeti yaptığını ya da malzemeyi satın aldığını kanıtlayabilirse, naylon faturada yazılı olan tutar kısmen ya da tamamen bir gider ya da maliyet unsuru olarak kabul edilebilir<sup>58</sup>.

Uygulamada naylon fatura olayı ile ilgili çok değişik örneklere rastlanmaktadır. Aldıkları faturanın naylon fatura olduğu anlaşılanlar, gerçekten o malı almış olsalar ve fatura da VUK' da yazılı esaslara uygun bulunsa dahi örneğin satıcının, faturanın üst nüshası ile alt nüshasına farklı bilgiler ve tutarlar yazması nedeniyle, mağdur duruma düşebilmektedirler.

<sup>53</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi. E.no:1992/883, K.No: 1994/179; 26 Ocak 1994. Tam metni için bkz. **Yaklaşım**(Eylül 1994), ss.127,

<sup>54</sup> Maliye Bakanlığı Muktezası. 2480509-6-10278; 17 Ekim 1991,

<sup>55</sup> Şükrü Kızılot, "Naylon Fatura Düzenleyenlerin Vergilendirilmesi", **Ekonomik Bülten** (18-25, Kasım, 1991), s.9

<sup>56</sup> Şükrü Kızılot, "Naylon Fatura Gider Kabul Edilebilir mi?", **Yaklaşım** (Yıl 3 Sayı 29, Mayıs, 1995, ss.47-49

<sup>57</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi. 1968/4452 Esas, 1970/505; 5 Ocak 1970, için, bkz.

Kızılot Mayıs, 1995, a.g.m.

<sup>58</sup> Kızılot, Mayıs 1995, a.g.m

Görüldüğü gibi, naylon fatura verenlerin vergilendirilmesinde %2 oranındaki matrah belirlemesi ve bu tutarın ticari kazanç olarak kabul edilmesi, adeta naylon fatura düzenlemeyi teşvik edici niteliktedir. Naylon fatura düzenleme olayının önlenmesi, hiç değilse azaltılabilmesi için, naylon fatura düzenleyenlerle ilgili hükümlerin ve uygulamaların ağırlaştırılması ve %2'lik oranın makul bir seviyeye çıkarılması gerekmektedir<sup>59</sup>.

### **2.3. Ticari Kazancın Tespit Şekillerine İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi**

Ticari kazancın gerçek usulde ve götürü usulde nasıl tespit edildiğine ilişkin gelir vergisi kanununda yer alan, mevcut yasal düzenlemeye çalışmanın ikinci bölümünün baş tarafında yer verilmiştir. Ticari kazancın tespitine ilişkin hükümler, söz konusu mevcut yasal düzenlemenin ışığı altında yeniden gözden geçirilerek sadece gerekli görülen hususlarda açıklamalar yapılması uygun görülmüştür.

#### **2.3.1. Bilanço Esasına Göre Ticari Kazanın Tespiti**

**2.3.1.1. Bilanço esasına göre ticari kazanç.-** Gelir vergisi kanununun bilanço esasına göre ticari kazancın tespitini düzenleyen 38 inci maddesi Bilanço esasına göre ticari kazanç, "teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır". Şeklindeki hükmü ile vergiye tabi karı, dönem başındaki öz sermaye ile dönem sonundaki öz sermaye arasındaki müspet fark olarak tarif etmektedir. Böyle bir uygulamanın sonucu, Türkiye'de ticari kazancın değil, ticari varlığın vergilendirilmesine yol açılmaktadır. Hele, dövizlerin ulusal para karşısında değer kazandığı ve güçlü olduğu ülkelerde, bu daha da etkin bir şekilde işlemekte ve mükellefin öz varlığı giderek azalmaktadır. Böyle bir durum karşısında, mükellefler ticari varlıklarını koruma endişesi içerisine düşmekte ve doğal olarak kayıt dışı alım ve satım işlemlerine kaymaktadırlar. Bütün bunlara imkan vermemek için, işletmelerin aktif ve pasiflerinin geçici esaslara göre kıymetlendirmeye tabi tutulması daha faydalı olacaktır.

<sup>59</sup> Levent Demirdağ ve Erol Özcan, "Vergi sistemindeki Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (Naylon Fatura) Kullanımına Bakış", **Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog**

**2.3.1.2. Birinci ve İkinci Sınıf Tüccar Ayırımı.-** Ticari ve sınai faaliyet kapsamına giren faaliyetlerden elde edilen kazançlar gelir vergisi kanununda dört gurup halinde düzenlenmiştir. Bilanço usulüne göre vergilendirme, İşletme hesabı esasına göre vergilendirme, götürü usulde vergilendirilme ve esnaf muafılığı kapsamında vergilendirme dışında kalma. Dört gurup içinde ilk ikisi gerçek usulde vergilendirilmez; üçüncü gurupta yer alan düzenlemeler götürü usul koşullarına son gurup ise esnaf muafılığı koşullarına ilişkindir.

Ticari kazancın gerçek usulde saptanması yolları VUK' nun 176. Maddesinde yer alan birinci sınıf, ikinci sınıf tüccar ayırımına göre farklılaşır. Bu madde hükmüne göre birinci sınıf tüccar bilanço esasına göre ikinci sınıf tüccar işletme hesabı esasına göre vergilendirilir. Kimlerin birinci sınıf tacir sayılacağı ise VUK' nun 177. maddesinde belirtilmiştir:

- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarını tutarını 7.200.000.000 lirayı veya satış tutarı 8.640.000.000 lirayı aşanlar(b. 1),
- Hizmet işlerinde gayrisafi iş hasılatı 3.600.000.000 lirayı aşanlar(b. 2)
- Mal alım satımı ve hizmet işletmeciliğinin birlikte yapılması halinde ikinci gurupta belirtilen iş hasılatının beş katı ile yıllık mal satışlarının tutarını toplamı 7.200.000.000 lirayı aşanlar, (b. 3)
- Her çeşit ticaret şirketleri, (b. 4)
- Kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler, (b. 5)
- Kendi istekleri ile bilanço esasına göre defter tutanlar.(b. 6).

Buna göre bir hesap döneminin iş yoğunluğu 177 inci maddede belirtilen sınırlardan %20 yi aşan bir oranda düşük olursa ya da arka arkaya üç dönemin iş yoğunluğu 177 inci maddede belirtilen sınırlara göre %20 ye kadar düşüklük gösterirse, birinci sınıf tacirler bu koşulların gerçekleşmesini izleyen hesap döneminden başlayarak ikinci sınıfa geçebilirler. Buna karşılık, bir hesap döneminin iş yoğunluğu 177 inci maddede belirtilen sınırlardan %20 yi aşan bir oranda fazla olursa ya da arka arkaya iki dönemin iş yoğunluğu 177 inci maddede belirtilen sınırlara göre %20 ye kadar bir fazlalık gösterirse ikinci sınıf tacirler, bu koşulların gerçekleşmesini izleyen hesap döneminden başlayarak birinci sınıfa geçerler. İkinci sınıf tüccarlar için öngörülen koşulları taşıyan yükümlüler diledikleri takdirde bilanço esasına göre defter tutup vergilendirilebilirler<sup>60</sup>.

(1996/12), ss.38-45

<sup>60</sup> Mualla Öncel Ahmet Kumrulu Nami Çağan, **Vergi Hukuku**(3. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1995), s. 273

Ticaret hukukunda, vergi hukukunda yapılan yukarıdaki dörtlü ayırma ve birinci sınıf tüccar, ikinci sınıf tüccar ayırımına paralel bir ayırım yoktur. Buna karşılık tacir-esnaf ayırımı yapılmaktadır. Bu ayırım da VUK düzenlemelerine yollamalarda bulunulmuştur.

Bakanlar Kurulu 25. 1. 1986 tarihli kararıyla TTK' nun 1463 üncü maddesinde (f. 2) yer alan yetkiye dayanarak tacir esnaf ayırımını belirtmiştir. Buna göre gelir vergisinden muaf ya da kazançları götürü usulde vergilendirilenlerle işletme hesabı esasına göre vergilendirilenlerden VUK' nun 177 inci maddesinin birinci fırcasının bir ve üç numaralı bentlerinde belirtilen limitlerin yarısını, aynı fırcanın iki numaralı bendinde belirtilen limitin tamamını aşmayanlar "esnaf ve küçük sanatkar" sayılmıştır. Buna karşılık VUK' na göre birinci sınıf tacir sayılan ve bilanço esasına göre defter tutanlarla işletme hesabı esasına göre defter tutmakla beraber, esnaf olmak için belirtilen limitlerin üstünde kalanlar "tacir ve sanayici" sayılmıştır. Grldğ gibi ticaret hukuku açısından yapılan sınıflandırmada vergi hukukunun dörtlü ayırımından yararlanılmakla beraber ona bağlı kalınmamıştır<sup>61</sup>.

Birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccar ayırımında yaşanan bir diğer problem ise tüccar sınıfları arasındaki geçişlerde yaşanmaktadır. VUK' nun 179 uncu maddesine göre iş hacmi bakımından birinci sınıfa dahil olan tüccarlar bir hesap döneminin iş hacmi 177 inci maddede yazılı hadlerden %20' yi aşan bir nispette düşük olursa, veya arka arkaya üç dönemin iş hacmi 177 inci maddede yazılan hadlere nazaran %20' ye kadar bir düşüklük gösterirse. bu şartların tahakkukunu takip eden takvim yılından başlayarak, 2 inci sınıfa geçebilirler. iş hacimleri bakımından ikinci sınıfa dahil olan tccarlarda bir hesap döneminin iş hacmi 177 inci maddede yazılı hadlerden %20' yi aşan bir nispette fazla olursa, veya, arka arkaya iki dönemin iş hacmi 177 inci maddede yazılı hadlere nazaran %20' ye kadar bir fazlalık gösterirse, takip eden hesap döneminden başlayarak, birinci sınıfa geçerler(VUK. m.180).

Bu hususta bir öneride bulunmak gerekirse, VUK' nun yukarıda ifade edilen 177, 179 ve 180 inci maddelerinde enflasyonun etkilerini göz önünde bulunduran değişiklikler yapılması önerilebilir. Bu durumda yüksek enflasyon

<sup>61</sup> ncel, Kumrulu, ağan, a.g.e., s 274

dönemlerinde gelir vergisi mükelleflerini birinci sınıf tüccar ve ikinci sınıf tüccar olarak gruplandıran yukarıda ifade edilen yıllık alım satım tutarı ve gayri safi iş hasılatı tutarının, ilgili faaliyet döneminde gerçekleşen enflasyon oranında yükseltilmesi gerekecektir<sup>62</sup>.

Biraz daha açacak olursak, birinci sınıf tüccarların ikinci sınıfa geçmeleriyle ilgili yıllık alım satım tutarı ve gayri safi iş hasılatı tutarına uygulanan %20 oranı, yüksek enflasyon dönemlerinde %0'a kadar indirilmeli, bunun tersine ikinci sınıf tüccarların birinci sınıfa geçmeleriyle ilgili yıllık alım tutarı ve gayri safi iş hasılatı tutarına uygulanan %20 oranı ise, ilgili faaliyet döneminde gerçekleşen yüksek enflasyon oranında yükseltilmelidir<sup>63</sup>. Örneğin, ilgili faaliyet döneminde enflasyon yıllık, %90 olarak gerçekleşmişse; ikinci sınıf tüccarın birinci sınıfa geçmesine dair kanunda %20 olarak belirlenen oran %90'a yükseltilmelidir. Böyle bir uygulamaya geçilecek olursa, VUK' nun 177, 179, 180 inci maddelerinde yapılacak söz konusu değişiklikler sayesinde bilanço esasına geçen gelir vergisi mükellefleri sayısını azaltmak suretiyle bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere tanınan yeniden değerlendirme müessesesinden faydalanan mükellef sayısını azaltmak mümkün olacaktır<sup>64</sup>.

Ayrıca, böyle bir durumda yüksek enflasyon döneminde, uygulanan mali politikaların gereği olarak yeniden değerlendirme oranının, enflasyonun düşük olduğu dönemlere göre düşük tutulması gerekecektir. Örneğin, 1997 yılı enflasyonunun %90 olarak gerçekleşmesi halinde, yeniden değerlendirme oranının %72.8 değil de, daha düşük bir değer mesela %55 gibi bir değer alması düşünülebilir. 1997 yılı kazançlarına uygulanan yeniden değerlendirme oranının bu kadar düşük tutulmasındaki amaç ise, vergi gelirlerindeki aşınmayı engellemek ve enflasyonist dönemde uygulanan iktisat politikasının gereği olarak, mükelleflerin makine ve teçhizat yenilemelerinin bir kısmını, refah dö-

<sup>62</sup> Özcan Erdoğan, "Enflasyonla Mücadelede Türk Gelir Vergisi Sistemi Ve Enflasyonist Ortamda Ticari Kazançların Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları** (Kasım 1995), ss.119-128

<sup>63</sup> Erdoğan, a.g.m.

<sup>64</sup> Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, (Üçüncü Basım İstanbul: Filiz Kitapevi, 1991), s.196-197

minde veya daha iyi konjonktür dönemlerinde sağladıkları fonlardan (karlar, rant gelirleri) karşılamlarına imkan tanımaktır. Böylece, bu yüksek gelir dilimine mensup kişilerin lüks tüketime yönelik harcamaları kısılmış ve yukarıda belirtildiği gibi vergi gelirlerindeki aşınmanın önüne geçilmiş olacaktır.

Bu uygulamaların bir sonraki dönemde karlılık oranlarını düşüreceği ve vergi gelirlerinin azalmasına neden olacağı ileri sürülebilir. Fakat, bir önceki döneme oranla enflasyonun gerilemesi durumunda; yani %90 lardan %70 lere düşmesi durumunda yukarıda belirtilen defter tutma hadleri, enflasyonun daha yüksek olduğu döneme oranla daha düşük oranda arttırılacaktır. Bu durumda birinci sınıf tüccarların ikinci sınıfa geçmesiyle ilgili yıllık alım satım tutarı ve gayri safi iş hasılatı tutarına uygulanan oran (%0), enflasyondan bir önceki döneme göre görülen düşme oranında arttırılacaktır. Örneğin, bir önceki döneme göre enflasyonda %20' lik bir düşme gerçekleşmişse, söz konusu oran %20 olarak değiştirilecektir. İkinci sınıf tüccarların birinci sınıfa geçmeleriyle ilgili yıllık alım satım tutarı ve gayri safi iş hasılatı tutarına uygulanan oran (yukarıda %90 olarak belirtmiştik), enflasyondan bir önceki döneme göre görülen düşme oranında düşürülmelidir. Yine, enflasyonda bir önceki döneme göre %20 'lik bir düşme gerçekleşmişse, söz konusu oran %70 olarak değiştirilecektir. Bir önceki döneme oranla enflasyonun gerilemesi durumunda da yeniden değerlendirme oranı yükseltilecek, fon birikimi arttırılmaya çalışılacaktır. Fakat enflasyon oranı düşmez, yani aynı oranda kalır veya daha da yükselirse ;daha önceki dönemde alınan yukarıdaki önlemlere, aynen devam edilecektir. Söz konusu daha önceki dönemde, uygulanan yukarıdaki daraltıcı politikalarla, karlılık oranı düşmüş, vergi gelirleri azalmış ve ekonomide genel bir durgunluk başlamış buna karşılık enflasyon oranında da belirgin bir düşüş olmamış aksine bir miktar artış olmuşsa; bu durumda da ekonominin kısır döngüye girmesini önlemek için, ihracata ve ihracata dönük yatırımlara verilen teşviklerin arttırılması bir önlem olarak düşünülebilir<sup>65</sup>.

65

Erdoğan, a.g.m

### **2.3.2. Götürü Usulde Göre Ticari Kazancın Tespiti**

Modern vergicilikte tarh ve tahakkuk işlemleri esas itibariyle yükümlünün beyanına dayanılarak yapılır. Özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde temel ilke yükümlünün beyanının esas alınmasıdır. Bu nedenle, beyan usulü bireysel ve sübjektif karakterlidir. Ancak, bazı hallerde matrahın idare tarafından tespit edilmesi gerekebilir. Bu tespitin belirli bir yükümlü gurubunun veya meslek erbabının ödeyeceği yeknesak verginin tespiti şeklinde olması halinde, buna vergilendirmede götürü usul adı verilir<sup>66</sup>. Bu itibarla götürü usul beyan usulünün aksine genel ve objektiftir.

**2.3.2.1. Götürü usulün yararları.-** Götürü usul, özellikle ticari kazançlarda gerekenin üzerinde uygulama alanı bulmuştur<sup>67</sup>. Bunda vergi idaresinin denetimlerinin yetersiz olmasının, personel azlığının, teşkilat sorunlarının, vergi bilincinin tam olarak yerleşmemesinin, eğitim düzeyinin ve politik bazı endişelerin büyük payı olmuştur. Buna rağmen bazı yararlarının bulunduğu da kabul edilmektedir. Bu yararları ise, şu şekilde ifade etmek mümkündür.

Bir defa götürü usulde vergilemenin, idari, mali, hukuki, sosyal ve ekonomik yönlerden sağladığı önemli avantajları vardır. Götürü usul formaliteleri önemli ölçüde azalttığından hem idare hem de yükümlü yönünden olumlu sonuçlar doğurmaktadır. Fazla ve ayrıntılı vergi bilgisini gerektirmediğinden uygulaması kolay ve yükümlü psikolojisi açısından baskısı az olan bir yöntemdir<sup>68</sup>. Götürü usul vergi psikolojisi ve sosyolojik açıdan olumlu sayılabilecek bir yapıda olup, milli gelirden az sayıda pay alan yükümlülerin, fazla vergi yükü altında kalmalarını önlemek suretiyle sosyal açıdan korunmalarını sağlamaktadır. Götürü usul, gerçek usulde vergilendirilseler zarar ve benzeri nedenlerle vergi veremeyecek kişilerin de, götürü usulde vergilendirilmesini sağlayarak mali açıdan da katkı sağlamaktadır.

<sup>66</sup> Yusuf Karakoç, **Sosyal Maliye**, (İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1995), s.79

<sup>67</sup> Karakoç, a.g.e., s.80-81

<sup>68</sup> Ülker Toptaş, **Türk Vergi Sisteminde Götürü Vergileme ve Esnaf Sanatkar Kesimi** (Ankara:TES-AR, Yayınları, 1996), s.63-64

**2.3.2.2. Götürü usulün sakıncaları.-** Vergilemenin sosyal işlevi açısından bakıldığında, Götürü usulde vergilendirmenin yol açtığı en önemli sakınca, vergi adaletini bozucu etki yaratmasıdır. Nitekim gelir vergisinin en önemli özelliği olan vergi ödeme gücüne ulaşma tekniğinin en iyi uygulanabildiği vergi olması hususu götürü usulde vergilendirme ile ortadan kalkmaktadır<sup>69</sup>. Götürü usulde vergilendirilen mükellefler, sermaye ve ticari organizasyondan çok emeğe dayanan faaliyetlerle meşguldürler. Götürü usulde vergilendirme objektif karakterli olduğu için yükümlünün kişisel ve ailevi durumunu dikkate almaya çalışan subjektif olarak nitelenen gelir vergisi ile çelişmektedir. Şöyle ki gerçek usulde vergi alınması yerine götürü usulde vergi alınması yoluna gidilmesi, vergi adaletini de bozabilir. Çünkü götürü usulde vergilendirme bazı mükelleflerin lehine bazılarının ise aleyhine sonuçlar yaratabilmektedir<sup>70</sup>.

Öte yandan aynı miktarda gelir elde edenlerin değişik miktarda vergi ödemek zorunda kalmaları yatay adaleti de zedelemektedir<sup>71</sup>. Türk vergi sisteminde belge düzenini aksatan en büyük etken, beyan esasının istisnasını teşkil eden sapmalardır<sup>72</sup>. Nitekim gelir vergisinde esnaf ve küçük çiftçi muafiliğinden yararlananların yanı sıra, kazançları götürü usulde vergilendirilen ticari, mesleki kazanç sahipleri ile götürü gider usulüne tabi olan çiftçiler, hem defter tutma yükümlülüğünün altında değildir, hem de sattıkları mal ve yaptıkları iş karşılığında belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Bu tür işlemlerin sayısal çoğunluğu dikkate alındığında, belge düzeninde ortaya çıkan aksaklığın hacmi konusunda gerekli fikir elde etmek mümkün olacaktır.

Her ne kadar birinci ve ikinci sınıf tacirler ile defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin: kazançları götürü usulde tespit edilen tüccara; kazançları götürü usulde tespit edilen serbest meslek erbabi-

<sup>69</sup> Götürü usulde vergilendirmenin olumsuz yönleri ile ilgili geniş bilgi için bkz. Akdoğan, a.g.e., s.65

<sup>70</sup> H.Üren Arsan, **Vergi Yükü ve Gelir Dağılımı, Türkiye’de Vergi Yükü** (Ankara:, Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları, No, 1, Sevinç Matbaası, 1977), s.46

<sup>71</sup> Arif Nemli, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası**, (İstanbul: İÜİF yayın no . 443, 1979), s.178-179

<sup>72</sup> Genç Osman Yaraşlı ve Kamil Duman, "Vergi Sistemi Üzerine Düşünceler", **Banka ve Ekonomik Yorum** (Sayı 2, Şubat 1992), ss.35-43

na; ve vergiden muaf esnafa yaptıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası(VUK. m.234), birinci ve ikinci sınıf tacirler ile defter tutmak zorunda olan çiftçilerin götürü usule tabi veya vergiden muaf çiftçilerden satın aldıkları malların bedellerini öderken düzenledikleri müstahsil makbuzu(VUK. m.235) gibi belgeleri düzenleme mecburiyetleri varsa da uygulamada belge verme ve alma işlemi iyi çalışmamaktadır. Çünkü belge sisteminin çalışması taraflar arasında menfaat zıtlığı değil menfaat birliği üzerine kurulmuştur. Muafiyet ya da götürülükten yararlanan bu gruplar belge almayarak gerçek usule geçme sınırlarının aşmamaya özen göstermekte, bu sayede gerçek usuldeki yükümlülerde, bazı hasılatlarını gizleme imkanı elde etmektedirler<sup>73</sup>.

Götürü usulde vergilendirme, pratik sebeplerle getirilmiş olmakla birlikte belge ve kayıt düzeninin olumsuz yönde etkilemek suretiyle vergi sisteminin adalet ve esneklik derecesinin zedelemektir<sup>74</sup>. Çünkü, götürü usulde vergilendirilen meslek erbabı ve götürü usule tabi çiftçiler mal alımları ve hizmet ifaları için fatura istemek zorunda olmadıklarından gerçek usulde vergilendirilenleri de düşük beyanda bulunmaya yöneltmektedirler. Götürü usulde vergilendirilme bu yönüyle de eleştirilmektedir<sup>75</sup>.

Meslek gruplarının oluşturdukları baskı, siyasi otoritelerin götürülük alanının sınırlarını oy endişesiyle genişletmesi ve idarenin götürü matrahları çok düşük seviyede belirlemesi<sup>76</sup>, götürü usulde vergilendirmenin yaygınlaşması ve kapsamının genişletilmesine neden olmakta bu da vergi kaybını artırmaktadır<sup>77</sup>. Teoride götürü usulde vergilemenin basit ve az masraflı olduğu bilinse de uygulamada yükümlülerin sınıf ve derecelerinin belirlenmesindeki karmaşık işlemlerin bazı uyuşmazlıklara yol açtığı, bunun da hem vergi idaresine hem de yükümlülere bazı maliyetler yüklediği bilinmektedir<sup>78</sup>.

<sup>73</sup> Mustafa Özdil, "Vergi Usul Kanunu'nda Öngörülen Belge Düzeni Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar Bankalarca Düzenlenen Belgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu Türkiye Bankalar Birliği(Ankara, 1992), s.27

<sup>74</sup> Akdoğan, a.g.e., s.65

<sup>75</sup> Karakoç, a.g.e., s.83

<sup>76</sup> a.g.e., s.84

<sup>77</sup> Akdoğan, a.g.e., s.65,75,76

<sup>78</sup> a.g.e., s.84

**2.3.2.3. Götürü usulün ulaştığı boyutlar.**-Götürü usulde vergilendirme her şeyden önce önemli bir gelir kaybına yol açmaktadır. Nitekim, 1996 yılında gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefi sayısı 1.766.314, götürü usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefi sayısı ise 881.497 dir<sup>79</sup>. Görüldüğü gibi, götürü usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin, toplam gelir vergisi mükellef sayısına oranı 1/3 civarındadır. Başka bir anlamla iki gerçek usuldeki gelir vergisi mükellefine, bir götürü mükellef düşmektedir. 1996 yılında götürü usule tabi olanlardan tahsil edilen gelir 9 trilyon 350 milyar liradır<sup>80</sup>. Bu ise mükellef başına ayda ortalama 900 bin lira vergiye tekabül etmektedir. Eylül 1997 de asgari ücret elde eden birisinin dahi 6.831.562 TL yani yaklaşık 8 katı vergi ödediği göz önüne alındığında olayın çarpıklığı ortaya çıkmaktadır. Kaldı ki götürü mükelleflerin çok büyük bir kısmını da ticaret ve sanat erbabı oluşturmaktadır.

Gelişim açısından bakıldığında 1972 yılında 431.317 olan götürü yükümlü sayısı<sup>81</sup> 1996 yılında 881.497' ye ulaşmıştır. Yani yirmi beş yılda yaklaşık olarak %100 ün üzerinde bir artış göstermiştir. Vergiden muaf esnaf ve küçük çiftçi sayısının ise ne olduğu kesin olarak bilinmemektedir. Ancak azımsamayacak ölçüde olduğu tartışmasızdır. Hele kayıt dışı ekonomi denilen sektörün Milli Gelirin %25 i ile %40'ına ulaştığı bilinen ülkemizde, bu ekonomiye de zemin hazırlayan götürü usul yüzünden devletin vergi kaybı düşünüldüğünde meselenin ulaştığı boyutlar ürkütücü bir manzara arz etmektedir.

Türk vergi sisteminde götürü usulün boyutlarını ve yoğunluğunu tespit ederken bir hususu özellikle vurgulamak gerekir. Ticari kazançlar, Serbest meslek kazançları ve ücretlerde vergi matrahının tümü götürü olarak tespit edilmektedir. Zirai kazançlar ve gayrimenkul sermaye iratlarında ise götürü gider usulü uygulanmaktadır. Ancak vergi güvenlik önlemi adı verilmekle bir-

<sup>79</sup> Vergi İstatistik Yıllığı, (Ankara: Ağustos 1997), s.57; Şükrü Kızılot, "Vergi Yasalarında Değişiklik Yapılması Gerekmeyen Bazı İdari Önlemler ve Tebliğlerle Çözümenebilecek Sorunlar", *Yaklaşım* (Yıl 5 Sayı 58 Ekim, 1997), ss.56-68

<sup>80</sup> Kızılot, Ekim, 1997, a.g.m.

<sup>81</sup> Karakoç, a.g.e. s.78

likte götürü usulde vergilendirme niteliği ağır basan, bazı kurumların uygulanması nedeniyle uygulamada götürü usul çok daha büyük boyutlara ulaşmaktadır. İstisnai bir uygulama olması gereken götürü usulde vergilendirme, bu yolla bütün sisteme egemen hale gelmektedir<sup>82</sup>.

**2.3.2.4. Götürü usule ilişkin öneriler.-** Bazı yasal düzenlemelerle götürü usulde vergilendirilenlerin, kapsamının daraltılması konusunda herkes görüş birliği içerisinde olmasına karşın politik birtakım nedenlerin etkisiyle bu konuda bugüne kadar somut bir adım atılamamıştır. Buna karşılık zaman zaman götürü usulde birtakım değişiklikler yapma yoluna gidilmiştir.

Gelir vergisi kanunumuzun götürü vergilemeye ilişkin hükümlerinde 30.12.1993. tarihinde önemli bazı değişiklikler yapılmıştır<sup>83</sup>. Bu değişikliklerle, götürü safi kazanç tutarının tespitine ilişkin yıllık asgari ücret tutarlarına uygulanacak oranlar yeniden tespit edilmiştir. Gelir vergisi kanununu 46 ıncı maddesi uyarınca, büyük şehir belediye sınırları içinde, kalkınmada öncelikli yörelerde ve köylerde faaliyette bulunan yükümlüler için bu oranların farklılaştırmak suretiyle uygulanması konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir<sup>84</sup>. Götürü usule ilişkin olarak yapılan önemli bir diğer düzenleme ile de, esasen Bakanlar Kurulunun yetkisinde olan götürü usulden yararlanamayacakların tespitine ilişkin yetki; iller, büyük şehir belediyeleri, yöreler ve iş grupları itibariyle genişletilmiştir<sup>85</sup>. Ancak 19.1.1994 tarih ve 94/5230 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 93/5142 sayılı karamamenin bu husus ile ilgili hükümleri kaldırılmıştır. Gerekçe ise götürü mükelleflerin defter ve belge düzenine tabi olmak istememeleridir<sup>86</sup>. 95/6430 sayılı BKK ile de götürü usulün kapsamı biraz daha daraltılmıştır. Daha sonra ise GVK m. 46 daki beş sınıf olarak belirlenmiş dereceler, üçe indirilmiştir<sup>87</sup>.

<sup>82</sup> a.g.e., s.78

<sup>83</sup> Götürü usulde vergilendirmeye ilişkin olarak 93/5142, 93/5148 ve 94/5230 sayılı Bakanlar Kurulu kararları yayınlanmıştır. Yine bu düzenlemeye ilişkin açıklamalar, 171 ve 172 seri no'lu genel tebliğlerle yapılmıştır.

<sup>84</sup> Bakanlar Kurulu bu yetkiye dayanarak 93/5142 sayılı kararıyla asgari ücret tutarına uygulanacak oranları tespit etmiştir.

<sup>85</sup> Bu yetkiye istinaden 31.12.1993. günlü ve 21805 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 93/5142 sayılı karamame ile Ankara, İstanbul ve İzmir Büyük Şehir Belediye Sınırları içinde faaliyette bulunan götürü usulde vergilendirilen mükellef sayısı daraltılmıştır.

<sup>86</sup> Geniş bilgi için bkz. Sami Kazıcı, "Götürü Usule Tabi Mükelleflerde Yazar Kasa Uygulamasına İlişkin Bir Öneri, Yaklaşım (Eylül, 1994), ss.46-56

<sup>87</sup> Bu hüküm 1.1.1996. tarihten geçerli olmak üzere 4108 sayılı kanunun 39 uncu maddesi gereği yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu değişiklikler Gelir Vergisi Kanunumuzdaki götürü usule ilişkin önemli değişikliklerdir. Ancak .bu yasal değişiklikler götürü usulün vergi sistemimizde yarattığı tahrifatı elimine edecek boyutta olamamıştır. Bu nedenle vergi sistemimizde bir kara delik olan götürü usul yeniden ele alınmasında ve bu kesim, gelişen ekonomik, sosyal ve eğitsel yapıya uygun yeni düzenlemelerle etkin bir şekilde vergilendirilmesinde yarar ve zorunluluk bulunmaktadır. Bunu içinde götürü usule tabi mükellefleri defter tutmaya zorlamayacak, ancak belge düzeninin yerleşmesi veya kullanımını teşvik edecek yasal düzenlemelere gidilmesi ve yıl sonunda basit bir beyanda<sup>88</sup> bulunmalarının sağlanması uygun olacaktır. (Basit beyanın nasıl işleyeceği hakkında bkz. Mustafa Özyürek, Milliyet, 8 Ocak 1998, Perşembe Ekonomi sayfası)

Basit usul uygulamaya geçirildiği takdirde özellikle ticari kazanç elde edenlerde büyük bir kolaylık sağlayacaktır. Basit usulde sahte yada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeni önüne geçilmiş olacaktır. Çünkü sahte yada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler basit usulden yararlanamayacaklardır. Basit usule tabi olmanın şartlarını kaybeden ticaret ve sanat erbabı ertesi yıl başından itibaren kazançlarını bilanço yada işletme hesabı esasına göre tespit etmeye başlayacaklardır ve bir daha basit usule geri dönemeyeceklerdir. Bu hüküm ticaret ve sanat erbabının aynı türden iş yapan eş ve çocukları içinde geçerli olacaktır. Basit usulde, ticari kazanç elde eden bir mükellef, yıl içerisinde kazancı gerçek usulde tespit edilen bir başka mükellefle ortaklık kurması halinde, ortaklığın kazancı gerçek usule göre tespit edilmesine rağmen ticaret ve sanat erbabını diğer işlerinden elde ettiği kazanç o takvim yılının sonuna kadar basit usulde tespit olunmaya devam edilecektir. Her şeyden önemlisi basit usulde belgeleri saklama zorunluluğu getirilecektir. Basit usule tabi olan ticaret erbabı da beyanname vermek zorunda kalacaktır. Basit usul uygulamaya geçirildiği takdirde götürü usulde vergilendirmenin sebep olduğu yukarıda ifade edilen aksaklıkları büyük ölçüde giderilmiş olacaktır. Bu nedenle götürü usulde vergilendirilen mükelleflerde basit usul veya benzeri bir uygulamanın başlatılmasında yara gözükmemektedir.

<sup>88</sup> Basit Beyan Esası Hakkında Geniş bilgi için bkz. Vergi Reform Komisyonu, 1966, a.g.e., s.418-423

Ancak götürü usulün çeşitli bürokratik engellemeler nedeniyle kaldıramayacağı düşünülürse, bu durumda yukarıda yapılan ve çoğaltılması mümkün olan eleştirileri asgariye indirebilmek için götürü usule ilişkin mevcut yasal düzenlemenin gözden geçirilmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanununun götürü usule ilişkin hükümlerinde bizim tespit ettiğimiz bazı aksaklıklar aşağıda ifade edilmeye çalışılmıştır.

Öncelikle GVK' nu 48 inci maddesinde birtakım değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Yapılacak değişikliklerle, yıllık alış satış ve hasılat hadlerinin her bir derece itibariyle ayrı ayrı tespit edilip 48 inci maddenin katsayı esasına göre değiştirilmesi götürü usulün yarattığı adaletsizlikleri biraz olsun azaltacaktır. Bu değişiklikle götürü usule tabi olmaya ilişkin yıllık alış satış ve hasılat hadleri; Gelir Vergisi Kanununun 46 ıncı maddesine ve Gelir Vergisi Kanununun Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye istinaden normal yöreler, köyler ve büyük şehir belediye sınırları için her bir derece itibariyle belirlenen götürü safi kazanç tutarına, bir katsayı uygulanmak suretiyle tespit edilecektir. Bu katsayının da mevcut yasal düzenlemeye uyarlanarak tespit edilmesi mümkündür<sup>89</sup>. Katsayı uygulanmak suretiyle bulunulan dereceye isabet eden yıllık alış, satış ve hasılat hadlerini aşan mükellefler aşım tarihinden itibaren bir üst dereceden tam olarak vergilendirileceklerdir. Ancak taksit sürelerinin geçmesi halinde ödenen vergi bir üst derecenin vergisine iblağ edilmek suretiyle aşım tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmelidir. Şu kadar ki, birinci dereceye göre hesaplanan yıllık alış, satış ve hasılat hadlerini takvim yılı sonu itibariyle aşmayan ve götürü usule tabi olmanın diğer şartlarını da taşıyan bir mükellef bu usulden vergilendirilmeye devam edecektir<sup>90</sup>.

Şu andaki düzenleme ile, herhangi bir dereceden götürü usulde vergiye tabi tutulan mükellefler faaliyetlerine devam ettikleri sürece, işlerini büyüt-seler dahi dereceleri aynı kalmaktadır. Bu olumsuz durumu önlemek için götürü mükelleflerin buldukları dereceden bir üst dereceden vergilendirilmesini ve hatta götürü usulden gerçek usule geçmesinin sağlayan otomatik mü-

89

Katsayı uygulaması ile ilgili olarak geniş bilgi için bkz. Kazıcı, a.g.m.

90

a.g.m.

esseselerin vergi sistemimize monte edilmesi faydalı olacaktır. Bu nedenle yıllık alış, satış ve hasılat hadlerinin aşıp aşılmadığına bakılmaksızın Götürü mükellefler işe başladıkları takvim yılını takip eden 2 yıl süre ile buldukları dereceden, 2 yılın bitimini takip eden takvim yılından itibaren bir üst dereceden vergilendirilmeli veya her bir derecede bulunma süresi dereceler itibarıyla tespit edilmelidir.

Götürü usule tabi mükelleflerde yazar kasa uygulamasına geçilmesi hususunun düşünülmesinde de yarar vardır. Götürü sistemde, belge düzenin yerleşmemesi nedeniyle götürü usule tabi mükelleflerin yıllık alış, satış ve hasılatlarının, istisnai birkaç olay dışında hemen hemen tespiti mümkün olmamaktadır. Bu sayede gerçek usule tabi mükellefler götürü mükellefler üzerinden milyarlarca lira vergi kaçırabilmektedirler. Bu nedenle götürü mükelleflere 3100 Sayılı ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti hakkındaki kanun uyarınca yazar kasa kullanma mecburiyeti getirilmelidir. Bunun için de 3100 sayılı kanunun birinci maddesine bir bent eklenmeli ve GVK'nın 51 inci maddesinin 11 no'lu bent hükmü yürürlükten kaldırılmalıdır<sup>91</sup>. Bu aşamada yazar kasa kullanma mecburiyeti getirilen götürü usule tabi tüccar ve meslek erbabı sayısının belirtilmesi gerekmektedir. Örneğin; dolmuş işletmeleri bu uygulamanın dışında tutulabilir, sabit bir iş yerinde her türlü emtia alım ve satım işi ile uğraşanlar ile mücavir alanlarda dahil olmak üzere kalkış ve varış noktası büyük şehir belediye sınırları içerisinde olan motorlu araçlar ile yük ve yolcu taşıyanlar da genel ve özel şartları taşıyıp taşımadıklarına bakılmaksızın yazar kasa kullanma mecburiyetine tabi tutulabilirler.

Yazar kasa uygulamasına geçilmesi halinde diğer kanunlarda yapılması gereken değişiklikler ise bu bağlamda şunlardan ibaret olacaktır. VUK'nun 234 üncü maddesinde; gider pusulasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Bu maddenin 1 ve 2 numaralı bentleri yürürlükten kaldırılarak anılan kanunun parkende satış vesikalarına ilişkin 233 üncü maddesine tutarları ne olursa olsun götürü usulde vergiye tabi olan tüccar ve serbest meslek erbabının satışları, yaptıkları işlemlerin bedelleri makinalı kasaların kayıt ruloları ile bel-

91

a.g.m.

gelendirileceği şeklinde bir madde eklenmelidir. Bu suretle birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin götürü usule tabi tüccar ve serbest meslek erbabından yaptıkları alışları yazar kasa fişleri ile belgelendirilmiş olacaktır<sup>92</sup>. Bir diğer düzenlemede KDV kanununda yapılacaktır. Burada da KDV kanununun 38 inci maddesi "ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti getirilen götürü usule tabi mükellefler KDV yönünden gerçek usulde vergilendirilir" şeklinde bir değişiklik yapılmalıdır<sup>93</sup>.

Götürü usul ile ilgili bir diğer tespit ise şudur. Gelir vergisi kanununun götürü usulde ticari kazancın tespitine ilişkin 46 ıncı maddesi ".....safı kazançları Maliye Bakanlığınca tanzim edilecek cetvellerde belirtilen iş nevelerine göre götürü olarak tespit olunur."şeklindedir. Meslek teşekküllerinin yaptıkları sınıflamalardan da yararlanabilmek ve vergi dairesinin işini de kolaylaştırmak üzere mezkur fıkranın "mükellefin Vergi Usul kanununa göre tespit edilmiş olan derecelerden hangisine gireceği vergi dairesi tarafından, herhangi bir mesleki teşekküle dahil olan mükelleflerde bu teşekküllerin mütalâaları alınmak suretiyle tayin olunur" şekline getirilmesi uygun mütalâa edilebilir<sup>94</sup>.

## **2.4. Ticari Kazançta Mükellefiyetle İlgili Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi**

### **2.4.1. Dar Mükellefiyet**

Gelir vergisi kanununun 3 üncü maddesine göre, aşağıda yazılı olan kişiler Türkiye içerisinde ve Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirilirler.

-Türkiye'de yerleşmiş olanlar

-Resmi daire veya müesseselere veya merkezi Türkiye de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları<sup>95</sup>.

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ise sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilirler(GVK.m.6). İkametga-

<sup>92</sup> a.g.m.

<sup>93</sup> a.g.m.

<sup>94</sup> Vergi Reform Komisyonu, a.g.e., s.335

<sup>95</sup> Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.

hı Türkiye'de bulunanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar ise Türkiye'de yerleşmiş sayılırlar(GVK.m,4).

Görüldüğü gibi Gelir Vergisi Kanunumuzda, dar ve tam mükellefiyetin tanımlanmasında Medeni Kanundan esinlenilerek ikamet esası öngörülmüştür<sup>96</sup>. Ancak, dünyada vergilemede "yerleşme"ye yönelik bir gelişme vardır. Bu durum, ülkemizde dar mükellefiyet esasında vergilemede çeşitli sorunlar yaratmaktadır.

Dar mükelleflerin vergiye tabi tutulması ekonomik ve sosyal sebeplerin dışında ülkemize yerleşmiş olanlar ile yerleşmemiş olanlar arasında rekabet eşitliğinin sağlanması açısından da önem arz etmektedir. Bu husus özellikle **ticari kazançlarda** daha da belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. Ekonomik yönden gelişmiş ülkeler, dış ülkelere yatırım yapılmasını teşvik etmek amacıyla dış ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna müsaade etmektedirler<sup>97</sup>. Gelir vergiciliği alanında yabancıların yurt içinde ve vatandaşların ise yurt dışında elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi, çözümlenmesi çok güç olan sorunların başında gelmektedir<sup>98</sup>. Bu konu mali ve ekonomik yönlerden de önem arz etmektedir<sup>99</sup>.

Gelir vergisi kanunu tam mükellefiyette "şahsilik" prensibini dar mükellefiyette ise tam aksine "mülkilik" prensibini esas almıştır<sup>100</sup>. Uluslararası ticarî ilişkilerin giderek yoğunlaştığı günümüzde yabancı kurum ve kişilerin vergilendirilmesi olgusu her ülkede sorun ve tereddüt yaratmaya başlamıştır. Şöyle ki; vergi hukuku uygulamaları açısından "dar" yükümlü olarak kabul edilen kişi ve kuruluşlar, tâbiyetinde buldukları ülkenin siyasal ve ekonomik istekleri doğrultusunda, kendi ülkeleri dışında elde ettikleri kazanç ve i-

<sup>96</sup> İkametgah, Medeni Kanunun 19. ve devam eden maddelerinde yazılı olan yerlerdir. Medeni Kanuna göre ikametgâh yerleşmek niyetiyle oturlan yerdir Dolayısıyla ikametgah kişinin oturduğu yerden yani meskeninden,işyerinden nüfusa kayıtlı olduğu yerden ve vatandaşlık ilişkisi nedeniyle bağlı olduğu yerden ayrılmaktadır. Bkz. Billur Yaltı Soydan, Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Genel Esasları **Uluslararası Mali ilişkiler Ünite 15**, (Eskişehir: AÖF, yayınları), s.239

<sup>97</sup> a.g.e., s.192

<sup>98</sup> Vergi Reform Komisyonu, a.g.e., s.192

<sup>99</sup> a.g.e., s.192

<sup>100</sup> a.g.e., s.192

## 2.4.2. Tam mükellefiyet

Teknikte, telekomünikasyonda ve ulaştırmada gerçekleşen süratli gelişmeler ve siyasal hedefli iktisadî entegrasyonlar vergilemeye temel teşkil eden bazı kavramlara yeni yorumlar getirilmesini, yeni kavramlara yer verilmesini ve mevzuatta bu istikamette bazı değişiklikler yapılmasını gerektirmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda bir gerçek kişinin tam mükellefiyet kapsamına girmesi, yani Türkiye içinde ve dışında elde ettiği kazanç ve iradın tamamı üzerinden vergilendirilmesi için Türkiye'de yerleşmiş olması öngörülmüştür (GVK.m.3). Ayrıca, ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar da Türkiye'de yerleşmiş sayılmışlardır<sup>102</sup>.

1960'lı yıllardan itibaren bir çok vatandaşımız gelecekte dönmek niyet ve ümidi ile yurtdışına gitmişlerdir ve hâlen de yasal olan ve olmayan yollardan gitmeye devam etmektedirler. Bunlardan bir çoğunun kanuni ikametgâhı, kayıtlara göre hâlen Türkiye'dedir. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 4. maddesinin 1. fıkrasına ". ...çalışma vb. sebeplerle yurtdışında altı aydan fazla kalanların bu hükmün dışında kaldıklarını" belirten bir fıkra eklenmesinde yarar vardır. Çünkü, altı aydan fazla bir süre çalışmak amacıyla yabancı bir ülkede kalan bir kimse OECD tarafından benimsenen normlara göre(183 gün) o ülkede de ayrıca tam mükellefiyete tabi olabilmektedir. Bu gibi durumların vergi anlaşmalarıyla çözümlenmesi her zaman mümkün olmayabilmektedir. Medeni Kanunda bir gerçek kişinin ancak bir ikametgâhının olabileceği, **ticari ve sınaî müesseseler** için ise birden ziyade ikametgâhın varlığının kabul edildiğini unutulmamalıdır.

Ayrıca, uygulamadaki aksaklıkları, hattâ bazı tikanıklıkları bertaraf edebilmek için yabancıların tam mükellefiyet kapsamına alınmalarını öngören "bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturma (GVK. m. 4/2)" hükmüne de ikametgâh şartının aranmayacağını ilave etmek ve buna paralel olarak Vergi Usul Kanunu'na göre idare tarafından yapılan düzenlemeyi tâdil etmek gerekmektedir. Çünkü: Uluslararası ilişkilerdeki gelişmeler sonunda, Türkiye'de yıllarca çalışan yabancıların sayısı da özellikle teknikte,

<sup>102</sup> Bu konuda bilgi için Resmi Gazete. 14476; 14 Mart 1973 yayınlanan 112 nolu gelir vergisi genel tebliğine bkz.

turizmde, eğitim ve öğretimde önemli ölçüde artmaktadır. Sözü geçen istikamette bir düzenleme yapılmaması halinde bunların tam mükellef olarak vergilendirilmeleri mümkün olamayacaktır.

### **2.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi**

GVK' nun 42 inci maddesine göre; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar yada zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Danıştay Dördüncü dairesinin vermiş olduğu bir karar GVK' nun 42 inci maddesinin bugüne kadar genel kabul görmüş tanımını ve kapsamını önemli bir biçimde değiştirici niteliktedir. Çünkü, bilinen idari anlayış ve uygulamalar; birden fazla yıla yayılı inşaat ve onarım işinden elde edilen gelirlerin, özel haller haricinde işin bittiği yılda vergilendirilmesinin, asıl faaliyete bağlı olmayan gelirlerin ise tahakkuk ettiği yılda vergiye tabi tutulmasının görüşündedir.

Birden fazla yıla sarktığı için işin bittiği yılda vergilendirilmesi gereken gelirin kapsamına; işi, sözleşme şartlarında gerçekleştirilen işletmenin hazırlayıp onaya sunduğu geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarihe kadar aldığı/hakkettiği, inşaat ve onarmayla ilgili ihale bedeli ve, hukuki düzenlemelere bağlı idari kararlar ve sözleşmelerle verilen fiyat farkları gibi doğrudan iş ile ilgili bedeller dahil edilmekte, İnşaat işi ile hiçbir şekilde bağlantısı bulunmayan, ancak **ticari** faaliyet çerçevesinde elde edilen gelirler arasında yer alan;

- İşletme bilançosuna dahil araç, makine ve malzeme satışından,
- Nakit imkanlarının değerlendirilmesi amacıyla satın alınan ve istisna dışında kalan tahvil faizlerinden,
- Likit varlıkların dövize dönüştürülmesi sonucu oluşturulan kur farkı gelirlerinden,
- Nakliyecilik hizmetlerinden,
- Araç ve malzeme kiralamalarından
- Ve sair hallerden

Doğan kazanç dolayısıyla, yıllık beyanname verilmesi ve vergilendirilmesi aranmaktaydı. İnşaat onarma işine ait istihkaklarda görülmeyen ve doğal olarak bu işlerle ilgilendirilmeyen gelirlerin, yıllara yayılı işin kar ve zararının tespitinde hesaba katılmaması, vergi hukukunda geçerli olan vergileme-

nin dönemselliği ilkesine uygundu. Ancak Danıştay'ın 4 üncü dairesinin Haziran 1994'te vermiş olduğu bir karar, GVK' nun 42 inci maddesinin bugüne dek kabul gören bu tanımını ve kapsamını değiştirmiştir. Bu karar GVK' nun 42 inci maddesine tabi kazancın niteliğini tayin edici ve genişletici görüşle, işletmenin gelirleri arasında ayırım yapılmasını zorunlu kılmıştır<sup>103</sup>.

Söze konu karar VUK' nun 19 uncu maddesindeki "vergiyi doğuran olay" kavramından hareketle, GVK' nun 42 inci maddesi hükmüne dayanmaktadır. VUK' un 19 uncu maddesine göre; vergi alacağı, vergi kanunlarını vergiye bağladığı olayın vukuu veya hukuki durumun tamamlanmasıyla doğmaktadır. GVK' nun 42 inci maddesinde ise; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine ilişkin kar veya zararın işin bitim yılına bağlandığını ifade etmektedir. Dolayısıyla bu iki hükmün yan yana getirilmesiyle birlikte değerlendirilmesi sonucunda yıllara yaygın inşaat ve onarma işinde vergi alacağının inşaat işinin bittiği yılda doğduğu yargısına varılmıştır. Bu noktaya kadar olay yasa hükmüne uygun olup aksine görüş ileri sürmek zaten mümkün değildir.

Ancak, kararın ikinci ve mevcut anlayışla çelişkili unsuru; yıllara yaygın inşaat işine ait istihkaklarla birlikte, bu hak edişlerden elde edilen bazı gelirlerinde işin bittiği yılda vergilendirilmesi gerektiği yönünde hüküm geliştirilmesi ve bu hükmün, yukarıda değinilen iki yasa maddesi ile ilişkilendirilmesidir<sup>104</sup>. İdare, ise, inşaat ve onarma işinin gerçek karşılığını oluşturan hak edişlerle, bu hasılatın işletmeye intikal etmesi sonucunda elde edilen kur farkı, banka mevduat faizi gibi çeşitli gelirleri, aynı nitelikte görmek, bu suretle GVK' nun 42 inci maddesi kapsamında faaliyette bulunan işletmeleri dönemsel vergilemenin dışına itmek sistemin özüne aykırıdır görüşüne sahiptir<sup>105</sup>.

<sup>103</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi. E. 1994/581, K.1994/34954; 8 Haziran 1994 için bkz, **Yaklaşım** (Yıl 2, Sayı, 23, Kasım 1994), ss.45-47

<sup>104</sup> Yakup Tokat, "GVK' nın 42. Maddesinin Yeniden Yorumlanması Gerekliliği", **Yaklaşım** (Yıl 2, Sayı, 23, Kasım, 1994), ss.45-47

<sup>105</sup> Tokat, a.g.m.

Vergiye tabi gelirin varlığını işin bitimine bağlamaktan ibaret 42 inci madde hükmü gelirin doğuşu ve kesinleşmesine ilişkin özel şartların zorlanmasına dayalı bir düzenlemedir. Bu hukuki çözümün tek zayıf yanı ise 42 inci madde kapsamındaki işin, kar ve zararını belirleyen "hasılatın" neyi ifade ettiğinin açık biçimde ortaya koyamamış olmasıdır. Esasen GVK' nun 43 üncü maddesi bu işlerden elde edilen hasılat kavramını, istihkak bedelleriyle sınırlamaktadır. Zira müşterek genel giderlerin ve amortismanların dağıtım ölçüsü olarak "istihkak bedellerinin" dikkate alınması gereğinden söz edilmektedir. İstihkak bedellerinden kast edilen ise, inşaat ve onarım işinin karşılığında alınan tutardır.

Dolayısıyla inşaat-onarım işinden doğan kar ve zararın hesaplanması sırasında; İstihkak raporlarında kayıtlı gayri safi tutarla, bu işle ilgili dolaylı ve dolaysız fakat kanunen gider sayılan harcamaları karşılaştırmak gerekmektedir. Hak ediş bedellerinin şu yada bu şekilde değerlendirilmesinden sağlanan gelirleri, istihkakla birlikte düşünmek ve işin bitiminde hasılatı dahil etmek, yasadaki özel düzenlemenin amacının dışına taşmaktadır.

Eğer hak edişlerin herhangi bir alana yatırılmasına bağlı tüm gelirler bakımından yargının kararı doğrultusundaki yaklaşımı benimseyecek olursak, giderek müteahhitlik firmalarının emtia alım satım kazançlarını bile dönemsel vergileme imkanından yoksun kılabileceğimiz kaygısını gözden uzak tutmak lazımdır. Sonuç itibarıyla, inşaat ve onarma hak edişlerinin değişik yatırım alanlarından birine yöneltilmesinin seçimi, buradan elde edilecek gelirin niteliğini değiştirmemektedir. Bu noktadan hareketle, işletme bünyesine dahil olan likit varlığın, kullanım biçiminin yıllık vergileme ilkesine tesir etmeyeceği düşünülmektedir<sup>106</sup>. Fakat yinede GVK' nun 42 inci maddesinin bu bağlamda yeniden yorumlanmasında yarar gözükmemektedir.

## **2.6. İndirilecek ve İndirilmeyecek Giderlere İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi**

Türkiye’de vergi uygulamasında, sürekli olarak yapılan bir yanlışlık bulunmaktadır. Vergi tahsilatının arttırılması amaçlandığında hemen mükelleflerin gerçekte yaptıkları birtakım giderlerin reddedilmesi, amortisman oranının düşürülmesi gibi kolay yollara gidilmek istenmektedir. Halbuki zor ve fakat yapılması gereken ise, hiç kayıtlı olmayan veya götürülük gibi kolay kalanların altında gizlenen, gerçekte elde ettiği kazançla oranla çok düşük oranda vergi ödeyen veya hiç ödemeyen kitleye gidip, bu grubun elindeki gelirin kavranması ve vergilendirilmesidir. Örneğin İstanbul gibi GSMH’ nın %50 sinden fazlasının yaratıldığı bir ilimizde on binlerle ifade edilen hiç kaydı bulunmayan mükellef bulunmaktadır. Verginin tabana yayılmak istenmesi ifadesi ile anlatılmak istenen de budur. Ancak Türkiye’ye de vergi idaresinin etkinliğinden söz etmek güç olduğu için bu gelirlerin kavranması daha da güçleşmektedir. Vergi idaresinde yapılacak bir revizyonla mevcut vergi mükelleflerine ek bir yük getirmeden vergi hasılatında önemli boyutlarda artış sağlanması mümkün olabilecektir<sup>107</sup>.

Bu genel sorunların ışığı altında, ticari kazançlarda indirilecek ve indirilmeyecek giderleri gözden geçirirken, önce bazı yabancı ülkelerde indirilecek ve indirilmeyecek giderler hususundaki yasal düzenlemelere bakarak bundan sonra ülkemizdeki indirilecek ve indirilmeyecek giderlerle ilgili teknik düzenlemelere yer vermek daha uygun olacaktır.

### **2.6.1. Bazı Yabancı Ülkelerde İndirilecek Giderler**

İndirilecek giderlerin nelerden oluştuğu, her ülkenin vergi kanunlarında ayrı ayrı belirtilmiştir. Başka bir anlatımla, vergi uygulaması yönünden, yapılan giderlerin tamamının, vergi kanununda zikredilen kazanç ve iratların tespitinde gider yazılması mümkün değildir<sup>108</sup>. İndirilecek giderler yönünden, her ülkenin vergi mevzuatında, farklı ilkeler bulunmaktadır. Ancak, genelde hakim

<sup>107</sup> ESIAD, a.g.e. s.24-25

<sup>108</sup> Kızılot,Sükrü, "Bazı Yabancı Ülkelerde Ticari Kazancın Tespiti Yönünden İndirilecek Giderler" **Muhasebe İşletme ve Finans**(Yıl:4, Say:35, Şubat 1989), s.14-17.

olan yaklaşım, ticarî kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi ile, yapılan giderler arasında belli bir ilişkinin bulunması zorunluluğudur. Yabancı ülkelerden bazılarında, indirilecek giderler yönünden kapsam geniş tutulurken bazılarında belli sınırlamalar getirilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri ve diğer bazı ülkelerde vergi tarifesi ile indirilecek giderler arasında bir ilişki kurulduğu görülmektedir. Yani, indirilecek giderlerin kapsamının geniş tutulduğu dönemlerde, vergi oranları yüksek olmakta, tersine, indirilecek giderler yönünden belli sınırlamaların bulunduğu ya da bazı harcamaların gider olarak kaydedilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, vergi oranlarının düşük tutulduğu görülmektedir. Burada, temel yaklaşım şu olmaktadır: Mükelleflere, her türlü harcamasını ya da harcamalarının büyük bir kısmını, gider olarak yazma imkanı tanınmakta fakat ortaya çıkan matrah üzerinden yüksek oranda bir vergi alınmaktadır. Ya da mükellefin gider yazabileceği harcamalar yönünden belli sınırlamalar ve zorlayıcı hükümler konularak verginin düşük oranlı bir tarifeye göre alınması sağlanmaktadır<sup>109</sup>. Aşağıda, indirilecek giderler yönünden, bazı yabancı ülkelerin uygulamalarına kısaca yer verilmiştir.

**2.6.1.1. İngiltere.-** İngiliz Gelir Vergisinde, gelirin kazanılmasıyla ilgili giderlerin gelirden düşülmesine izin verilmiştir. Yani bir harcamanın gider olarak indirilebilmesi için yapılan ödemenin işle ilgili olması gerekmektedir. İndirilecek giderlerden bazıları şunlardır. İşin bir parçası olacak nitelikte kabul edilen başvuru kaynağı biçimindeki kitaplar için yapılan harcamalar, iş ile ev arasındaki seyahat giderleri hariç, iş seyahatlerine ilişkin, otel faturaları, yol ücretleri gibi harcamalar, araba ile ilgili masraflar ve işle ilgili yolculuk giderleri ile yeme, içme, yatma harcamalarını gider olarak indirilebilmek mümkündür. İşçilere öğle yemeği için verilen fişler, işçiler için hazırlanan eğlence giderleri, işin gerektirdiği özel elbiselerin giderleri ve işyeri yakınındaki oto parkın ücreti de, indirilecek giderler arasında yer almaktadır. Ayrıca Türkiye'dekinin aksine, eşe ödenen ücretler de gider yazılabilmektedir<sup>110</sup>.

109

a.g.m., s.14

110

Walter Sinclair, *Tax Guide 1995-1996*, (London: Orion Books Ltd., 1996), s.158-160

**2.6.1.2. Almanya.-** Almanya'da, indirilebilecek giderlerin işletme faaliyetlerine bağlı olarak ortaya çıkmış olması ilk ve en önemli koşuldur. Ancak, bazı özel veya olağandışı giderlerin de, indirim konusu yapılmasına imkân tanınmıştır. Türk Vergi Mevzuatı'na göre gider olarak indirilemeyen, ancak Almanya'da gider yazılması kabul edilen giderlere; boşanılan eşe ödenen nafakalar, ödenen kilise vergisi, evde çalıştırılan hizmetçiye yapılan ödemeler, cenaze masrafları, boşanma giderleri, doktorun gerekli gördüğünün belgelenmesi koşulu ile kaplıca ve ılıcalarda yapılan harcamalar, ikametgah ile işyeri arasındaki ulaşım giderleri örnek olarak gösterilebilir. Bunların yanı sıra, konut fonuna ödenen aidatlar, mükellefin mesleki öğrenim ve birikimini genişletmek amacıyla yapmış olduğu öğrenim, kurs vb. harcamaları, mali müşavirlik giderleri, bilimsel ve kültürel amaçlı bağışlar ve aidatlar, siyasi partilere yapılan bağışlar ile ödenen üyelik aidatları da indirilecek giderler arasında yer almaktadır<sup>111</sup>.

**2.6.1.3. Fransa.-** Fransız vergi mevzuatında, işletmeler, belirli harcama ya da giderleri, yalnızca yararlı değil, aynı zamanda işletme için işletme konusu yönünden kesinlikle gerekli olduğunu kanıtlayabilme koşuluyla, ticari kazançtan indirebilirler, aksi halde indiremezler<sup>112</sup>. İşyeri kirası, personel giderleri, kırtasiye, bakım, onarım giderleri, elektrik, su, haberleşme vb giderler, işle ilgili seyahat giderleri gibi masraflar gider yazılabilen harcamaların başlıcalarıdır<sup>113</sup>. Fransa'da Türk vergi mevzuatından farklı olarak işletme sahipleri cari hesap bakiyelerine bazı koşullarla faiz yürütebilirler ve bu faizleri gider yazabilirler<sup>114</sup>.

**2.6.1.4. Amerika Birleşik Devletleri.-** Federal vergi kanunlarında 1987 yılında yapılan değişikliklerle, indirilecek ve indirilemeyecek giderler yönünden düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere göre, daha önce % 100'ü gider yazılabilen iş gezelerindeki yemek masraflarının ya da lüks lo-

<sup>111</sup> TOBB, a.g.e., s.69

<sup>112</sup> Cafer Gök, "Türkiye'de Gelir Vergisi Kanununda Gider Özelliği Taşımaya Karşın İndirilmeyen Giderler."(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 1994), s.43-44

<sup>113</sup> TOBB, a.g.e., s.69

<sup>114</sup> Gök, 1994, a.g.e., s.44

kantalarda ve gece klüplerinde diğer iş adamlarını ağırlamak için yapılan harcamaların ancak % 50'si gider yazılabilecektir<sup>115</sup>. Lüks transatlantikler ve benzeri pahalı ulaşım araçlarıyla seyahat edenlerin, yaptıkları harcamalar belli ölçüler dahilinde gider yazılabilecektir. Bu da, kamu kesiminde çalışanlara verilen harcırahın iki katıdır. Sigorta tarafından karşılanmayan sağlık harcamalarının ise, yalnızca brüt gelirlerin % 7.5' unu aşmayan kısmı gider olarak düşülebilmektedir. Bu harcamalara doktorlara, dişçilere, hastanelere yapılan ödemeler, ilaç masrafları, doğum kontrol hapları, takma dişler, saç nakli, plastik cerrahi, kürtaj, alkol ve esrar müptelâlığı tedavi harcamaları da dahildir<sup>116</sup>

### **2.6.2. Bazı Yabancı Ülkelerde İndirilemeyecek Giderler**

Aşağıda İngiltere, Almanya, Fransa ve ABD vergi kanunlarında yer alan gider kabul edilmeyen ödemeler hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır.

**2.6.2.1.- İngiltere.**-İngiltere'de, işletme ile ilgili olmayan giderler kısmen veya tamamen gider olarak düşülememektedir. İndirilemeyecek giderlerden bazıları şunlardır: Kişinin kendisi veya ailesinin özel ihtiyaçları için yaptığı harcamalar, işletme ile ilgili olmayan her türlü zararlar, gelir vergisi ve kurumlar vergisi ödemeleri ve bunlarla ilgili cezalar, siyasi partilere yapılan bağışlar, hizmetçilere ve çocuk bakıcılarına yapılan ödemeler ve mükellefin kendisinin ya da ortağının işyerinden ücret almaları halinde, alınan bu ücretler, ev ile işyeri arasındaki gidiş geliş masrafları, şüpheli alacaklar dışındaki karşılıklar ve işletmeden çekilen mallar gibi harcamaların gider yazılması mümkün değildir.<sup>117</sup>

**2.6.2.2. Almanya.**- Alman vergi mevzuatına göre ödenen gelir vergileri ile vergi cezaları, gecikme zammı ve faizleri ile para cezaları gider olarak indirilememektedir. Bunun yanı sıra, vergiden istisna edilmiş gelirlere ilişkin olarak yapılan harcamalarda gider kaydedilemez. 60 veya daha aşağı yaşta olanların, evde kullandıkları temizlikçilere yaptıkları ödemeler gider olarak indirilememektedir. Ancak, mükellefin kendisinin, eşinin ve çocuklarının ya da

<sup>115</sup> Kızılot, 1989, a.g.e., s.86

<sup>116</sup> TOBB, a.g.e., s.64

<sup>117</sup> W. Sinclair, (Orion Books Ltd., 1996), s.160-161

birlikte oturduğu herhangi birinin ağır hasta veya sakat olması durumunda, yaş koşulu aranmamaktadır<sup>118</sup>.

**2.6.2.3. Fransa.-** Türkiye'de olduğu gibi, Fransa'da da işletme sahibine işletmeden ödenen ücretler ile kişisel ve ailevi giderleri karşılığı olarak yapılan ödemeler, gider olarak kaydedilemez. Hasılatının % 2'sini aşan bağış ya da yardımın olması halinde, aşan kısmı gider olarak indirilemez. Türk gelir vergisi mevzuatında olduğu gibi, Fransa'da da bazı istisnai uygulamalar dışında, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan harcamalar, gider olarak kabul edilmemektedir<sup>119</sup>.

**2.6.2.4. Amerika Birleşik Devletleri.-** ABD'de ödenen rüşvet ve benzeri harcamalar, hiç bir şekilde vergilendirilecek kazançtan düşülemez. Aynı şekilde, kanunları ihlalden dolayı ödenen cezaların da, gider kaydedilmesi mümkün değildir. İş gezilerinde yemek masraflarının ya da lüks lokantalarda ve gece klüplerinde diğer iş adamlarını ağırlamak için yapılan harcamaların % 20'si gider kaydedilemez<sup>120</sup>. Stadyumlardaki özel localara yapılan ödemeler de, vergilendirilecek kazançtan düşülemez. Cenaze giderleri, sağlık havuzu giderleri, ev tamirat, sigorta ve kiralari, hayat sigortası giderleri, kişisel mefruşat ve oto gibi eşya satışından doğan zararlar, kişisel yaşam ve ailevi yaşam giderleri, vergiden istisna edilen gelire ilişkin giderler de. ticari kazancın elde edilmesi sırasında masraf olarak kabul edilmeyen giderlerdir<sup>121</sup>.

### **2.6.3. İndirilecek Giderler Yönünden Yapılması Gereken**

#### **Yasal Düzenlemeler:**

Yabancı ülkelerle ilgili olarak, yukarıda yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, her ülkede; gider olarak kaydedilen ya da kaydedilemeyen harcamaların birbirinden farklıdır. Türk gelir vergisi sisteminde de ticari kazançlara ilişkin hükümlere bu yönüyle göz atıldığında indirilecek giderler başlığı altında bentler halinde sıralanan gider unsurlarının, çağdaş gelişmele-

<sup>118</sup> TOBB, a.g.e., s.65

<sup>119</sup> a.g.e., s.65

<sup>120</sup> Kızılot, 1989, a.g.e., s.86-88

<sup>121</sup> TOBB, a.g.e., s.66

ri de göz önünde tutarak yeniden düzenlenmesinde zaruret vardır. Ancak, uygulamada dikkati çeken ya da vergi kaybına neden olabilen birkaç konuda âcilen düzenleme yapılmasında yarar olduğu düşünülmektedir. Bunlar kısaca, aşağıda belirtilmeye çalışılmıştır.

**2.6.3.1. Lüks otomobiller için uygulanacak amortisman oranının düşürülmesi.-** Gelir vergisi kanununun 40 ıncı maddesinde VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanların düşülebileceği hüküm altına alınmıştır<sup>122</sup>(GVK. m.40/7). Ayrıca, 1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere, binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçlar içinde kullanılan diğer taşıtların amortismanlarının yarısının gider olarak indirilebileceği kabul edilmiştir<sup>123</sup>. Ancak, gelir vergisi kanununda yer alan motorlu araçların bazıları için uygulanan amortisman nispetinin ve yönteminin gözden geçirilmesinde yarar vardır. Özellikle, lüks otomobillerin yılın sonuna doğru alınarak işletmenin aktifine kaydedildiğine ve azalan bakiyeler usulüne göre de amortisman ayrılmak suretiyle, birinci yılda bunun bedelinin yarısının gider kaydedildiğine sık sık rastlanılmakta, bu uygulama ise, önemli tutarlarda vergi kaybına neden olabilmektedir. Sözü geçen sakıncanın önlenmesi amacıyla, motorlu taşıtlar için<sup>124</sup>, düşük oranlı bir amortisman oranı, örneğin % 10 gibi bir amortisman oranının belirlenmesi fikri düşünülebilir.

Ayrıca; ticarî kazanç elde edenler belli esaslar çerçevesinde, özel otomobillerinin amortismanını ve masraflarını gider kaydedebilmelerine karşın, serbest meslek erbabı olan doktor, avukat vb. meslek mensupları böyle bir olanaktan yoksun bulunmaktadır. Bu kişiler, taksi ile duruşmaya, icra takibine ya da hasta muayene etmeye gittiklerinde, taksi şoförüne gider pusulası imzalatırmaları koşuluyla, şehir için ya da duruma göre şehirlerarası yolculuk giderlerini masraf kaydedebilmelerine karşın, kendi otomobillerinin ne yakıtını

<sup>122</sup> Bilgi için bkz. Kazım Metin, "Binek Otomobillerinde Gider ve Amortisman Kayıtları", *Yaklaşım* (Yıl 3, Sayı 28, Nisan 1995), ss78-82; Sakıp Şeker, "Binek Otomobillerine Ait Gider ve Amortismanın Kaydı", *Yaklaşım* (Yıl 3, Sayı 36, Aralık 1995), ss.82-85

<sup>123</sup> Bu hüküm 1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere 4108 sayılı kanunla GVK'na eklenmiştir. Uygulama ile ilgili olarak 194 ve 195 nolu genel tebliğlere bakılabilir.

<sup>124</sup> İş makinesi ve kamyon gibi araçlar bu uygulamanın dışında tutulabilir. Bu şekilde belirlenecek bir amortisman oranının amortismanın tanımına da ters düşmeyeceği kabul edilebilir.

ne de amortismanını 1/2 oranında dahi olsa gider kaydedememektedirler. Yapılacak bir yasal düzenleme ile, kazanç unsurları arasındaki farklı uygulamalar ortadan kaldırılarak bu kişiler için de, ticari kazanç elde edenlerin benzeri bir gider yazma olanağı tanınmasında yarar vardır<sup>125</sup>.

**2.6.3.2. İşverenlerce ödenen SSK primlerinin gider kaydedilmesinde ortaya çıkan görüş farklılıklarının giderilmesi.-** Gelir vergisi Kanununu 40 ıncı maddesinde sigorta primleri ve emeklilik aidatlarının vergiye tabi kazancın tespitinde indirilebileceği ifade edilmiştir(GVK. m.40/2). Yapılan bazı vergi incelemelerinde, inceleme elemanları, SSK priminin işveren hissesinin gider olarak kaydedilebilmesi için, bu primlerin ödenmiş olması koşulunu ara maktadırlar. Bu yönde çıkan uyuşmazlıklarda Danıştay'ca da farklı yönlerde kararlar verilmektedir<sup>126</sup>. Ancak, son olarak, 8.12.1993 tarihinde SSK mevzuatında yapılan bir kanun değişikliği ile kuruma ödenmeyen primin gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Oysa ki bilindiği gibi ticari kazançta "tahakkuk" esası geçerlidir, ancak matrahtan indirilebilecek giderleri gösteren 40 ıncı maddede yer yer "ödeme" tabirlerine yer verilmiştir. Sigorta primlerini düzenleyen bent hükmü de bunlardan birisidir. Gelir Vergisi Kanununun, 40. maddesinin ikinci bendinin, bu konuda hiç bir tereddüde yer vermeyecek şekilde yeniden düzenlenmesinde yarar vardır<sup>127</sup>.

**2.6.3.3. Kredi borçlarına ilişkin anapara geri ödemelerinin faiz olarak gider yazılabilmelerine imkân veren kanun hükümlerinin yeniden düzenlenmesi.-** Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi hükmü uyarınca, ticari kazancın tespiti sırasında söz konusu kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler indirim konusu yapılabilmektedir. Bu çerçevede işle ilgili olarak alınan banka kredilerinin faizleri veya tahvil faizleri, işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak nazara alınmakta ve matrahtan in-

<sup>125</sup> TOBB, a.g.e., s.66-67

<sup>126</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi. 2894/21563; 6 Ekim 1982; Danıştay Muktezası. 22123-262; 23 Mart 1981; Danıştay Muktezası. 2.2126-12-21; 22 Kasım 1980; Danıştay Dördüncü Dairesi. E. 1981/300, K. 1982/661; 16 Mart 1982; İBK. E.90/3,K92/1 Sayı,21.4.1992 Tarih

<sup>127</sup> TOBB, a.g.e., s.67

dirilebilmektedir. Enflasyon ortamlarında faiz hadleri, reel faizle birlikte anaparadaki aşınma payını da kapsamakta, dolayısıyla gider yazılan faiz tutarlarının içinde anapara geri ödemelerine isabet eden bir payda bulunmaktadır. Faiz tutarlarının reel faizi aşan kısımlarının gider yazılabilmesini engelleyecek düzenlemeler yapılması, öz kaynaklar ile çalışan işletmeler ile kredi ile çalışan işletmeler arasında birinci grup aleyhine olan durumu düzeltmek ve işletmeleri öz kaynaklarına yöneltmek açısından uygun olacaktır. Bu düzenlemenin ticarî kazançların yani sıra ziraî kazançlar ile serbest meslek kazançları için de yapılması gerekmektedir. Ancak bu düzenlemeler yapılırken, gider yazılması gereken reel faiz tutarının hesaplanmasında birçok sorunlar bulunduğu hususu göz önünde bulundurulmalıdır.

Gelir vergisi kanununda yer alan indirilecek giderler sadece bunlardan ibaret değildir. Kanunun 40 ıncı maddesinde 8 bent halinde sayılmıştır. Çalışmanın kapsamı bakımından bunların hepsini incelemek mümkün değildir. Çünkü giderler konusu başlı başına incelenmesi gereken bir konudur. Sadece öncelikli olan birtakım problemler dile getirilmeye çalışılmıştır. Son olarak şu temennide bulunulabilir ve denilebilir ki gelir vergisinde ticari kazancın ve diğer tüm kazançların tespitinde mükelleflerin belgelemek koşuluyla bütün gerçek giderlerini indirmelerine müsaade edilmeli ve bunun önündeki yasal engeller kaldırılmalıdır. Ancak bu şekilde gelirin gerçek olması ilkesine ulaşılması mümkün olacaktır.

#### **2.6.4. İndirilemeyecek Giderler Yönünden Yapılması**

##### **Gereken Yasal Düzenlemeler**

İndirilemeyecek giderler de Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinde 8 bent halinde sayılmıştır. İndirilemeyecek giderlerde de yine çağdaş vergileme ilkeleri doğrultusunda öncelikli olarak çözümlenmesi gereken durumlar bulunmaktadır. Bu hususlara aşağıda değinilmiştir.

**2.6.4.1. Eş ve çocuklara ödene paralar.-** Gelir vergisi kanununun 41 inci maddesi eş ve çocuklara ödenen paraların gider olarak indirilemeyeceğini açıkça belirtmiştir. İş ile hiç ilgisi olmayan sadece evin geçimi için eş ve çocuklara ödenen paranın gider olarak kabul edilmemesini normal karşıla-

mak mümkündür. Ancak uygulamada birçok eş ve çocuklar, işyerinde hizmetli gibi çalışmakta ödenen ücret bordroda gösterilmekte, tevkifat yapılarak yatırılmakta, SSK mevzuatı yönünden gider olarak gözükmektedir. Dolayısıyla vergi kanunları açısından giderden çıkarılmaktadır. Buna rağmen bu tür giderlerin gelir vergisi kanununu 41 inci maddesine göre gider olarak kabul edilmemesini anlamak güçtür. Maddenin gerekçesinde "teşebbüs sahibinin eşi ve çocuklarına verilen paralar bir hizmet mukabili verilmiş olsa bile, gelir vergisi sistemi içinde bunların gelirleri teşebbüs sahibinin gelirleri ile birleştirileceğinden bu gibi giderlerin masraf sayılması mükellef içinde idare içinde külfet doğurur" şeklindedir. Ancak GVK' muzun 87 inci maddesinde bu tür gelirlerin birleştirilmesi ihtiyari hale getirilmiştir<sup>128</sup>. Bu nedenle 41 inci maddede yer alan söz konusu düzenlemenin yeniden gözden geçirilmesinde yarar bulunmaktadır<sup>129</sup>.

**2.6.4.2. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler.-** Günümüzün ekonomik ortamında sermaye enflasyon karşısında erozyona uğramakta ve gittikçe küçülmektedir. Teşebbüs sahibi işletmeye koyduğu sermaye ile makine araç vb. aldığı zaman bunlar için amortisman yolu ile giderlere aktarım söz konusu olmakta ancak, sermaye olarak konan paranın üzerinden herhangi bir eksilme bedeli ayrılmamaktadır. Bu durumda bazı müteşebbisler ilave sermaye olarak koymaları gereken meblağları işletmeye koymamakta bunları başka alanlarda özellikle borsa, bankada vadeli hesap, hazine bonosu alımı vb. yatırım araçlarına aktarmakta, sermaye ihtiyaçlarının da banka kredileri yoluyla temin ederek faizlerini giderlerle rahatlıkla intikal ettirmektedirler. Oysa günümüz koşullarında vergisel bir avantaj sağlandığı taktirde bu tür olumsuzluklar ortadan kalkabileceği düşünülebilir<sup>130</sup>.

**2.6.4.3. Eş ve çocukların işletmeden olan cari hesap alacaklarına yürütülecek faizler.-** Gelir vergisi kanununda müteşebbisin eş ve çocuklarının işletmeden herhangi bir şekilde oluşan cari hesap alacaklarına faiz yürütül-

<sup>128</sup> Gök, 1994, a.g.e., s.48-49.

<sup>129</sup> Bu hususta bilgi için bkz. Hüseyin Tokay, "Eş ve Çocuklarına Ücret Ödemesinde Bulunan Mükelleflerin, Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu ve Muhasebe Kayıtları", **Yaklaşım**, (Ekim, 1997), ss.86-88

<sup>130</sup> Gök, 1994, a.g.e., s.49-50

memesi, muvazaayı önlemek ve gereksiz giderlerin yazılmasına mani olmak düşünceleri ile kabul edilmemektedir. Bir başka deyişle bu uygulama ile gereksiz gider yazılması önlenmeye çalışılmaktadır. Ancak eş ve çocuklara cari hesap alacaklarını tahsil edebilmeleri imkanı tanınırsa, bunu herhangi bir yatırım aracından gelir temin etmek amacıyla kullanabilecekleri düşünülebilir. Bu durumda müteşebbise de kullanacağı banka kredisine ait faizleri giderlerine atabilme imkanı doğacaktır. Bu nedenle şayet bu alacaklara bir faiz verilirse ve bu faizde bir vergi tevkifatına tabi tutulursa bu sayede daha kuvvetli sermaye yapısına sahip işletmelerin oluşması mümkün olabilecektir<sup>131</sup>.

**2.6.4.4. Finansman giderleri kısıtlaması uygulamasında karşılaşılan güçlükler.-** Gelir vergisi kanununu 41 inci maddesine 4008 sayılı kanun ile eklenen 8 inci bent ile dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen mükelleflerle amortisman tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan mükelleflerin finansman giderlerinden bir kısmının gider olarak indirilmeyeceği hükmü getirilmiş, sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait finansman giderleri bu uygulamanın dışında tutulmuştur<sup>132</sup>. Kanun değişikliğinin gerekçesi, "para değerindeki düşmelerin stok değerinde yarattığı suni artışlar yolu ile mükelleflerin fiktif kazançlar üzerinden vergi ödemelerinin önlenmesi" olarak ifade edilmiştir<sup>133</sup>. Ancak, sabit kıymetlerin yeniden değerlemesi ve son giren ilk çıkar yöntemi gibi yöntemler enflasyonun vergi matrahı üzerinde yarattığı aşınmanın önlenmesinde etkili olamamaktadır<sup>134</sup>. Enflasyonun vergi matrahında yarattığı tahribatın önlenmesi için enflasyon muhasebesi sistemi yeniden tartışılmasında fayda vardır. Bu hususa aşağıda değinilmeye çalışılacaktır. Ancak daha önce birtakım hususların belirtilmesinde yarar vardır.

<sup>131</sup> Gök, 1994, a.g.e., s.50

<sup>132</sup> Bu konuda Maliye Bakanlığı 54 seri nolu Kurumlar Vergisi Kanununun Genel Tebliği ile Uygulamaya İlişkin Açıklamalar Yapmıştır; Bilgi için bkz., Tayfun Beşe, "Finansman Giderlerinin Vergi Yasaları Karşısındaki Durumu", *Yaklaşım* (Yıl 3, Sayı 36, Aralık 1995), ss.82-85; Osman Necdet Orkun, "Vergi Yasalarında Finansman Giderleri", *Yaklaşım* (Yıl 3., Sayı 27, Mart 1995), ss.52-63

<sup>133</sup> Sakıp Şeker, "Son Giren İlk Çıkar(Lifo) Yönteminin Vergisel Boyutu", *Yaklaşım*(Eylül, 1994), ss.92-102

<sup>134</sup> Mustafa Özyürek, "Vergi Reformu İçin Öneriler", *Ekonomik Forum*, (15 Ağustos, 1997), ss.16-17

Fiyatlar genel düzeyindeki aşırı yükselmeler işletmelerin stoklarını değerlemesini ve dönem karlarını doğrudan etkilemektedir. Stokların yüksek değerlemesi işletmelerin karlarının yüksek çıkmasına ve sonuçta fazla vergi ödemelerine neden olmakta, stokların düşük değerlenmesi de devleti vergi kaybına uğratmaktadır. VUK' da bazı istisnalar hariç işletmelerin stoklarını maliyet bedelinin altında değerleyemeyecekleri konusunda yasaklayıcı hükümler olduğu halde, TTK' na göre, değerlemenin daha serbestçe yapılması mümkündür. TTK' nun 75 inci maddesinde İşletmelerin aktiflerini en çok bilançolarının işletme için haiz oldukları değer üzerinden değerleyebileceklerine ilişkin hüküm vardır. VUK' daki sınırlamanın amacı ise, vergi güvenliği ve eşitliğini sağlamaya yöneliktir. Ancak hemen belirtelim ki, İşletmeler bilançolarını TTK hükümlerine göre düzenleseler bile VUK' daki değerlemeye ilişkin hükümlere uymak zorundadırlar<sup>135</sup>. Yeniden değerlendirme yapılması veya dönem sonu stoklarının LİFO yöntemine göre değerlendirilmesi nedeniyle finansman giderlerinin bir kısmını indiremeyecek olan mükelleflerin finansman giderlerinin yanı sıra finansman gelirlerini de bulunması halinde uygulamanın nasıl yapılacağı konusunda herhangi bir belireme bulunmamaktadır<sup>136</sup>. Maliye Bakanlığımızın bir tebliğle bu hususun açıklığa kavuşturulmasında yarar vardır<sup>137</sup>.

Aynı madde ile ilgili bir diğer açıklığa kavuşturulması gereken husus ise indirilemeyecek finansman giderlerinin hesaplanmasında yaşanmaktadır. Kanun hükmüne göre, **indirim oranı** VUK hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının Maliye Bakanlığınca o yıl için tespit

<sup>135</sup> Şeker, 1994, a.g.m.

<sup>136</sup> 54 seri nolu K.V.K. genel tebliğinde finansman gideri tutarının nasıl hesaplanacağı belirtilmiş, ancak bu finansman giderlerinin geliri olarak elde eden tarafın yapacağı işlemden bahsedilmemiştir. Bu konuda örnek uygulamalar için bkz. Kazım Yılmaz, "Gelir vergisi Kanununun 41/8. Maddesi Uyarınca İndirilemeyecek Finansman Giderinin Tespitinde Finansman Giderlerinin Yanı Sıra Finansman Gelirlerinin de Bulunması", **Yaklaşım**(Şubat, 1997), ss.86-90

<sup>137</sup> Yukarıdaki açıklamalardan sonra; Maliye Bakanlığı 55 no.lu K.V.G. Tebliği ile finansman giderlerinin yanı sıra finansman gelirlerinin de bulunması halinde, söz konusu gelir ve giderlerin birbirleri ile mukayese edilmek suretiyle netleştirilmesinin mümkün olmayacağına, finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu olacağına hüküm altına almıştır. Ancak Danıştayın 1997/771 esas 1997/3795 sayılı kararı ile, tebliğin bu bölümü, mali güce göre vergi alma ve safi gelirin vergilendirilmesi ilkesine aykırılığı gerekçesi ile iptal edilmiştir. Buna göre, finansman giderlerinden benzer nitelikteki finansman gelirleri düşülerek kalan net değer üzerinden hesaplama yapılacaktır. Böylece Danıştay tarafından bu konudaki uyuşmazlıklardan birisi giderilmiştir. Bkz. Bekir Nahit Kitiş, "Gider Kısıtlaması", **Mükellefin Dergisi** (Sayı, 63 Mart 1998), ss.18-24

edilecek ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunacaktır. İndirim oranının uygulanması sonucunda bulunan miktarın %25'i ticari kazancın tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilmeyecektir<sup>138</sup>.

Buna göre, yeniden değerlendirme oranı sabitken ticari kredi faiz oranı yükseldikçe veya aradaki fark açıldıkça indirim kabul edilmeyecek tutar azalacaktır. Yeniden değerlendirme oranı ile ticari kredi faiz oranının eşit olması halinde ise, finansman giderinin %25'i gider veya maliyet olarak kabul edilmeyecektir. Gerçekten ortalama ticari kredi faiz oranı arttıkça indirilmeyecek finansman giderinin de artması gerektiği halde, kanunda yer alan hesaplama yöntemi bu sonucu vermektedir<sup>139</sup>.

Basit bir örnekle olayı ifade etmeye çalışırsak; Yeniden değerlendirme oranını %70, Ortalama ticari kredi faiz oranının %90 olması halinde; İndirim oranı( $70/90=$ ) %77 olacaktır. İşletme 100 Milyon lira faiz ve komisyon gideri yapmış ise finansman giderinin  $(100.000.000 \times \%77)=77.000.000 \times \%25=19.250.000$ .-TL'lik kısmı gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmayacaktır.

Kanundaki yeniden değerlendirme oranının, ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunan oranın, finansman giderlerine (faiz, komisyon, kur farkı vb.) uygulanması sonucu hesaplanan miktar ticari kazancın tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınıp, kalan kısmının dikkate alınmasının daha mı yararlı olacağı hususunun da değerlendirilmesinde yarar vardır. Bu durumda örnekteki indirilmeyecek faiz tutarı 19.250.000. TL.-değil 23.000.000. TL.-olacaktır. Bu oran reel faiz oranını ifade etmektedir. Zaten amaç enflasyonun üzerinde ödenen faizlerin ticari kazancın tespitinde dikkate alınmasını önlemektir<sup>140</sup>.

<sup>138</sup> %25'lik oran, Resmi Gazete. 23271; 27 Şubat 1998 de yayınlanan 58 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile %20 olarak belirlenmiştir

<sup>139</sup> Sakıp Şeker, "Son Giren İlk Çıkar(Lifo) Yönteminin Vergisel Boyutu", Yaklaşım (Eylül, 1994), ss.92-102

<sup>140</sup> Bu hususta geniş bilgi ve örnekler için bkz..., a.g.m.

Ayrıca KDV Kanununun 30 uncu maddesi "d"bendi, kanunen kabul edilmeyen giderlerle ilgili KDV' nin indirilemeyeceğini hükme bağlamıştır. Gider kısıtlaması da kanunen kabul edilmeyen gider olduğuna göre, buna ait KDV' nin de indirilmemesi lazımdır. Ancak Bakanlık KDV kanununun 29/4 üncü maddesi ile verilen yetkiye istinaden kanununun 30 uncu maddesi "d" bendinin, gider kısıtlaması uygulaması nedeniyle uygulanmamasını uygun görmüştür<sup>141</sup>. Bir başka deyişle gider kısıtlaması oranına göre hesaplanan finansman giderlerine isabet eden bu giderlerle ilgili KDV'ler indirim konusu yapılabilecektir. Bu hususta da bir tereddüt yaşanmaktadır.

Sonuç olarak finansman giderlerine ilişkin olarak getirilen bu uygulamanın ya tamamen kaldırılması ya da uygulanabilir bir hale getirilmesinde yarar vardır<sup>142</sup>

## **2.7. Ticari Kazançta Muafiyetlere ve İstisnalara İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi**

Türk Vergi Sisteminde, bir yandan gelir kavramı genişletilerek vergi bakımından gelir, kazanç ve iratların toplamı olarak kabul edilip, bu gelirin vergilendirilmesine çalışılırken, diğer taraftan da "istisna ve muaflik "uygulamaları ile, söz konusu geliri bir kısmı vergi dışı bırakılmaktadır<sup>143</sup>.

İstisna uygulaması rasyonel bir vergi müdahaleciliği tedbiridir. İstisnalar bu amacının dışına çıkıp belirli baskı gruplarının hükümet ya da parlamento üzerinde baskı oluşturmalarında bir vergi politikası tedbiri haline gelirse vergi matrahının aşınmasına neden olur. Neo-Klasik iktisat öğretisi ve onun ruhunu temsil eden arz yanlı iktisat sistemine göre, vergi vardır fakat istisna ve muafiyetler birtakım zorunlu hallerin dışında yoktur. Çünkü, bu teoriye göre, istisna ve muafiyetler fiyatları bozar<sup>144</sup>.

<sup>141</sup> Kitiş, a.g.m.

<sup>142</sup> Salih Özel, "Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendimesi ve Önerilerimiz", **Yaklaşım** (Ağustos, 1997), ss.19-24

<sup>143</sup> Nezihe Sönmez, Ali Galip, Ö. Halıcı, **Gelir ve Kurumlar Vergisinde İstisna ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları ve Değerlendirilmesi** (Ankara: TOBB, Yayınları, 1990), s.2

<sup>144</sup> Gülten Kazgan ve Diğerleri "Türkiye de Gelir Bölüşümünü Bozan Etkiler ve İyileştirmeye Yönelik Politikalar", (Ankara: TOBB Yayınları, 1992), s.127

Vergi mevzuatının sık sık değişmesi, mevzuatın yeterince açık olmaması, bürokrasinin amacına aykırı yorum ve uygulamaları ile istisnaların mükelleflerce yeterince bilinmemesi, istisnaların amacına uygun olarak kullanılması engellemektedir<sup>145</sup>. Diğer taraftansa mali işlemlerin ve özellikle bürokrasinin geleneksel muhafazakar vasfı ve bürokratik formaliteler, istisnalar sisteminin önündeki engelleri daha da arttırmaktadır<sup>146</sup>.

Vergi mevzuatımızdaki istisna ve muafiyetler, kısa vadede devlet gelirlerini azaltıcı yönde etki yaratmaktadır. Ancak; devlet gelirlerini arttırmak için, istisna ve muafiyetlerin bir kısmından vazgeçilmesi halinde, hazinenin pek fazla kazancı olmayacak belki de maddi külfeti, nimetlerinden fazla olacaktır. İstisna ve muafiyetlerden vazgeçilmesi, bazı sosyal sıkıntıları da beraberinde getirecektir. Bu nedenle istisna ve muafiyet hükümleri gözden geçirilirken, mükelleflerin üretimlerinin arttırma ve daha fazla kazanma arzularını baltalamayacak, mükelleflerin mali dengelerini bozmayacak düzenlemeler getirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, vergi istisnalarının tamamına, serbest ve hür teşebbüsün muharrik gücü olarak bakılmasında ve sosyal devlet anlayışının güçlü bir özel teşebbüsle sağlanabileceği görüşünün göz önünde tutulmasında zaruret vardır<sup>147</sup>.

Burada, kanunda istisna olarak zikredilen vergi dışında bırakmaya ilişkin tasarruflar ile muafiyetler ele alınacaktır. Ancak, kanundaki istisna ve muafiyet kavramlarının, bu kavramların teorik anlamlarına itibar edilmeksizin bazen dikkatsizce kullanıldığını belirtmek gerekir. Aşağıda sadece, üzerinde görüş belirtilmesi gerekli görülen istisnalara ve muafiyetlere değinilmiştir.

### **2.7.1. Ticari Kazançta Muafiyetlere İlişkin Görüşler**

**2.7.1.1. Esnaf muafılığı.-** Gelir Vergisi Sistemimizde yer alan en önemli muafılıklardan biri esnaf muafılığıdır<sup>148</sup>. Ticaret Kanunu esnafı, "İktisadi faaliyeti nakdi sermayeden çok bedeni gücü ile çalışmasına dayanan ve ka-

<sup>145</sup> Sönmez, Galip, Halıcı, a.g.e., s. 51-61 deki anket sonuçlarından hareket edilerek bu sonuca varılmıştır.

<sup>146</sup> a.g.e., s.12

<sup>147</sup> a.g.e., s.48

<sup>148</sup> Bu konuda bilgi için Resmi Gazete. 117237; 31 Ocak 1981, 128 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine bkz.

zancı ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan sanat ve ticaret erbabı” olarak tanımlamıştır. Sınai faaliyet sonucunda elde edilen kazançlarda ticari kazanç olarak değerlendirildiğinden, küçük ticaret ve sanat erbabı da, esnaf adı altında toplanmıştır. Küçük esnaf olarak faaliyetlerini sürdüren kişilerin elde ettiği gelirin vergiye tabi tutulması halinde, maliye idaresince yapılacak giderlerin vergi hasılatını aşması yanında sosyal ve ekonomik bakımdan zayıf olan esnafın korunması düşüncesi nedeniyle kanunda esnaf muafliğine yer verilmiştir<sup>149</sup>. Ancak esnaf muafliği kayıt dışı ekonominin en önemli kaynaklarından birisi haline gelmiştir<sup>150</sup>.

Küçük esnafın vergiden muaf tutulmasının vergi sistemimizde yarattığı en önemli sorun sistem içerisinde kayıtsız ve belgesiz bir alan yaratmış olmasıdır. Yürürlükteki hükümlere göre vergiden muaf esnafın faaliyetlerine ilişkin olarak aldıkları belgeleri saklama zorunluluğu olmakla beraber, saklamama durumunda uygulanacak ciddi yaptırımların bulunmaması belge düzeyinde önemli kopmalara neden olmaktadır.

Diğer bir sorun ise kimlerin vergi muafiyetinden yararlanabileceğinin tespiti ile ilgilidir. Halen vergiden muaf esnaf hiçbir yetkili kuruma başvurmaksızın faaliyetlerini sürdürebilmektedir. Dolayısıyla bu muafiyetten yararlanan esnaf sayısı hakkında hiçbir bilgi olmadığı gibi, bu kişilerin gerçekten esnaf muafliği şartlarını taşıyıp taşımadıkları da hiçbir şekilde takip edilememektedir. Söz konusu sakıncaları ortadan kaldırmak için esnafı “Esnaf Muafliği Belgesi” alma zorunluluğu getirilmelidir. Bu sayede belge alma ve saklama zorunluluğuna işlerlik kazandırılmak suretiyle esnaf muafliği müessesesinin kayıt dışı ekonomiyi beslemesinin de önüne geçilmiş olacaktır. Esnaf muafliği belgesi almak için ilgili esnaf odasına kayıtlı olmak ve esnaf muafliği belgesinin ilgili meslek kuruluşuna tevsik ettirilmesi muafiyetten yararlananların eşit koşullarda değerlendirilmesi imkanını tanıyacaktır.

Esnaf muafliği ile ilgili yukarıdakilere ilave olarak şu hususlara da açıklık kazandırılmasında yarar vardır. İlk olarak, sermayeden çok şahsi eme-

149

Şenyüz, a.g.e.

150

A.Yılmaz Gündüz, “Gayri Resmi Ekonomiyi Massetmeye Yönelik Vergi Politikası Üzerine Bir Tartışma”, **Banka ve Ekonomik Yorumlar** (Ağustos, 1997), ss.3-13

yararlanılacak yatırım indirimi tutarının reel değeri düşmektedir. Diğer bir nedenden ise ilgili yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarının izleyen dönem kazancından indirilmesinde endeksleme imkanının üç yıllık süre ile sınırlandırılmış olmasıdır. Böylece üç yıllık sürenin sonrasına sarkacak yatırım indirimi tutarı reel anlamda azalmaktadır.

Yatırım indirimi istisnasının uygulanmasında önemli bir diğer sorunda uygulayıcı birimler olan Hazine Müsteşarlığı İle Maliye ve Gümrük Bakanlığı arasında eşgüdüm olmamasından kaynaklanmaktadır. Bu hususta mutlaka koordinasyon kurulmalıdır. Mükellefin muhatabı olan kamu mercileri tektir. Kamunun iki ayrı merciinin bir konuda çifte standart içinde olmaları karmaşa ve ihtilaf yaratmanın ötesinde mükelleflerin devlete olan güvenlerini de sarsmaktadır<sup>153</sup>.

Yatırım indiriminden gerçek usulde vergilendirilen ve çoğunlukla üst düzeyde gelire sahip olan kişiler yada kurumlar yararlanmaktadır. Bu kişilerin çoğu zaten muayyen bir gelir düzeyine sahiptir. Bunların tekrar teşvik edilmesi, elde ettikleri gelirin vergiden muaf tutulması böylece verginin düşük gelir gruplarının üzerine yüklenmesi ve hepsinden önemlisi teşvik ile gerçekleştirmek istenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının kontrol edilmesi, çoğu zaman mümkün olamamaktadır. Yatırım indirimi aslında teknik açıdan ikinci bir amortisman niteliğindedir. Çünkü, yatırım maliyetinin gider yazılması ve matrahta düşmesi imkanını tanımaktadır. Bu durumda eğer hızlandırılmış amortisman yöntemini de kullanıyorsanız aynı kıymeti iki defa gider yazma imkanı doğmaktadır. Bu ölçüde liberal bir amortisman ve indirim sisteminin başka bir ülkede olup olmadığı hususu da merak konusudur<sup>154</sup>. Bu nedenlerle yatırım indiriminden yararlananların ciddi bir şekilde kontrol edilmesinde büyük yarar vardır<sup>155</sup>.

Yatırım indirimi ile ilgili bir diğer sorunda hayat standardı konusunda ortaya çıkmaktadır. Normal koşullar altında, yatırım yapan ve yatırım indiriminden yararlanan gelir vergisi mükellefleri, kazanç elde ettiklerinde yatırım indirimini düşerek birkaç yıl vergi ödememektedirler ancak hayat standardı

<sup>153</sup> ESIAD, a.g.e., s.24

<sup>154</sup> Aydın Ahıska, **Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri**(İstanbul: Mülkiyeliler Vakfı, Mayıs, 1991), s.125-126

<sup>155</sup> Erkan Altaca, **Türkiye 1 inci Vergi** , a.g.e. s.43-48

uygulaması devreye girince olay değişmekte ve yatırım indiriminden yararlanan mükelleften, hayat standardı esasına göre vergi alınması yoluna gidilmektedir. Örneğin hayat standardı esasına göre 3 milyar lira kazanç bildirilmesi gerekirken; değil 3 milyar, 13 milyar lira kazanç beyan eden mükelleften, yatırım indirimi nedeniyle vergi doğmadığı için, hayat standardı esasına göre 3 milyar liranın vergisi alınmaktadır. Vergi idaresinin bu uygulaması vergide adalet ilkesi açısından tartışılmalıdır. Çünkü, burada esas olan vergini ödenmesi değil, kazanç bildirimidir. Nitekim bu konuda Danıştay'ın görüşü: "Yatırım indirimi istisnası uygulaması nedeniyle vergiye tabi bir gelirin bulunmadığı durumlarda, hayat standardı esasına göre vergi alınmayacağı " şeklindedir<sup>156</sup>. Bu hususta en kısa zamanda gerekli olan düzenlemeler yapılarak, yatırım indiriminden yararlananların, hayat standardı esasına göre vergilendirilmeyeceğinin açıklığa kavuşturulmasında yarar vardır<sup>157</sup>.

Maliye Bakanlığını açıklığa kavuşturması gereken bir diğer hususta endeksleme uygulaması sonucunda ortaya çıkmıştır. Endeksleme uygulaması 4108 sayılı kanunla yeniden değerlendirme müessesesine eklenmiştir. Böylece, GVK' nun ek 4 üncü maddesi ile yüksek enflasyon nedeniyle yararlanan yatırım indiriminin reel anlamda düşmemesi için üç yıl süreyle yeniden değerlendirme oranında artırılması avantajı getirilmiştir<sup>158</sup>. Maddede, indirimin uygulanmasına, yatırımın konusunu teşkil eden aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından başlanıp, indirimden faydalanılan tutara ulaşıncaya kadar devam edileceği hükme bağlanmıştır. Ek. 4. maddeye 4108 sayılı kanunla birinci fıkrayı takip eden ikinci fıkra olarak eklenen hüküm ile; "ilgili yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarının, izleyen ilk üç yılda Vergi Usul Kanununun hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak dikkate alınacağı ve teşvik belgesiz yatırımların bu haktan yararlanamayacağı açıkça belirtilmiştir<sup>159</sup>.

<sup>156</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi. E:1988/544, K:88/2924; 6 Aralık 1988 için bkz, Şükrü Kızılot, 1997, a.g.m.

<sup>157</sup> a.g.m.

<sup>158</sup> Bu hüküm 1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere 4108 sayılı kanunla eklenmiştir.

<sup>159</sup> Osman Anoğlu, "Yatırım İndirimi Uygulamasında Endeksleme", **Yaklaşım** (Haziran, 1997), ss.24-27; Cemalettin Turan, "Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulaması İçin Yatırım Teşvik Belgesinin Mutlaka 1.1.1995 Tarihinden Sonra Alınmış Olması Gerekli midir?", **Vergi Dünyası** (Sayı, 185), Teşvik belgesiz Yatırımlarda yatırım indirimi uygulaması hakkında Resmi Gazete. 22586; 20 Mart 1996, 195 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine bkz.

Gelir Vergisi kanununun geçici 43 üncü maddesinin konu ile ilgili birinci fıkrasında bu husus şu şekilde açıklanmıştır: “.....Ek 4 üncü maddesi hükmü 1.1.1995. tarihinden sonra, yatırım teşvik belgesine bağlanmış olan yatırımlar için 1.1.1995 tarihinden itibaren yapılan yatırım harcamalarına uygulanır.”

Yukarıdaki hükmü, Türkçe imla kurallarını da göz önüne alarak okunduğumuzda şöyle bir anlam çıkmaktadır. Ek madde 4 te yer alan 1.1.1995 tarihinden sonra, (virgül yerine dikkat) yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar için (çünkü teşvik belgesiz yatırımlar endeksleme uygulamasından yararlanamaz) 1.1.1995 tarihinden itibaren yapılan yatırım harcamalarına uygulanacaktır.

Yukarıdaki sonra sözcüğünün ardından gelen virgülün, yatırımcı yönünden milyarlarca liralık avantajı vardır. Virgülü göz önüne alarak okuyanlara göre; 1.1.1995 tarihinden önce teşvik belgesi alınmış olsa dahi, bu yatırımcılar 1.1.1995 tarihinden sonraki yatırım harcamalarını yeniden değerlemeye tabi tutabilirler<sup>160</sup>. Aksi görüşte olanlara göre de; endeksleme uygulamasından, 1.1.1995 tarihinden sonra yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırım harcamaları yararlanabilir. Buradaki görüş farklılığı “virgül”den kaynaklanmaktadır. Bu tartışma bir süre daha devam edecek gibi gözükmektedir. Ancak kanunun ruhuna göz attığımızda, “endeksleme”ile yatırımcıya ilave bir avantajdan çok, enflasyondan kaynaklanan aşınmaya karşı kısmi bir önlem getirildiği fark edilmektedir. Lehte olan değişikliklerden yararlanılmasının, temel bir hukuk ilkesi olduğunu da göz önüne alarak, Maliye Bakanlığının bir genel tebliğ ile kanunun lafzına ve amacına uygun bir yorum getirmesinde yarar vardır. “virgülün” göz önüne alınması ileride doğabilecek ve maliyenin aleyhine sonuçlanabilecek uyuşmazlıkları da önleyecektir.

Görüldüğü gibi gelir vergisi kanununu yatırım indirimine ilişkin maddelerinde tartışma konusu olacak bir çok olumsuzluk söz konusudur. Bu olumsuzluklar yüksek enflasyon dönemlerinde daha da etkili olmaktadır. Çünkü yüksek enflasyon dönemlerinde yukarıda da ifade edildiği gibi yatırım indiriminin teşvik niteliği kaybolmaktadır. Bu nedenlerle bir sonraki yılda yapılacak harcama tuta-

<sup>160</sup> Bu görüşler için bkz. Hasan Aktaş, “Yatırım İndiriminde Yeniden Değerleme Uygulamasının Başlangıç Zamanı Konusunda Bir Sorun”, *Vergi Dünyası* (Ağustos, 1995), ss.52

rının yatırım indirimi oranında cari yıl kazancından indirilmesinde ve endeksleme uygulamasının sürekli hale getirilmesinde yarar vardır. Bu değişiklikler yapılmazsa bile Maliye Bakanlığının uygulamada karşılaşılan güçlükleri önleyebilmek için çok yakında bir tebliğ yayınlaması gerekmektedir.

**2.7.2.2. İhracat İstisnası.-** Gelir Vergisi Kanununun 7 inci maddesinin 1 inci bendi hükmü gereği olarak iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere gönderenlerin bu işlerden dolayı elde etmiş oldukları kazançlar Türkiye'de elde edilmiş sayılmamaktadır. Benzer düzenleme Kurumlar Vergisi Yasası'nda da mevcuttur (KVK. m.12/1). 1950 vergi reformunun yapıldığı sırada Türk Ekonomisinin durumu göz önünde tutularak kabul edilmiş olan bu özel muaflik kazanç vergisinin uygulandığı dönemde de uygulanmıştır<sup>161</sup>. Vergi sistemimizde bu şekilde yabancı teşebbüslere ait olan bir ihracat muafliğinin kabul edilmesi ve muhafazası ise şu şekilde izah edilmiştir<sup>162</sup>.

- Yabancı sermayenin ülkemize gelmesinin ve milli ekonomi açısından hayati önem arz eden ihracatımızın teşvik edilmesi,
- İhracat muafliğinin daha çok tütün ile ilgili olması ve bu suretle gayet dar bir sahaya inhisar etmesi itibarıyla önemli bir vergi kaybı doğurmaması,
- Bilhassa tütün konusunda ihracatla ilgili yabancı firmaların, bunların şube ve fiyallerinin ihracatta önemli rollerinin bulunması,
- Söz konusu faaliyetle ilgili kazancın gerçeğe uygun bir tarzda tespitinin ,teknik yönden müşkülât arz etmemesi

Gelir vergisi kanunumuza konma gerekçesini yukarıda ifade etmeye çalıştığımız dar mükellef ihracat muafliğinin<sup>163</sup> Türkiye Ekonomisinin bugünkü geldiği seviyede yeniden gözden geçirilmesinde aşağıdaki sebeplerden dolayı fayda vardır.

Türkiye'de serbest bölgeler oluşturulmaya başlanmıştır. Serbest bölgeler içinde elde edilen kazanç ve iratlar vergiden bağıışıktır<sup>164</sup>. Böyle bir du-

<sup>161</sup> Vergi Reform Komisyonu Raporları Cilt 5 (İstanbul:Damga Matbaası, 1970), s.363  
<sup>162</sup> a.g.e., s.364

<sup>163</sup> Dar mükellef ihracatçı muafliği ile ilgili Resmi Gazete Mük. 17237; 31 Ocak 1981 128 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine bkz.

<sup>164</sup> Serbest bölgelerle ilgili geniş bilgi için bkz., Sedat Güner, "Türkiye'de Serbest Bölgelerin Bugünü", *Yaklaşım* (Yıl 3, Sayı, 25, Ocak 1995), s.132-140; Ejder Ayanoğlu, "Türkiye'de Serbest Bölgeler, Sağlanan Vergisel Teşvikler ve Gümrük Birliği Sürecinde Serbest

rumda Gelir Vergisi Kanununun 7/1. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 12/1. maddesinde yer alan düzenlemelere gerek bulunmamaktadır. Türkiye içerisinde faaliyet gösterip Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere gönderme koşulu zaman zaman kaybolmakta, bu aşamada elde edilen kazançların saptanması pek kolay olamamaktadır. Dolayısıyla bu bağışıklığın kaldırılması, bağışıklığın serbest bölgede faaliyet gösterence yararlanılmasına gerekli imkânın sağlanması artık bir zaruret hâline gelmiş bulunmaktadır.

Türkiye'ye geçici olarak gelenler Türkiye pazarlarında rahatlıkla ticarî faaliyet yapabilmekte, "bavul ticareti" denen yeni bir ticarî faaliyetin giderek yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Birçok ülkede bavul ticareti yasak olduğu gibi, vergi yasalarına konulan hükümlerle bavul ticaretinin vergiye tâbi bir uğraş alanı olduğu, gerekli beyanın yapılmaması halinde ağır para cezalarına konu olabilecek bir fiil olarak kabul edileceği yönünde hükümler konulmak suretiyle bavul ticaretinin de vergi yönünden denetim altına alınması sağlanmaktadır. "Bavul ticareti"nin giderek kaşıt dışı "sanayi ürünü" ithalatı ve ticareti hâline dönüşmesi tehlikesi karşısında konunun Gelir Vergisi Kanunu ile müeyyidelendirilmesi gerekmektedir<sup>165</sup>. Dar yükümlü gerçek ve tüzel kişilerin Türkiye'de gelir gruplarına göre ayrı ayrı vergilendirilmesine yönelik bulunan yasal düzenlemelerde sorumluluğa ilişkin vergilendirme ilkeleri karmaşıktır. Bu nedenle, özellikle serbest meslek faaliyetlerinde ve aracılık işlemlerinde (komisyon karşılığı yapılan işler de dahil) büyük miktarlara varan vergi kayıpları olmaktadır<sup>166</sup>. Bu nedenle "dar" yükümlü faaliyetlerine ilişkin düzenlemelerin yeniden gözden geçirilmesi, mevcut bulunan tanımlama eksiklikleri ile yükümlüyü kavramaya ve izlemeye yönelik hükümlere gerekli eklenmelerin yapılması kaçınılmaz olmaktadır.

Bir öneride bulunmak gerekirse: Kanundaki şimdiki muaflik hükmünün yerine ,yine parantez içinde şu hüküm konabilir. "(ihraç edilmek üzere Türkiye'den sattın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın ihraç

Bölgelerin Durumu, **Yaklaşım** (Yıl 4, Sayı 40, Nisan 1996), ss.99-108; Kürşat Tüzmen, "Türkiye Serbest Bölgeleri"**Yaklaşım** (Yıl 4, Sayı 42, Haziran 1996), ss.40-47

<sup>165</sup> TOBB, a.g.e., s.97

<sup>166</sup> a.g.e., s.97

eden dar mükellefler Türkiye'deki faaliyetlere düşen kazanç payı üzerinden vergiye tabi olurlar)"

Mükellefiyet böyle tesis edilirse matrahın ne suretle tespit edileceği sorusu akla gelebilir. Ticari kazançta masraf hasılat münasebeti söz konusudur. Bu tür bir uygulamada ise hasılat yani satış tutarı veya hacmi, satış işlemi Türkiye'de yapılmadığı için belli değildir. Bu durumda da kazancın gerçek miktarı ile tespiti mümkün olmayacaktır. Peki bu durumda kazanç nasıl tespit edilecektir? Bu durumda götürü usulün uygulanması mümkündür. Çünkü, elimizde vergilendirme bakımından yabancı ihracatçının Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla yaptığı masraflar mevcuttur. (Mubayaa, işleme, imal, nakliye masrafları gibi) Bu sayede malın Türkiye'deki maliyeti kolayca tespit edilebilir. İhraç edilen malın maliyetini götürü vergileme bazı olarak alınca ,Türkiye'deki faaliyetlere düşen kazanç payı, bu maliyete normal ve ortalama emsal kazanç nispetlerinin uygulanmasıyla bulunur. Emsal kazanç nispetleri ,yabancı ulaştırma kurumlarındaki usule benzer bir tarzda tespit edilebilir. Bunun için, vergiye tabi tutulacak yabancı teşebbüsler kurum durumunda olacakları için KVK nın yabancı ulaştırma kurumlarına ait 10 uncu maddesine şöyle ek bir maddenin konulması kafi gelecektir. " vergiye tabi olan kurum kazancını, ihraç edilen malın maliyet tutarına ortalama kazanç emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle bulunur."

Götürü usulün kapsamının daraltılmasının gündeme geldiği şu günlerde böyle bir öneri götürü usulün savunulduğu anlamına gelmemelidir Vergi sistemimizde her şey götürülüğün kapsamına sokulduğuna göre böyle bir uygulama da Türk Vergi Sistemi için fazla olmasa gerekir.

**2.7.2.3. Ticari kazançla ilgili diğer istisnalar.-** Gelir vergisi kanununun 21. maddesinde gayrimenkul sermaye iratlarında istisnalara yer verilmiştir. Ancak istisnadan yararlanma, kira geliri elde eden kişi ile onun adına beyanda bulunan kişinin gerçek usulde vergilendirilen ticarî, ziraî veya serbest meslek kazancının bulunmaması şartına bağlanmıştır. Adına beyanda bulunan kişinin söz konusu kazançları olmamasının gerekçesini anlamak güçtür. Bu durum Anayasaya da aykırıdır. Ayrıca mesken kirası elde edenlere olduk-

ça küçük tutarda bir istisna öngörülmüştür. Bu istisna miktarının enflasyon karşısındaki durumu, tamimiyle Bakanlar Kurulunun takdirine bırakılmıştır. Bu ve bunun gibi sayısal olarak belirlenen istisnalarda, katsayı uygulaması veya endeksleme yönteminin getirilmesinde yarar vardır. Böylece hem hukuki istikrar ve güven ilkesi gerçekleşmiş hem de vergide kanunilik ilkesine biraz daha yaklaşmış olunacaktır.

## **2.8. Ticari Faaliyetlerde Bulunanlarda Defter Tutmaya İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi**

### **2.8.1. İşletme Defteri Esası**

Belge düzeninin tam olarak yerleşmediği bir ekonomide etkin bir kontrol yapılamayacağı için adil bir vergi sisteminin oluşturulması mümkün değildir. Adil bir vergi sisteminin oluşturulması için değişik önlemlerin alınması düşünülebilir. Örneğin, vergi idaresine ağırlık verilebilir, ücretlilerin belirli harcamalarını vergiden düşme olanağı getirilerek beyanname vermeleri sağlanabilir veya başka yöntemler bulunabilir. Ancak hepsinden önemlisi, belgelenen vergiye tabi olay ve işlemlerin, sağlıklı bir muhasebe sistemi içerisinde tutulmasının sağlanmasıdır. Eğer sağlıklı bir muhasebe sistemi kurulamazsa sırf belgeye dayalı bir vergi sisteminin etkin olmasını beklemek güç olacaktır. Çünkü, tüm belgeler ancak etkin bir sistem içerisinde birleşerek açık ve seçik görülebilir. Bu olmadığı zaman tek tek belgelerle uğraşmaktan bütünü görmek güçleşir.

Sağlıklı bir muhasebe sisteminin kurulması içinde bir kere işe yarar bilgiler verecek bir sistemin kurulması gerekmektedir Bunun önündeki engellerden biriside işletme defteridir. Bilanço esasına göre defter tutmaktan kaçınılması ve işletme esasına göre defter tutma sınırlarının yükseltilmesi, Türkiye'de belge düzenine geçişi daima engellemekte, kayıt dışı ekonominin genişlemesine neden olmaktadır<sup>167</sup>. Vergi düzeni, ekonomik gerçeklerle bağdaştırılmadıkça vergiden kaçış önlenemeyeceği bir gerçektir. Türkiye'de götürü usulde vergilemenin sınırları da yükseltilerek belge düzeninden kaçış adeta teşvik edilmektedir. Özellikle son yıllarda bu sınırlarda artışlar olmuştur. Bu sayede de götürü usulde vergilendirilen ticari kesimin vergilendirilmemiş

<sup>167</sup>

Gündüz, a.g.m.

ticari kazançlarında büyük artışlar olmuştur. Yani bu tutum ve uygulamalar, vergi arttırmaya uğraşan vergi politikaları ile çelişki oluşturmaya başlamıştır<sup>168</sup>.

İşletme defteri esası, tek taraflı bir kayıt tutma esasıdır. Sadece işletmenin gelir ve giderlerini göstermektedir. İdare, mükelleflerin ne alıp ne sattığını bilmediğine göre, mükelleflerin bu belgeleri tam olarak düzenleyip düzenlemediklerini nereden bilecektir?. Burada olay tamamen mükellefin taktirine kalmıştır<sup>169</sup>. Bu nedenle işletme defteri kontrole olanak vermemektedir. Öte yandan İşletme defteri tutma sınırı büyük tutulmakla, bilanço esasına göre defter tutma yükümlülüğünden kaçışa imkan tanınmakta ve vergi kontrolünden kaçış sağlamaktadır. Bilanço esasına göre defter tutmaktan kaçış da çek ve senet ile yapılan alışverişlerin kayda alınamamasına neden olmaktadır. Çünkü işletme esasına göre defter tutmada çek ve senetler kayda girmediği için bu usul, kayıt dışı ekonominin kaynağı olmaktadır. Onun için işletme defteri uygulamasının kaldırılmasında fayda vardır<sup>170</sup>

İşletme defteri kaldırılınca ne olacaktır sorusu akla gelebilir. Bu durumda herkes bilanço esasına göre defter tutacaktır. Yalnız işletme defteri kaldırılınca vergiye tabi olan esnaf dahil herkesin bilanço esasına göre defter tutacağını düşünmek, kısa vade de fazla iyimserlik olur. Bu nedenle, kısa vadede Türkiye’de götürü usulün kaldırılması güç gözükteğü için geçiş süreci içerisinde götürü usulün kapsamının biraz genişletilmesi ve ardından işletme defterinin kaldırılması, dolayısıyla bilanço esasına göre defter tutanlara tanıyan sınırların aşağı çekilmesi yani şayet defter tutanlar içerisinde bilanço esasında defter tutanların sayısı % 5 civarlarında ise bunun %15-20 lere getirilmesi bir başarı sayılacaktır.

İşletme defteri kaldırılıp, bilanço esasına geçildikten sonra ise, bu uygulamanın denetlenebilir, düzgün bir sistem dahilinde olmasını sağlayacak alt yapının kurulması gerekecektir<sup>171</sup>. Çünkü bilanço esasına göre defter tutanla-

<sup>168</sup> Kamil Büyükmirza, Türkiye 1 inci vergi Kongresi, a.g.e. s.33; Arıkan, a.g.e., s.69; Disanlı, a.g.e., s.73-75; Özyürek, a.g.m.

<sup>169</sup> Nazım Kocaman, **Henüz Geç Kalmadık** (İstanbul: Zafer Matbaası, 1991), s.7-8

<sup>170</sup> Gündüz, a.g.m; Büyükmirza, a.g.e; Arıkan, a.g.e.; Disanlı, a.g.e; Özyürek, a.g.m; Kocaman, a.g.e.

<sup>171</sup> Büyükmirza, a.g.e., s.33-34

rın sayısı hızla azalmaktadır. Özellikle 1985 yılından itibaren vergi mükellefi sayısında bir düşüş yaşanmaktadır<sup>172</sup>. Bu olumsuz sonucun sebebinin kurumlaşma mı yoksa kişileri belge düzenlemeden uzaklaşmalarını kolaylaştıracak ekonomik olumsuzluklar mı olduğu sorusunun da bu bağlamda cevabının araştırılması gerekecektir.

### **2.8.2. Kambiyo Senetleri Defteri**

VUK' na eklenen mükerrer madde 196 ile birinci ve ikinci sınıf tacirler ile serbest meslek erbabına; bu faaliyetleri ile ilgili borç ve alacakları için düzenlenen bono, poliçe, çek ve benzeri kambiyo senetlerine ilişkin bilgileri kaydetmek üzere kambiyo senetleri defteri tutmaları zorunluluğu getirilmiştir<sup>173</sup> Bu hükme göre İşletmeler, faaliyetleri ile ilgili borç ve alacakları için düzenlenen bono, poliçe, çek ve benzeri kambiyo senetlerine ilişkin bilgileri kaydetmek üzere "kambiyo senetleri defteri" tutmak zorundadırlar. Kanunun aynı maddesinde devamla birden çok işyeri ve şubenin bulunması halinde her işyeri ve şubeleri için ayrı ayrı kambiyo senetleri defteri tutulur, defterlerin bir tarafına işletmelerin alacakları için aldığı veya işletmeye ciro edilen bono, poliçe, çek ve benzeri kambiyo senetleri diğer tarafına işletmenin borçları için düzenleyip verdiği veya ciro ettiği bono, poliçe, çek ve benzeri kambiyo senetleri kaydedilir hükmüne yer verilmiştir<sup>174</sup>(VUK mük. md. 196).

Bununla beraber, VUK' nun 234 no' lu tebliğinde, birden çok işyeri veya şubesi bulunan mükelleflerin, kambiyo senetleri defterini her işyeri veya şubede ayrı ayrı tutabilecekleri gibi bu defterleri yalnızca merkezlerinde de tutabileceklerini belirtmiştir<sup>175</sup>. Aynı tebliğde, işletmeye ait mevduat hesaplarından kasa ihtiyacı için para çekilmesi amacıyla keşide edilen çeklerin kambiyo senetleri defterine kaydedilmesi zorunlu değildir şeklinde bir açıklama yapılmıştır<sup>176</sup>. Görüldüğü gibi VUK' nun 238 nolu tebliği bu konuda yaşanan güçlükleri çözümlenmede yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle de birtakım kav-

<sup>172</sup> Veysi Seviğ, Yeni Vergi Düzenlemelerini Değerlendirilmesi Konulu Panel, a.g.e. s.49

<sup>173</sup> Bu madde 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 4008 sayılı kanunla eklenmiştir

<sup>174</sup> Geniş bilgi için bkz., Nuran Cömert Doyurangöl, "Kambiyo Senetleri Defterinin Muhasebe Kurallarına Göre Düzenlenmesi", *Yaklaşım*(Yıl 3 Sayı 34, Ekim 1995), ss.15-21

<sup>175</sup> VUK 234 nolu tebliğ; için bkz. Şenyüz, a.g.e. s.36

<sup>176</sup> VUK 238 nolu tebliğ; için bkz. Şenyüz, a.g.e. s.36

ram kargaşaları yaşanmaktadır. Bu hususta yaşanan söz konusu güçlüklerin çözüme kavuşturulmasında yarar vardır<sup>177</sup>.

Ayrıca, ikinci sınıf tüccarlar da yukarıdaki esaslara uygun olarak kambiyo senetleri defteri tutabilmektedirler. Maliye Bakanlığı VUK' nun mükerrer 257 inci maddesinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerden faaliyetleri sırasında bono, poliçe ve çek alıp vermeleri mutad olmayanların kambiyo senetleri defteri tutmayabileceklerine karar vermiştir<sup>178</sup>. Ancak mükelleflerin bono, poliçe ve çek alıp vermelerinin mutad olmama durumuna bağlanan defter tutma kapsamında çıkarılmalarını mutad ifadesinin belirsiz olması dolayısıyla kolay kavramak mümkün değildir. Bakanlık 238 no'lu VUK tebliğini A/5 kısmında yaptığı açıklamada mutad olmama ifadesinden, İşletme faaliyetleri ile ilgili borçları ve alacakları nedeniyle hiç kambiyo senedi almama ve düzenlenmemesinin anlaşılması gerektiğini belirtmiştir<sup>179</sup>. Ancak bu açıklamada yeterli değildir. Daha kapsamlı bir açıklamanın yapılmasında yarar vardır.

Sonuç olarak, İlk görüntüsü itibariyle kırtasiyeciliği biraz daha arttıracığa benzeyen kambiyo senetleri defterinin uygulamada daha fazla önemli sorunlar yaratabileceği tahmin edilmektedir. İmalat defteri gibi tasdik ettirilip, düzenli olarak işletilemeyeceği tahmin edilen bu defterin, özellikle muhasebelerini bilgisayarla yürütecek firmalar için önemli sorunlar yaratacağı görülmektedir<sup>180</sup>. Maliye Bakanlığının bu konuda yaşanan aksaklıkları izleyerek buna göre yeni bazı düzenlemeler yapmasında yarar bulunmaktadır.

### **2.8.3. Defter Tutmaya İlişkin Diğer Hususlar**

Ticari kazançlarda defter tutmaya ilişkin yasal düzenleme ile ilgili olarak karşılaşılan problemlerden bazılarında da aşağıda değinilmeye çalışılmıştır.

Bir mükellefin birden fazla işyeri bulunması halinde defter tutma açısından ortaya çıkacak duruma baktığımızda şu durum ortaya çıkmaktadır. Bir

<sup>177</sup> Geniş bilgi için bkz. Gürçan Güneser, "Kambiyo Senetleri Uygulamada Karşılaşılacak Problemler", **Yaklaşım**(Yıl 3, Sayı 26, Şubat 1995), ss.102-106

<sup>178</sup> VUK 234 nolu tebliğ; için bkz. Şenyüz, a.g.e. s.47

<sup>179</sup> Şenyüz, a.g.e. s.47

<sup>180</sup> Lokman Y. Yıldızhan, "Kambiyo Senetleri Defteri", **Yaklaşım**(Yıl 3, Sayı 35, Ocak 1995), ss.55-60

mükellefin birden fazla işletmesini olması halinde, ilgili kişinin tüccar sınıfının belirlenmesinde işletmelerin iş hacimlerini ayrı ayrı yoksa toplu olarak mı dikkate alınacağı uygulamada tereddütler yaratmaktadır.

VUK' nun 176. ve 178. maddeleri dikkate alındığında işletmelerin tutacakları defterlerin, mükelleflerin işyerlerine göre değil, şahıslarına göre belirlendiği görülmektedir. Bu yüzden, kanunda adı geçenlerin iş hacimlerinin şahıslarına göre belirlenmesi gerekir. Bir başka deyişle mükellefin birden fazla işletmesinin iş hacimleri toplamı dikkate alınarak tüccar sınıfının belirlenmesi gerekir. Bu şekilde belirlenen tüccar sınıfına uygun olan defterler mükellefin bütün işyerlerinde tutulur. Ancak idarenin yukarıdaki düşüncesine karşın Danıştay bu konuda "Bir mükellefin birden fazla işyeri bulunması durumunda birisi için bilanço esasına göre defter tutması diğer işyerleri içinde bilanço esasına göre defter tutmayı gerektirmemektedir" biçimindeki görüşü ile, Maliye Bakanlığında farklı bir görüşe sahiptir<sup>181</sup>. Bir başka deyişle, mükellefler isterse bilanço esasında vergilendirilen işyeri dışında kalan işyerleri için gelir vergisi kanununda ayrı ayrı belirtilen iş hacimleri sınırlarını aşmamak üzere işletme hesabı defteri tutabilecektir.

Danıştay'ın bu konuda başka kararları da mevcuttur. Bunlardan bazıları şöyledir; "defter tutma bakımında her işletmenin iş hacimleri ayrı ayrı göz önüne alınır"<sup>182</sup>. "Birden çok ticari işin aynı kişi tarafından aynı işyerinde yapılması ve kayıtlarının ayrı ayrı tutulması halinde her işletme için bilanço esasına göre mi, yoksa işletme esasına göre mi defter tutulması gerektiği o işletmenin cirosuna göre belirlenir"<sup>183</sup> şeklindedir.

Yine VUK' un 220 inci maddesinin 4 ve 6 numaralı bentlerinde imalat ve istihsal vergisi defterleri (basit istihsal vergisi defteri dahil) ile nakliyat vergisi defterinin taksid tabi defter olduğu hüküm altına alınmıştır. Ancak hem istihsal vergisi hem de nakliyat vergisi KDV kanununun yürürlüğe girmesiyle kaldırılmış olup VUK' un istihsal vergisi defterinin tutulmasına ilişkin 220 inci maddesi ve nakliyat vergisi defterinin tutulmasına ilişkin 206 inci maddesi 3239 sayılı kanunun 136 inci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayı-

181

Danıştay Dördüncü Dairesi. 1976 / 1577 için bkz., Şenyüz, a.g.e., s.34

182

Danıştay Dördüncü Dairesi. 1976 / 310 için bkz., Şenyüz, a.g.e., s.35

sıyla artık tutulmayacak olan defterlerin 220 inci maddede hala tasdike tabi defterler arasında yer alması gereksizdir<sup>184</sup>. Bu nedenle mükelleflerin artık anılan defterleri tasdik ettirmemeleri ve bu hususun VUK' nun 30/3 üncü maddesine göre resen taktir sebebi sayılmaması gerekmektedir.

Ticari kazançlarda defter tutmaya ilişkin olarak yukarıda ifade edilen durumların da göz önünde bulundurulmasında ve buna bağlı olarak gerekli düzeltmelerin yapılmasında yarar vardır.

Bu şekilde ticari kazancın tanımı, kapsamı ve sınırlarına ilişkin hükümlerin mevcut yasal düzenlemenin ışığında yeniden gözden geçirilmesi işlemini tamamlamış oluyoruz. Bir sonraki bölümden itibaren, aynı plan doğrultusunda ticari kazancın hesaplanması, beyanı ve ödenmesine ilişkin hükümleri yeniden gözden geçirerek, bu hususta tespit ettiğimiz bazı aksaklıklarla ilgili olarak önerilerde bulunmaya çalışacağız.

183

184

Danıştay Önüçüncü Dairesi. 1978 / 3919. İçin bkz. Şenyüz, a.g.e., s.35  
Bozbiyık, a.g.m.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TİCARİ KAZANCIN BEYANI, HESAPLANMASI VE ÖDENMESİ İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİN YENİDEN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanununun dördüncü ve beşinci kısımları Gelir Vergisinin tarhi ve verginin hesaplanmasına ilişkin hükümleri içermektedir. Buna göre, Gelir Vergisi, aksine hüküm olmadıkça yükümlünün veya sorumlunun beyanı üzerine tarh edilir. Yükümlüler çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirlerin safi tutarlarını kendileri tespit ederek beyannamelerine geçirir ve vergi dairesine öderler. Ticari kazançta bu gelir türlerinden birisidir. Dolayısıyla vergilendirmeye ilişkin bu ortak hükümler diğer kazanç ve irat unsurları için geçerli olduğu kadar ticari kazançlar içinde geçerlidir. Bu bölümde Gelir Vergisinin tümü için geçerli olan yukarıdaki ortak hükümler ticari kazançlarla sınırlı olarak yeniden gözden geçirilmiştir.

#### **3.1. Ticari Kazancın Beyanı, Hesaplanması ve Ödenmesi** **İle İlgili Mevcut Yasal Düzenleme**

Ticari kazancın beyanı, verginin hesaplanması ve ödenmesine ilişkin hükümler yeniden gözden geçirilirken şu anda mevcut olan yasal düzenlemenin göz önünde bulundurulmasında yarar vardır. Çünkü mevcut yasal düzenlemeyi bilmeden, yasal düzenlemeler hakkında görüş bildirmek mümkün değildir. Bu nedenle mevcut yasal düzenlemeden kısaca bahsedilmiştir.

##### **3.1.1. Ticari Kazancın Beyanı**

GVK' nun 83 üncü maddesi, aksine hüküm bulunmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur şeklindeki ifadeyle Gelir Vergisinde genel olarak beyan esasına dayanan tarh usulü-

nün kabul edildiğini belirtmektedir<sup>1</sup>. Beyan veya beyanname usulü: Modern vergiciliğin gereği olarak vergilemenin yükümlünün vereceği bilgiye göre yapılmasıdır<sup>2</sup>. Dikkat edilirse görüleceği gibi böyle bir uygulamanın başarısı, bir taraftan mükellefin dürüstlüğüne, vergi bilincine ve eğitim düzeyine diğer taraftan da mali yönetimin etkinliğine bağlıdır<sup>3</sup>. Bu usulün en önemli özelliği ise, idareye sübjektif yargılara dayanarak ferdi matrah tespit etme yetkisi vermemiş olmasıdır<sup>4</sup>.

**3.1.1.1. Gelirin toplanması.-** Türk Gelir Vergisinin üniter bir yapıya sahip olduğunu belirtmiştik. Üniter sistemde, çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirler toplanmakta ve bu kişisel gelirden zararlar, bağış ve yardımlar indirilerek kalan kazanç artan oranlı bir tarifeye göre vergilendirilmektedir. GVK'nun 85 inci maddesinde gelirin toplanması ile ilgili hükümler yer almıştır. Bu maddeye göre mükellefler kanundaki istisnalar dışında bir takvim yılında elde ettikleri GVK'nun 2 inci maddesinde yer alan kazanç ve iratların safi tutarlarını gelir vergisi beyannamesi ile toplayarak beyan etmek zorundadırlar.

**3.1.1.2. Toplama yapılmayan haller.-** Mükellefler bazı gelirleri elde ettiklerinde bu gelirleri toplamamakta ve yıllık beyanname vermemektedirler. Çünkü, bu gelirlerden bir kısmı daha önce kaynakta vergilendirilirken, bir kısmı ise vergiye tabi tutulmamıştır. Beyanname verilmeyecek durumlar GVK'nun 85 ve 86 inci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre tam mükelleflerin geliri aşağıdaki gelir kaynaklarından bir veya birkaçından oluşuyorsa, beyanname verilmeyecek ve gelir toplanmayacaktır.

i-İstisna hadleri içerisinde bulunan kazanç ve iratlar için beyanname verilmez,  
ii-Tamamı tevkif yolu ile vergilendirilmiş bulunan ve gayri safi tutarları toplamı 1.500 milyon lirayı aşmayan, arzî serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve vergi alacağı da dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kar payları için beyanname verilmez<sup>5</sup>,

<sup>1</sup> Şenyüz, a.g.e. s.203

<sup>2</sup> Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi** (İstanbul: Beta Basım A.Ş, 1992), s.252

<sup>3</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi** (Dördüncü Baskı, Ankara: Gazi büro Yayınevi, 1993), s.123; Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, (İkinci baskı, Filiz Kitapevi, 1994), s.230

<sup>4</sup> Nadaroğlu, a.g.e. s.253; Aksoy, a.g.e., s.123

<sup>5</sup> 1997 ve müteakip yıl gelirlerine uygulanmak üzere 96/8955 sayılı karar gereğince 1.500.000.000 lira olarak tespit edilmiş olan maddedeki tutar 1998 ve müteakip yıl gelirlerine uygulanmak üzere 97/10351 sayılı karar ile 2.225.000.000 liraya yükseltilmiştir.

iii-Tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücretler (Birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayri safi tutarları toplamı 1.500. milyon lirayı aşmayan hizmet erbabının ücretleri hariç ) için beyanname verilmez,

iv-Götürü usulde vergilendirilen ücretler, ticari ve mesleki kazançlar için beyanname verilmez.<sup>6</sup>

**3.1.1.3. Gelirin ihtiyari toplanması.-Tam mükellefiyette,** vergiye tabi yıllık gayrisafi kazanç ve iratları toplamı 1.500 milyon lirayı aşmayan mükelleflerin, bu kazanç ve iratlarından<sup>7</sup>

i-Vergisi tevkif suretiyle kesilmiş olan ücretleri, arazi serbest meslek kazançlarını, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarını,

ii-Vergi alacağı da dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kar paylarını,

iii-Götürü usulde vergilendirilmiş olan ticari, mesleki kazançlarını ve ücretlerini beyannameye ithal etmeleri ihtiyaridir.

iv-Ücretler (Birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayri safi tutarları toplamı 1.500 milyon lirayı aşmayan hizmet erbabının ücretleri hariç),

v-Götürü usulde tespit olunan ticari ve mesleki kazançlar,

vi-Kazanç ve iratların istisna hadleri içerisinde kalan kısımları 1.500 milyon liralık haddin hesabında dikkate alınmaz.

Ticari, zirai (götürü gider usulüne göre tespit edilen zirai kazançları için beyanname verenler hariç) veya mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ihtiyari toplamadan yararlanamaz(GVK. m.87).

Geliri telif ve patent haklarını kiralanmasından ibaret olup da, bu gelirin tamamı üzerinden tevkif yolu ile gelir vergisi ödemiş olan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için beyanname vermeleri ihtiyaridir(GVK. m.85).

**3.1.1.4. Aile reisi beyanı.-** Tam mükellefiyette eşlerin ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirmesi gereken gelirler aile reisi tarafından tek bir beyanname ile bildirilir(GVK. m.93). Eşlerin ve çocukların her birinin gelirleri beyannameye ayrı ayrı gösterilir. Geliri olan eşler beyannameyi ayrıca imzalar. Beyannameye gösterilen bütün gelirler birleştirilmek suretiyle toplama yapılır ve bu toplam üzerinden vergi aile reisi adına tarh olunur. Eşlerin her biri kendi geliri-ne isabet eden vergi ve buna tekabül eden cezadan sorumludur<sup>8</sup>.

Karı koca arasında mal ayrılığı usulünün geçerli olması halinde, karının, evlenmeden evvel mevcut veya evlilik esnasında miras veya vasiyet yo-

<sup>6</sup> Dar mükellefiyette toplama yapılamayacak hallerle ilgili olarak bkz., GVK. m.86  
<sup>7</sup> Maddedeki 1.500 milyon liralık tutar yukarıdaki kanun gereği 2.250 milyon olarak

değiştirilmiştir

<sup>8</sup> Geniş bilgi için bkz., Bildirici, a.g.e., s.131-135; Şenyüz, a.g.e., s.224-231

luyla iktisap ettiği mallardan dolayı sağladığı menkul ve gayrimenkul sermaye iradı, çocukların üçüncü bir şahıstan miras veya veraset yoluyla iktisap ettikleri mallardan dolayı sağladıkları menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve karı ve çocukların 1/1/1947 tarihinden evvel iktisap ettikleri mallardan dolayı sağladıkları menkul ve gayrimenkul sermaye iratları aile reisi beyannamesinde gösterilmez(GVK. m.93).

Aile reisi, eşler için koca, çocuklar için babadır. baba ölmüş veya velayeti nez'edilmişse aile reisi annedir. Çocuk ise nafaka verilerek bakılanlarda dahil olmak üzere mükellefle birlikte oturan veya mükellefçe bakılan 18 yaşını doldurmamış evlatları ifade eder<sup>9</sup>.

### **3.1.2. Verginin Hesaplanması ve Ödenmesi**

**3.1.2.1. Verginin hesaplanması.-**Yıllık gelir vergisi vergiye tabi gelirin yıllık toplamından 31. Maddedeki indirimler düşüldükten sonra 103 üncü maddedeki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanır. Verginin hesaplanmasında matrahın ve verginin lira kesirleri dikkate alınmaz(GVK. m.104).

**3.1.2.2. Hesaplanan vergiden yapılacak mahsuplar.-**Mükellefin beyan ettiği gelir içerisinde, yıl içerisinde kaynakta vergilendirilmiş gelirler varsa, bu gelirler nedeniyle ödenen veya kaynakta kesilen vergiler, mükellefin toplam geliri üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilerek mükellefin ödemesi gereken vergi bulunur. Hesaplanan vergiden indirilecek vergiler, geçici vergi, kaynakta yapılan vergi tevkifatı, yurt dışında ödenen vergiler ve götürü usulde tespit edilen kazançlar için ödene vergilerdir<sup>10</sup>.

**3.1.2.3. Verginin ödenmesi.** Yıllık beyanname ile bir önceki yılın geliri, ilgili yılı takip eden yılın Mart ayında bağlı bulunulan vergi dairesine verilir ve beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergini birinci taksiti Mart ayında, ikinci taksiti Haziran ayında, üçüncü taksiti ise Eylül ayında olmak üzere üç

<sup>9</sup> 1994-1999 Takvim yılları gelirlerine uygulanmak üzere aile reisi beyanına dahil edilmesi ihtiyari olan durumlar için Geçici Madde 39' un 4 üncü fıkrasına bakınız. Bu fıkra, 1995 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere 1.1.1996 tarihinden geçerli olmak üzere 4108 sayılı kanunun 39 uncu maddesi gereğince yürürlükten kaldırılmıştır. Bununla ilgili olarak 190 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine bakınız.

<sup>10</sup> Geniş bilgi için bkz., Bildirici, s.146-149

eşit taksitle ödenir. Götürü usulde vergilendirilen ticaret ve sanat erbabının vergisi ise Nisan, Ağustos ve Kasım Aylarında olmak üzere üç eşit taksitle ödenir(GVK. m. 108-109-110). Yıl içerisinde işe başlanması halinde de o yılın vergisi takip eden yıl içinde üç taksitle ödenebilir<sup>11</sup>.

### **3.1.3. Ticari Kazançta Vergi Güvenlik Önlemleri**

Gelir Vergisinde, götürü usulde vergilendirme de olmasına rağmen, genel olarak beyan esasına dayalı olarak tarhiyat yapılmaktadır. Beyan esasında mükelleflerin kendi gelirlerini kendileri tespit edip beyan etmeleri nedeniyle vergi kayıp ve kaçığı olabilmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarını asgari düzeye düşürmek için vergi yasalarında çeşitli vergi güvenlik önlemleri yer almaktadır. Gerek VUK' da yer alıp gelir vergisi ile ilgili ve gerekse gelir vergisi kanununda bazı vergi güvenlik önlemleri bulunmaktadır. Bunlar: Vergi incelemesi, oto kontrol, vergilerin ilanı, ile hayat standardı esasıdır. Bunlardan özellikle uygulamada problemler doğuranlarına ileride değinilecektir.

## **3.2. Ticari Kazancın Beyanına İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi**

### **3.2.1. Genel Açıklamalar**

Beyan yöntemi en etkin vergi hesaplama yöntemi olmakla birlikte, Türkiye'de, beyannamelerin son derece karmaşık olması ve basitleştirilmesinin bir türlü mümkün olamaması, kazanç ve iratların toplanması ve mükellefler tarafından bildirilmesi zorunluluğu yükümlüleri psikolojik açıdan sıkıntıya sokmaktadır. Hele beyanların belirli sürelerde yapılması zorunluluğu bu durumu daha da güçleştirmektedir<sup>12</sup>. Çünkü zamanında beyanname veremeyenler için vergi kanunlarında birtakım cezalar öngörülmüştür. Bunu yanı sıra beyanların idarece kontrolü yükümlü-idare ilişkilerini daha da bozmaktadır. Çünkü, kontrol sonuçları, mükellefler için maddi ve manevi bazı yükümlülükler, yeni birtakım problemler doğurmaktadır. Ne varki idarenin de bu kontrol-

<sup>11</sup> Beyannamenin düzenlenmesi, verilmesi ve ödenmesi ile ilgili olarak bkz. Şenyüz, a.g.e., s.262-266

<sup>12</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s.254

leri gerçekleştirirken pek etkin olduğunu söylemek oldukça güçtür. Bir başka deyişle Türkiye’de hem beyan sistemi etkin olarak çalışmamakta hem de beyanların etkin olarak kontrol edilmesi mümkün olamamaktadır.

Ülkemizde 1996 yılında gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükelleflerinin sayısı 1.776.314, Götürü usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükelleflerinin sayısı 881.497, Kurumlar Vergisi mükellefi sayısı 466.830, KDV mükellefi sayısı ise 2.514.544’ tür<sup>13</sup>. Aynı yılda yapılan vergi incelemesi sayısı ise 54.536’ dır<sup>14</sup>. Merkezi denetim elemanlarını yaptığı vergi incelemesi sayısını toplam mükellef sayısına oranladığımızda, binde bir buçuk civarında bir oran ortaya çıkmaktadır. Kuşkusuz bu oranın düşük çıkması, götürü mükelleflerin ve işletme defteri tutanlarında toplama dahil edilmesinden kaynaklanmaktadır. Ancak bu oran hangi yöntemle hesaplanırsa hesaplanırsa, çıkacak sonuç son derece düşük olacaktır. Bu nedenle vergi gelirlerinin artırılması için beyan sisteminin basitleştirilmesi ve denetimin etkinleştirilmesi gerekmektedir. Bunun içinde, neredeyse dolu kadroların sayısı kadar olan boş inceleme elemanı kadroların belirli bir süreç içerisinde doldurulmasında vergi gelirlerinin artırılması yönünden fayda bulunmaktadır.

### **3.2.2. Gelirin Toplanması**

Yukarıda da belirtildiği gibi gelir vergisi mükellefleri bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça beyanname vermeye ve bu kazanç ve iratlarını yıllık beyannameye toplamaya mecburdurlar(GVK. m. 85). Bu madde hükmünden, Gelir Vergisinde genel olarak üniter vergileme sisteminin kabul edildiği fikri ortaya çıkmaktadır<sup>15</sup>. Ancak Gelir Vergisi kanununda, çeşitli kazanç ve irat unsurlarından elde edilen gelirin toplanması esası benimsenmesine rağmen<sup>16</sup>, bazı gelirlerin beyanı veya diğer gelirlerle birleştirilmesi mükellefin kendi isteğine bırakılmak suretiyle üniter sistemden uzaklaşmıştır. Gelir Vergisinin uygulama biçimle-

<sup>13</sup> Şükrü Kızılot, "Bazı İdari Önlemlerle Çözömlenebilecek Düzenlemeler", **Yaklaşım**(Ekim, 1997), s.68

<sup>14</sup> Kızılot, a.g.m., s.68

<sup>15</sup> Bildirici, a.g.e., s.123

<sup>16</sup> a.g.e., s.123

ri, teoride, üniter ve sedüler sistem olarak ikiye ayrılmaktadır. Ancak bu sistemler çeşitli ülkelerde farklı biçimlerde uygulanmaktadır. Üniter ve sedüler sistemin işleyişi hakkında bilgi sahibi olmak Türk Gelir Vergisinde, üniter vergileme sisteminden uzaklaşıp uzaklaşmadığı hususunun daha iyi kavranmasına yardımcı olacaktır. Bu nedenle önce sözü geçen sistemler hakkında kısa bir açıklama yapılmasında ve daha sonra durum Gelir Vergisi açısından değerlendirilmesinde isabet bulunmaktadır.

**3.2.2.1. Sedüler sistem.-** Sedüler sistem, gerçek kişilerin belli bir dönemde çeşitli kaynaklardan sağladıkları gelirlerin her birinin, birbirleriyle bağlantı kurulmaksızın ayrı ayrı vergilendirilmesidir<sup>17</sup>. Örneğin, bir kişi ücret, ticari kazanç, faiz ve kira gelirleri elde ettiği zaman, bu gelirler toplanmayıp her biri ayrı ayrı vergiye tabi tutulursa sedüler gelir vergisi sistemi uygulanıyor demektir. Sedüler sistemde çeşitli gelirler toplanmadığına göre; herhangi bir kaynaktan doğan zarar da diğer gelirlerden indirilemeyecektir. Ancak; bu sistemde çeşitli kaynaklardan sağlanan gelirler ile ilgili olarak ayrı ayrı indirimler uygulanabilecektir. Bugün için gerçek anlamıyla uygulaması olmayan bu sistemi, geçmişte Fransa, Belçika ve İtalya gibi ülkeler uygulamışlardır<sup>18</sup>.

**3.2.2.2. Üniter sistem.-** Üniter sistem, sedüler sistemin tam karşıtıdır. Bu sistemde; bir gerçek kişinin bir dönemde çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirler toplanır ve vergilendirilir. Ancak, toplanan gelirlerden şayet varsa çeşitli kaynaklardan ortaya çıkan zararlar indirilir. Böylece o kişinin gerçek anlamdaki geliri ortaya çıkmış olur.

Toplam gelir vergileri olarak da adlandırılan üniter sistem, gerçek anlamda vergi ödeme gücünü dikkate alabilen bir sistemdir. Yani çeşitli kaynaklardan doğan gelirlerin ve zararların bir arada dikkate alınmasıyla ancak ödeme gücüne ulaşmak mümkündür. Öyle ki; ödeme gücü kavramına daha

<sup>17</sup> Üniter sistem içerisinde önemli bir yer tutan ticari kazançlarda üçlü bir yapı vardır. Kanunda sayılan bir grup ticaret erbabı vergiden tamamen muaf tutulmuş, ikinci bir zümre götürü vergiye tabi kılınmış, gerçek esasta vergilendirilmesi öngörülen mükellef zümresi ise hayat standardı esaslı adı altında bir düzenleme ile zarar etse dahi götürü bir tutarda asgari vergi ödemeye mecbur tutulmuştur. ESİAD, **Yeni Düzenlemeler Öncesi Vergi Sistemimize Bir Bakış** (İzmir: ESİAD Yayın no :92/G-1, 1992), s.14-15

<sup>18</sup> TOBB, a.g.e., s.59

bir anlam kazandırmak bakımından, sadece bir gerçek kişi dikkate alınmamıştır. Bu kişinin bakmakla yükümlü olduğu kimselerin gelirleri de düşünülmüştür<sup>19</sup>

Türkiye'de benimsenen sistem yukarıda ifade ettiğimiz gibi üniter sistemdir<sup>20</sup>. Gelir Vergisi Kanununun 85. maddesine göre; aynı kanunun 2. maddesinde belirtilen kaynaklardan elde edilen gelirlerin tümü bir arada toplanmaktadır. Bu kaynaklar ise 7 ayrı gelir sedülünden oluşmaktadır. Ancak; yine aynı maddede üniter sistemden sapma olarak nitelendirilecek hükümler bulunmaktadır. Söyle ki; bir gerçek kişinin toplayacağı gelirler arasına dahil edilmeyen bazı gelirler söz konusudur.

Gelir Vergisi Kanununa göre yıllık beyannameye dahil olmayan ve dolayısıyla toplama alınmayan gelirler şunlardır<sup>21</sup>:

- İstisna hâdleri içinde kalan kazançlar,
- Her nevi hisse senetlerinin kâr payları,
- Yatırım Fonları katılma belgelerinden sağlanan kâr payları,
- Limitet şirketlerden, iş ortaklıklarından, kooperatiflerden elde edilen iştirak gelirleri,
- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verdikleri kâr payları,
- Her nevi tahvil faizleri
- Hazine bonusu faizleri,
- Gelir ortaklığı senetlerinden sağlanan gelirler,
- Her nevi mevduat faizleri,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları,

Yukarıda sıralanan menkul sermaye iradı niteliğindeki gelirleri elde edenler, bu gelirlerini toplama dahil etmezler ve yıllık beyanname vermezler. Ayrıca, şu hallerde de yıllık beyanname verilmez ve dolayısıyla üniter sistem uygulanmaz:

- Tek işverenden elde edilen ücretler (Ancak; bu ücretlerin birden fazla işverenden alınması ve belli tutarı aşması hâlinde yıllık beyanname verilmesi gerekir),

<sup>19</sup> Üniter sistemlerde aile beyanı adı altında bütün bir ailenin gelirleri kavranmaya çalışılmaktadır. Ancak aile reisi beyanı ile ilgili olarak ülkelerin uygulamaları oldukça değişiklik göstermektedir.

<sup>20</sup> TOBB, a.g.e., s.59-60

<sup>21</sup> 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda 3946 Sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, 1.1.1997 tarihinden elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 5. 7. 12 ve 14 numaralı bentlerinde yazılı bulunan menkul sermaye iratlarının, belirli bir tutarı aşması halinde yıllık beyanname ile bildirilmesi mecburiyeti getirilmiştir. Aynı kanunun Geçici 39 uncu maddesinin 5 numaralı bendi ile yıllık beyanname ile beyanı gereken söz konusu gelirlerin, bu maddede belirtilen esaslar çerçevesinde Maliye Bakanlığınca belirlenecek indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmı, 31.12.1999 tarihine kadar vergiden istisna edilmiştir. Yukarıda sözü edilen menkul sermaye iratlarının beyanı ve istisna uygulaması ile ilgili olarak bkz. "Resmi Gazete. 23250; 6 Şubat 1998 de yayınlanan 209 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

- Tiyatro, radyo ve televizyon sanatçılarında ödenen ücretler,
- Sporculara ödenen transfer ücretleri,
- Uluslararası sularda çalışan gemi adamlarında ödenen ücretler,
- Vergi kesintisine tâbi tutulan ve yıllık tutarı belli miktarı aşmayan gayrimenkul sermaye iratları,
- Götürü usule göre tespit edilen ticarî ve meslekî kazançlar.

Buraya kadar sıralanan gelirlerin, toplanmaması ve beyana dahil olmaması, üniter sistemden çok önemli bir sapmanın varlığını göstermektedir.

Ancak; bu gelirlerin toplama dahil edilmemesini haklı göstermeye çalışan ve beyan dışı bırakılan bu gelirlerin vergilendirilmesi ile ilgili çeşitli yöntemler geliştiren görüşler bulunmaktadır. Örneğin; hisse senetleri kâr paylarının ayrıca vergilendirilmemesini savunanların gerekçesi, bu kâr paylarının elde edildiği anonim şirketin daha önce kurumlar vergisine tâbi tutulmuş olmasıdır. Yani bu kâr payı, vergilendirildikten sonra ortaklara dağıtılmaktadır, bu nedenle ayrıca vergilendirilmemelidir. Bir başka görüşe göre de tahvil, hazine bonosu ve mevduat faizlerinin sadece stopaj yoluyla düşük oranda da olsa vergilendirilmesiyle yetinilmelidir. Gerekçe olarak da sermaye piyasasının vergi yoluyla teşviki ileri sürülmektedir.

Görüldüğü gibi, burada ekonomik amaç ön plândadır. Diğer taraftan, sporculara ödenen transfer ücretlerinin, niteliği gereği gizlemeye müsait olması nedeniyle, düşük oranda stopaj yoluyla vergilendirilmesinin uygun görüldüğü ileri sürülmektedir. Aynı şekilde uluslararası sularda çalışan gemi adamlarında ödenen ücretlerin gerçek boyutlarını belirlemenin güçlüğü nedeniyle; bu gelirlerin de stopaj yoluyla vergilendirilmesiyle yetinildiği ifade olunmaktadır. Bütün bunlar vergileme tekniğine dayandırılan gerekçelerdir<sup>22</sup>. Ekonomik gerekçeler dikkate alındığında, makul ölçülerde ve sürelerde olmak kaydıyla bu yaklaşımı doğal karşılamak gerekebilir<sup>23</sup>. Ancak; bu gerekçelerin sürekli ve uzunca yıllar devam edeceği anlaşılmamalıdır. Zaman içinde bu teşviklerin azaltılmasında yarar vardır. Bu noktada şöyle bir soru da sorulabilir? Ekonomik amaçlı teşviklerin zaman içinde azaltılması ve kaldırılması, gerçek anlamda salt bir üniter sistemin işletilmesi anlamına gelebilir

<sup>22</sup> TOBB, a.g.e., s.61

<sup>23</sup> a.g.e., s.61

mi? Hemen cevap vermek gerekirse şu söylenebilir: Hayır! Şöyle ki: sistemin özünden gelen ve vergi kaçacağına elverişli olan durumlar vardır. Kabul etmek gerekir ki "hamiline hisse senedi" uygulaması ile, hisse senetleri kâr paylarının beyannameye dahil olması, gerçek anlamda üniter sistemin uygulanmasını büyük ölçüde engellemiştir. Aynı durum hamiline tahvillerde de söz konusudur.

Diğer bir vergi kaçacağına elverişli durum yaratan hususta "vadeli" alış ve satışlardır. Ülkemizde vadeli alış ve satışlar, ticaret hayatında önemli bir yer tutmaktadır. Vadeli alış ve satış hacminin büyümesi tabiidir ki; çek ve senet kullanımını da önemli ölçüde arttırmaktadır. Özellikle vadeli çek kullanımını ülkemizde günlük alışkanlık haline almıştır. Dolayısıyla ülkemizde "peşin para" yerine "vade" sistemi daha yaygın olarak kullanılmaktadır. Vadeli ekonomi olarak da adlandırılan bu sistem kayıt dışı ekonominin temel unsurlarından birisi durumuna gelmiştir. Çünkü özellikle vadeli olarak çalışan piyasalar, büyük ölçüde kayıt dışı bulunmaktadır. Bu durumun asıl nedeni, vadeli piyasaların kullanım araçları olan çek ve senetlerin "Hamiline Yazılı" olarak tanzim edilmesidir<sup>24</sup>. Özellikle vadeli çek kullanımında, hamiline tanzim şekli yaygın olduğundan söz konusu çekler ile yapılan ödemeler kanuni açıdan takip edilmemektedir<sup>25</sup>.

Bu nedenle Türkiye gibi vadeli piyasaların hakim olduğu ekonomilerde; yapılan tüm ödemelerin banka kanalı ile yapılması ve bu durumun kanuni bir zorunluluk haline getirilmesi gerekmektedir. OECD ülkeleri paranın kaynağını araştırmakta; belirli bir miktarın üzerindeki ödeme ve transferlerin mutlaka Bankalar ve Finans. Kuruluşları aracılığıyla "hamiline yazılı" belgelere göre değil "nama yazılı" belgelere dayalı olarak yapılması koşulunu aramaktadır. Ayrıca birçok ülkenin mevzuatında, banka sistemi kullanılmayarak yapılan her türlü ödeme kanun gereği gider olarak addedilmemektedir<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> Fazıl Aydın, "V.U.K. Mükerrer 241. Madde Kapsamında Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Konusunda Bir Öneri", **Vergi Sorunları** (Temmuz 1997), ss.11-14

<sup>25</sup> 3167 Sayılı Çek Hamillerinin Korunması Kanunu ile vadesinde ödenmeyen çek sahipleri, hapsen tazyik cezası ile cezalandırılmaktadır. Ayrıca 04.06.1996 tarihinde yürürlüğe giren Bankaların Müşterilerinin Kimliklerini Tespit Yükümlülüğü Hakkındaki Yönetmelik ile parasal hareketlerdeki sınır 1 Milyar TL nin üzerinde olursa kimlik sorma zorunluluğu getirilmiştir. Bu konuda bilgi için bakınız, Aydın, a.g.m

<sup>26</sup> a.g.m.

Ülkemizde de vadeli piyasalarda, özellikle banka çekleri çokça kullanılmaktadır. Bu nedenle banka çekleri ve senetleri açısından vergi mevzuatına yönelik birtakım düzenlemelerin yapılması zorunlu olmaktadır. Bu durum düşünülerek kanun koyucu tarafından VUK' un mükerrer 241 inci maddesi düzenlenmiştir<sup>27</sup>. VUK' nu mükerrer 241 inci maddesi ile; bono, poliçe, çek, senet, tahvil, hisse senedi, finansman bonosu, kar ortaklığı belgesi ve benzeri kıymetli evrakın basımı ve dağıtımını Maliye Bakanlığınca belirtilen esaslara bağlanmıştır. Dolayısıyla özellikle çek ve senetlerin, tıpkı fatura irsaliye basımında olduğu gibi basılması, numaralandırılması, ve basım için izin alınması işlemleri Maliye Bakanlığı kanalıyla olmaktadır. Böylelikle söz konusu belgeleri kullananların Maliye Bakanlığı tarafından izlenmesinde büyük kolaylık sağlanmıştır<sup>28</sup>.

Maliye Bakanlığı ile bankalar arasında kurulacak olan otomasyon ile bankaların hareketleri denetim elemanları tarafından kolaylıkla izlenebilecektir. Bunun içinde mükellefin işlem yapacağı bankaları ve banka hesap numaralarını, çalıştığı bankalarda olabilecek değişiklikleri belirli bir süre içinde Maliye Bakanlığınca bildirme zorunluluğu getirilmelidir. Böylelikle tüm harcamaların banka sistemi ile yapılması ve banka sistemi dışında yapılan ödemelerin kamu gideri sayılmaması uygulamasının mevzuat açısından alt yapısının meydana getirilmesi de sağlanmış olacaktır<sup>29</sup>.

Diğer taraftan "sırdaş hesap" uygulaması olarak kabul gören uygulama ile, mevduat faizlerinin yıllık beyannameye dahil edilmesi etkin olamamış, gelir vergisinde beyan sistemi ve üniter gelir vergisi uygulaması büyük ölçüde zedelenmiştir. Sırdaş hesap uygulaması sayesinde kara para büyük ölçüde aklanmıştır<sup>30</sup>. Nihayet kara parayı engellemek için sırdaş hesap uy-

<sup>27</sup> "Resmi Gazete, 20984: 7 Eylül 1991 de yayınlanarak yürürlüğe giren 3762 sayılı "Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun" ile VUK' na Mükerrer 241 inci madde eklenmiştir.

<sup>28</sup> VUK' nun mükerrer 241 inci maddesi ışığı altında Maliye Bakanlığı tarafından VUK' nun tasdiğe tabi defterler başlığını taşıyan 220 inci maddesinde düzenleme yapılarak 6.7.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan 4008 sayılı kanunun 5 inci maddesi ile tasdiki zorunlu defterler arasına "Kambiyo Senetler" defteri de eklenmiştir. Bu husus 234 ve 238 nolu VUK tebliğleri yayınlanarak açıklanmıştır.

<sup>29</sup> Aydın, a.g.m.

<sup>30</sup> Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine İlişkin Yönetmelik; 19.11.1996 tarih ve 22822 sayılı resmi gazete de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

gulamasına son verilerek büyük ilerleme kaydedilmiştir. Bu hususta Merkez Bankası yeni bir karar almıştır. Karara göre, müşteri kimliğini belirtmeyen ve kamu oyunda "sırdaş hesap" diye adlandırılan mevduat sertifikaları yürürlükten kaldırılmıştır<sup>31</sup>. (Hürriyet Gazetesi 30 Ocak 1997 Ekonomi Sayfası) Bu sayede üniter gelir vergisi uygulamasının önündeki büyük bir engel kaldırılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan çıkan sonuç şudur: Öncelikle, siyasal tercihler belirlenirken, vergi sisteminin bütünü bozan, prensiplerini zedeleyen ve ciddi vergi kaybına sebep olan tasarruflardan kaçınılması gerekmektedir. Teşvik amacıyla telâfisi mümkün olmayan vergi kayıplarının maliyeti, toplumun tümüne yüklenmekte, buna karşın teşvikin nimetlerinden belli firmalar ve sektörler yararlanmaktadır. Bu nedenle, bu tür düzenlemeler yapılırken çok dikkatli olmak gerekmektedir. Ayrıca, hamiline muharrer hisse senedi ve tahvil gibi mevzuattan kaynaklanan bünyevi ve hukukî sebepleri de bertaraf etmekte yarar vardır.

### **3.2.3. Aile Reisi Beyanı**

Gelir Vergisi Kanununa göre, tam mükellefiyette eşlerin ve velayeti altındaki çocuklarının yıllık beyanname ile bildirmeleri gereken gelirleri aile reisi tarafından tek beyanname ile bildirilir<sup>32</sup>. Medeni kanunun olanak verdiği hallerle münhasır olmak üzere ayrı yaşayan eşlerin ve çocukların gelirleri beyannameye ayrı ayrı gösterilir (GVK. m. 93). Görüldüğü gibi gelir vergisi sistemimiz gelirin toplanması<sup>33</sup> prensibine (aile reisi beyanı) dayandırılmış bulunmaktadır<sup>34</sup>. Yasanın temel prensibi aile gelirlerini vergilendirmektir.

**3.2.3.1. Mevcut düzenlemedeki eksiklikler.-** Aile reisi beyanının yasal gerekçesine göre: "Aile gelirlerinden maksat, eşlerin ve küçük çocukların gelirleridir. Bu çeşit gelirlerin bir araya getirilerek tek bir gelir gibi değerlendiril-

<sup>31</sup> Mevduat sertifikası uygulaması 1980'li yılların başında Temmuz Bankacılığı olarak alınan kararla uygulamaya sokulmuştur. Kara parayı veya kayıt dışı kaynakları ekonomiye kazandırmak amacıyla getirilen bu uygulama başarıya ulaşmamıştır. Bu konuda geniş bilgi için bkz. Ahmet Esen, "Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesi İçin Sırdaş Hesap Uygulaması Kaldırılıyor", **Maliye Postası** (15 Mart, 1997), ss. 5-7; ESIAD, , a.g.e., s.24

<sup>32</sup> T. Murat Özden, "Aile Reisi Beyanında Hayat Standardı Esası", **Yaklaşım** (1997, ss.125-127

<sup>33</sup> Özden, a.g.m.

<sup>34</sup> Münir Bellek, "Aile Reisi Beyanı Kaldırılmalı Bu Aile Nasıl Geçiniyor Vergisi Konmalıdır", **Mükellefin Dergisi** (Ocak, 1998), ss.33-36

mesi ve verginin bu toplu gelir üzerinden, aile reisi namına tarh edilmesi aile mükellefiyetini teşkil eder”<sup>35</sup>.

Yasal gerekçesi bu şekilde ifade edilen aile reisi beyanı ile ilgili mevcut düzenlemede birtakım eksiklikler gözlenmektedir. Ancak, aile reisi beyanı ile ilgili açıklamalara geçmeden önce, mevcut düzenlemede gözlenen bazı eksikliklere değinilecektir. Aile birliğinin bir mensubu olan çocukların vergilendirilmesinde yaşanan eksiklikte bunlardan birisidir. Şöyle ki;

Gelir vergisi artan oranlı bir vergi olarak, belirlenen gelir dilimleri itibarıyla %25 ile %55 oranında vergi hesaplanmasını mümkün kılmaktadır. Mükellefin velayeti altındaki çocuklarının gelirlerinin tek beyannamede toplanmasını, bir hukuki ihlal, bir bireysel eşitsizlik saymamak gerekir. Çünkü Medeni Kanunun birey açısından kişilik kazanımındaki kabulü mümeyyiz ve reşit olmaya bağlıdır. Mümeyyiz olmak kişilik haklarını kullanabilme yeteneğine sahip olmaya ve reşit olmak ise 18 yaşını ikmaline bağlıdır. Evlenme kişiyi reşit kılar ise de, bu yasak sosyal bir zorunluluk ve kabulden kaynaklanmaktadır. Bu şartların altında olan çocukların ise; hukuki ve ekonomik gereksinimleri velilerince karşılanır. Dolayısıyla gelirlerinin de aile birliği içerisinde elde edildiğinin kabulü yerinde, diğer bir deyişle 93 üncü madde kapsamında değerlendirilmesi normaldir. Burada söylenmek istenen çocuk deyiminin yasadan çıkartılması değil GVK’ nun 93 üncü maddesinin üçüncü bendindeki çocuk ibaresinin kaldırılmasıdır. Çünkü, 93 üncü madde de, çocuk 18 yaşını doldurmamış evlatlar olarak tanımlanmaktadır. Aynı madde de aile reisi beyanına ilişkin uygulanamayacak hükümler sayılırken, 3 üncü bentte karı ve çocukların 1.1.1947 tarihinden evvel iktisap ettikleri mallardan dolayı sağladıkları menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına da yer verilmiştir. Burada kadın ve çocuklar için menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına münhasır olmak üzere ve de özellikle aile dışı edinimlerle ilgili olarak, birleştirerek vergileme ilkesinin dışına çıkılmaktadır. Ancak: 1.1.1947 de doğan bir çocuk bugün 50 yaşındadır. Yasa ise çocuğu “18 yaşını doldurmuş evlatlar” olarak ifade etmiştir. Dolayısıyla ortada 1.1.1947 tarihinden evvel mal iktisap etmiş

<sup>35</sup> 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi. Aynı gerekçe 193 sayılı kanun içinde geçerlidir.

çocuk yoktur. Bu nedenle 3 üncü bent hükmündeki çocuk ibaresinin kaldırılması veya gözden geçirilmesinde yarar vardır<sup>36</sup>.

Aile reisi beyanını ilişkin karşılaşılan problemlerden bir diğeri de aile reisinin kanunun 93 üncü maddesinde eşler için koca ve çocuklar için baba olarak kabul edilmesi meselesidir. Bu madde hükmünün uygulanmasında, aile reisi, eşler için koca, çocuklar için babadır. Baba ölmüş veya velayeti nez'edilmişse<sup>37</sup> annedir. Denmek suretiyle aile reisi kavramına açıklık getirilmeye çalışılmıştır<sup>38</sup>.

Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesi aile reisinin Medeni Kanuna uygun bir tanımı yapılmıştır. Buna göre kadının aile reisi sıfatı sadece çocuklar için söz konusu olabilir, bunun içinde babanın ölmüş ya da velayetinin kaldırılmış olması gerekmektedir. Medeni Kanun hükümlerinin genel çerçevesine göre evlilik birliği karı kocadan oluşur. Evlilik birliği içerisinde hem karı hem koca birbirlerine nazaran eştir. Ancak GVK' nun 93 üncü maddesi hükmüne göre aynı şeyleri söylemek güçtür. Çünkü bu maddeye göre eş kadındır ve geliri kocası tarafından beyan edilir<sup>39</sup>. Bu da Gelir Vergisi Kanununun kocayı kesin olarak ailenin reisi kabul ettiğini göstermektedir<sup>40</sup>. Halbuki geçmişte Orta Asya'da ana erkil ailelerde, kadın aile reisini temsil ettiği gibi, günümüzde hala kullanılan "Tam Osmanlı" deyimini de o dönemlerde kadının otoriterliğini vurgulamak için söylenmiştir<sup>41</sup>.

Aile reisi beyanı kadının geleneksel ve tarihsel konumu üzerine inşa edilmiş bir sistemdir. Kadına biçilmiş rolleri yeniden üretmektedir. Bilindiği gibi evli kadının çalışmasını kocanın iznine bağlı kılan "Medeni Kanun"un 159 uncu maddesi Anayasa Mahkemesince 1990 yılında iptal edilmiştir. Bu

<sup>36</sup> Ali Hadi Orhun, "Zayıflayan Bir Müessese Aile Reisi Belanı", **Maliye Sigorta ve Yorumları** (1 Ekim, 1997), ss. 75-76

<sup>37</sup> Velayet hakkının nez'i, velayeti ifadan aciz veya mahcur olan yahut nüfuzunu ağır surette ihmal eden veya fahiş ihmalde bulunan ana ve baba hakkında verilecek hakim kararına bağlıdır. Geniş bilgi için bkz., Billur Yaltı Soydan, "Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir vergi Statüsü Aile Vergilendirmesi-1", **Vergi Sorunları**, Sayı 81, ss.72-94

<sup>38</sup> Orhun, a.g.m.

<sup>39</sup> Soydan, a.g.m.

<sup>40</sup> Orhun, a.g.m.

<sup>41</sup> a.g.m.

karar 1992 yılında yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Çalışma hayatına kendi iradesi ile katılabilen ve hem ülke ekonomisine hem de evinin bütçesine katkıda bulunarak üretken hale gelebilen kadının bu kazancını kendi adına beyan ederek devlete olan vergi borcunu da kendi adına ödemesi en doğal hakkıdır. Bu nedenle kadının temel haklarının kullanma özgürlüğünü sınırlamamak için bu usulün yeniden gözden geçirilmesi ve 93 üncü maddede uyum ve terim birliği sağlamak amacıyla, aile reisi beyanı tabirinin yasa metninden çıkartılarak yerine "aile beyanı" teriminin konması daha uygun olacaktır<sup>42</sup>. Bu sayede medeni duruma ilişkin hükümlerde, yeniden irdelenme imkanı bulacaktır<sup>43</sup>.

**3.2.3.2. Aile reisi beyanının kaldırılması.-** Yukarıdaki aksaklıklara ilave olarak, Gelir Vergisi Kanunundaki aile reisi beyanına ilişkin geliri kavrama ve yorumdaki ince çizgi tartışmalara neden olmaktadır<sup>44</sup>. Ekonomik hayat aile fertlerini birlikte çalışmaya zorlamaktadır. Çalışma zorunluluğu düşük gelir gruplarında daha da önem kazanmaktadır. Ek gelir ihtiyacı içerisindeki aile bireylerinin büyük çoğunluğunun marjinal durumda olması, onların aile reisi beyanı ile artan oranlı vergiye tabi tutularak daha fazla vergilendirilmesi fertlerin girişiminin engeller bir durumun doğmasına neden olmaktadır. Aile reisi beyanının efektif getirisi ile, fazla vergi ödeme götürüsünün karşılaştırılması, bireylerin ekonomiye katkısını ve hareketliliğini kısıtlayabilmekte, onları çalışmaktan vazgeçirebilmektedir<sup>45</sup>. Bu nedenle, çalışmaktan vazgeçiren bir unsur olarak aile reisi beyanında, yitirilen ek katma değer ve aile reisi beyanını sağladığı vergilerinin karşılaştırılması ve günümüzün ailesinin cezalandırılması yerine sosyal ve ekonomik yönden desteklenmesi gerektiği unutulmamalıdır. Bu nedenlerle aile reisi beyanının gelir vergisi sistemimizden çıkarılması hususunun tartışılmasında yarar vardır.

Aile reisi beyanının gelir vergisinden çıkartılması, aile bireylerinin elde ettikleri gelirlerini, ayrı ayrı beyan etmeleri olanağının sağlanması, mali yön-

<sup>42</sup> Soydan, a.g.m.

<sup>43</sup> a.g.m

<sup>44</sup> Münir Bellek, a.g.m.

<sup>45</sup> a.g.m.

den büyük bir destek sağlayacaktır<sup>46</sup>. Aile gelirlerinin ayrı beyanda bulunması usulü 1961 yılında oluşturulan vergi reform komisyonunun aynı yıl Maliye Bakanlığına sunduğu genel vergi raporunda da dile getirilmiştir. Ne varki Bakanlık bir taraftan muvazaları önlemek diğer taraftan da vergi hasılatında herhangi bir azalmaya sebebiyet vermemek için bu teklifi kabul etmemiştir<sup>47</sup>.

Ama kendisi doktor ve eşi de avukat olan bir aileyi, sırf evlendikleri için ağır bir vergi ödemeye mecbur bırakmak da günümüzün vergicilik prensipleri ile kolay kolay izah edilememektedir. Aile reisi beyanının yeniden gözden geçirilmesi ve bu aile nasıl geçiyor<sup>48</sup>. sorusuna cevap teşkil edecek bir vergilendirmeye gidilmesinde fayda vardır. Bakanlığımızın konuya bu şekilde yaklaşımı, belki artan oranlılık ve gayrimenkul sermaye iradı indirimi açısından vergi kaybına sebebiyet vermekle birlikte, bazı aileler açısından yaşanan sıkıntılıda ortadan kaldıracaktır. Örneğin, emekli ve beyan edecek geliri de olmayan bir kişi, eşinin ticari, zirai ve mesleki kazancı beyana tabi ise, sırf bu usul açısından vergisel sorumluların muhatabı olacaktır. Bu durumdan da eşlerin rahatsız olabilmesi söz konusu olabilecektir. Bu konuda son bir husus olarak, aile vergilendirmede ayrı bir birim olarak dikkate alınırsa şayet, çocuk deyiminin 18 yaş ile sınırlandırılması yerine öğrenim durumunun da dikkate alınarak bu sınırın 25 yaş veya daha da yukarılara çıkarılmasının da düşünülmesi gerekli bir diğer husus olduğunu belirtmekte yarar bulunmaktadır.

### **3.3. Ticari Kazancın Hesaplanmasına İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi**

Vergi Usul Kanunu, verginin hesaplanması işlemini, vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve oranları üzerinden hesaplanarak vergiyi miktar itibariyle tespit eden idari bir işlem olarak tanımlamaktadır(VUK.m. 20)

Verginin hesaplanması işlemi, çeşitli kaynaklardan elde edilerek beyan edilen vergiye tabi gelire, artan oranlı tarifinin uygulanması suretiyle ger-

<sup>46</sup>

Ayrı beyan usulünün dünyadaki uygulamaları için bkz. Billur Yaltı Soydan, a.g.m.

<sup>47</sup>

İlhan Uçkun, *Türkiye'de Vergi Politikaları ve Meseleleri*, (İstanbul: Hüsniyat Matbaası, 1969), s.133

<sup>48</sup>

Bellek, a.g.m.

çekleştirilir Verginin hesaplanması sırasında matrahın ve verginin lira kesirli olması halinde bu lira kesirleri dikkate alınmamaktadır.

### **3.3.1. Gelir Vergisi Tarifesi**

**3.3.1.1. Genel görüşler.-** Mükellefi, konusu, matrahı belli olan bir verginin hesaplanabilmesi için bir unsur daha gereklidir. Vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi matrahına uygulanan ölçülere vergi tarifesi denir. Vergi tarifesi verginin temel öğelerindendir. Her vergi kanunu vergi tarifesini açık ve net bir biçimde belirtmek durumundadır. Aksi halde verginin kanuniliği ilkesi büyük ölçüde zedelenmiş olur<sup>49</sup>.

Modern anlamda gelir vergisi tarifesinin, verginin malî, ekonomik ve sosyo-politik fonksiyonlarını gerçekleştirebilecek nitelikte olması, çalışma unsurunu, risk alma eğilimini ve sermaye birikimini teşvik edebilmesi gerekir. Ayrıca; yükümlü bakımından gelir vergisi tarifesinin, vergiye tâbi gelirlerin belirlenmesinden sonra vergi yükünün arzulan bir biçimde dağılımının gerçekleştirilmesine yardımcı olacak şekilde düzenlenmesi de şarttır.

Günümüzde, gelişmiş ülkelerin tümü üniter gelir vergisinde artan oranlı tarife usulünü benimsemişlerdir. Bu tarife usulünde vergi matrahı bir bütün olarak değil, aksine dilim adı verilen kısımlara ayrılmakta ve artan oranlı tarifedeki oranların her biri sadece isabet ettiği dilime uygulanmaktadır.

Bilindiği gibi; artan oranlı vergilerde, tarifelerin gittikçe sertleşmesi ve tavanın % 70-80'lere kadar yükselmesi ve yükümlünün beyanı esasına dayandırılması hâlinde vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma yaygınlaşmaktadır. Bu nedenle vergi tarifesinin ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi için, artan oranlılığın belirli bir gelir seviyesinde durdurulması, belirli bir orandan sonra yavaşlatılması, dilim sayısının makul bir seviyede tutulması gerekmektedir.

Buna göre günümüz koşullarında Türk Gelir Vergisi sisteminde dilim sayısı asgari 6, en fazla 10 olarak belirlenmelidir. Vergi oranları ise, ilk dili-

<sup>49</sup>

TOBB, a.g.e., s.71

mine isabet eden oranın daha da düşürülmesi ve diğerlerinin yumuşak artan oranlarda artırılması suretiyle en son % 50 seviyesinde durdurulmalı ve bu aşamadan sonra sabit oran uygulanmalıdır<sup>50</sup>. Vergi tarifelerinde, dilim sayısının artırılması ve vergi oranlarının yüksek tutulması halinde vergiden beklenen fonksiyonları sağlamamaktadır. Örneğin ABD' de yapılan bir araştırmada vergi oranlarının artacağını bekleyen firmaların daha fazla borçlanmayı tercih ettikleri ortaya çıkmıştır<sup>51</sup>. Çünkü vergi oranları yükseldikçe faiz giderlerinin düşürülebilmesi sebebiyle, borçlanmanın maliyeti düştüğü için özellikle şirketler borçlanmayı tercih etmişlerdir. Diğer bir deyişle yüksek vergi oranları şirketlerin borçlanmaları üzerinde önemli rol oynamıştır. Yine bir başka örnekte vergi oranlarının yüksek olmasına bağlı olarak kişilerin vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere göç ettikleri ortaya çıkmıştır<sup>52</sup>.

Gelişmiş OECD ve AB ülkelerine de bakıldığında, onlarında gelir vergisi tarife yapılarında bir benzerlik görülmediği ortaya çıkmaktadır. Ülkelerin idarî yapısı, sosyal şartları, kültür düzeyi birbirinden farklı olduğu için; beraberinde, vergi tarifelerinde de önemli farklılıklar gözlenmektedir. Öyle ki; bu ülkelerin vergi tarifelerinin dilim sayısı 1 ilâ 25 arasında değişebilmektedir<sup>53</sup>. Aynı şekilde vergi oranlarında da belirgin farklılıklar gözlenmektedir. Örneğin; % 2'den % 72'ye kadar alt ve üst dilimlere rastlanabilmektedir<sup>54</sup>. Dolayısıyla vergi tarifelerinin yapısını, ülkelerin kendi özel şartları içinde değerlendirmek uygun olacaktır.

**3.3.1.2. Türk gelir vergisi tarifesinin genel yapısı.-** Ülkemizde 1980 yılı öncesi uygulanan gelir vergisi tarifesi sert oranlı bir tarife olup, alt kademelerdeki gelir gruplarını ağır bir vergi yükü altında bırakmıştır. 1980 yılı sonuna

<sup>50</sup> Geniş bilgi için bkz., TOBB, a.g.e., s.70-71

<sup>51</sup> C.Brayn Clody, Stephen T. Limberg, Jhon R. Robinson "The Impact of Federal Taxes on the Closely Held Corporations", **National Tax Journal**(Volume I, No 2, June 1997), ss.261-270

<sup>52</sup> Jacdish N. Bhagwati, "International Migration and Income Taxation", **Economic Effects of the Government Budget**, Edit by. Elham Helpman, Assaf Razin and Efraim Sadka (MIT, Press, 1988), ss.13-32

<sup>53</sup> TOBB, a.g.e., s.71

<sup>54</sup> a.g.e., s.71

kadar uzun süre değişmeden gelen gelir vergisi tarifesi<sup>55</sup> 2361 sayılı kanunla yeniden düzenlenmiş ve gelir dilimleri, Toptan Eşya Fiyat Endekslerinde meydana gelen değişmeler dikkate alınarak yeni değerleri üzerinden gelir vergisi tarifesindeki yerlerini almışlardır<sup>56</sup>.

1980 yılından sonra vergi tarifelerinde yapılan değişikliklerle gelir dilimleri genişletilmiş<sup>57</sup>, dilim sayısı azaltılmış ve oranlar arasındaki geçişler yumuşatılmıştır. Bu şekilde alt ve orta gelir gruplarının vergi yükü azaltılırken üst gelir gruplarının vergi yükünde artış yapılmış ve artan oranlılık prensiplerine bağlı kalarak sosyal adaletin sağlanması suretiyle düşük gelir gruplarının enflasyon nedeniyle yüksek oranda vergilendirilmeleri önlenmeye çalışılmıştır.

3239 sayılı kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilinceye kadar, kanun değişiklikleri ile enflasyonun yarattığı etkiler giderilmeye çalışılmıştır. Bu düzenlemeden sonra, Bakanlar Kurulu aldığı kararlarla, enflasyon nedeniyle ortaya çıkan aşınmaları giderme yoluna gitmiştir. Bununla beraber başta gelir kaybı endişesi olmak üzere çeşitli etkenler dolayısıyla fiyat artışlarının olumsuz etkileri tümüyle giderilememiştir<sup>58</sup>. Ülkemizde, ilk gelir dilimine isabet eden vergi oranı ile son gelir dilimine isabet eden vergi oranı, günümüz koşullarında arzu edilen makul seviyede tespit edilememiştir<sup>59</sup>. Daha önce de ifade edildiği gibi, günümüz koşullarında bir vergi tarifesinde dilim sayısı en az 6, en fazla 10 olarak belirlenmelidir. Vergi oranlarının ise ilk dilime isabet eden oranın % 25' den daha düşük, diğerlerinin ise yumuşak artan oranlarda arttırılarak en fazla % 40- 50 olarak tespit edilmesi gerekmektedir<sup>60</sup>.

**3.3.1.3. AB ülkelerinde gelir vergisi tarifesi.-** Gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulana tarifeler ülkeden ülkeye farklılıklar göster-

<sup>55</sup> Filiz Giray, Türk Gelir Vergisi Uygulamasında Vergi Tarifesinin Yapısı", *Yaklaşım* (Mayıs, 1995), ss. 90-94

<sup>56</sup> Mehmet Şafak, "Gelir vergisi Tarifemiz ve Bir Öneri", *Vergi Dünyası* (Ocak, 1991), ss.10-15

<sup>57</sup> Giray, a.g.m.

<sup>58</sup> Şafak, a.g.m.

<sup>59</sup> TOBB, a.g.e, s.81-82, Bu konuda bilgi için bkz. Mehmet E. Palamut, "Vergilerimizin Tasarruf ve Yatırımlar Üzerindeki Etkileri", *Bursa, İTİA Dergisi* (Temmuz-Kasım, 1976, No 1-2-3), s.260-278

<sup>60</sup> TOBB, a.g.e., s.82

mektedir. Tarifelerdeki gelir dilimi sayısı, en düşük ve en yüksek vergi oranları ülkelere göre değişmektedir<sup>61</sup>. AB' ye üye olan ülkelerin ve Türkiye'nin gelir vergisi tarifeleri ve hesaplama oranlarının karşılaştırılması ile Türk vergi sisteminin AB ülkelerinden farklı ve benzer yönlerinin neler olduğunun bilinmesi, sadece AB' ye katılımında ne gibi değişiklikler yapılması gerektiği açısından değil, ileride gelir vergisi tarife ve hesaplama oranlarında yapılacak değişiklikler için de AB ülkelerinde uygulanan oranların bilinmesi, yeni uygulamalar açısından önem taşımaktadır. Avrupa Birliğine üye ülkelerinin bazılarında uygulanan vergi tarifesi aşağıdaki gibidir

Almanya :Almanya gelir vergisi tarifesi, evli olmayanlar için 8.153-DM, evli çiftler için vergi matrahı 16.306-DM' a kadar elde edilen gelirler üzerinden, evli olmayanlar için 5.600-DM ve evli çiftler için 11.312-DM vergiden istisna edilerek kalan miktar üzerinden %19 olarak vergi oranı uygulanmaktadır. Müterakki vergi tarifesi evli olmayanlar için 8.154-DM ve evli çiftler için 16.307-DM ile başlayarak evli olmayanlar için 120.000-DM ve evli çiftler için 240.000-DM arasında %19'dan %53'e kadar değişen oranlardadır<sup>62</sup>.

Belçika: Belçika gelir vergisinde gelir derecelerinde kullanılan. 7 vergi oranı vardır. 245.000 Belçika Frankı'na kadar olan gelirlere %25, 2.347.000 Belçika Frankı'nı aşan gelirlere %55 oranı uygulanmaktadır<sup>63</sup>.

Danimarka: Danimarka gelir vergisi tarifesi kişisel ve sermaye gelirleri olarak iki bileşenden oluşmaktadır. Bütün vergi yükümlülerinin merkezi ve komünal gelir vergisi tarifesi %22'dir. Kişisel gelirlerin 231.800 Danimarka Kronu'nu aştığı takdirde merkezi idare bu gelire %12 oranında bir ilave daha yapmaktadır. Ayrıca mülk gelirleri üzerinden indirilen 162.000- Danimarka Kronu dışındaki gelirler üzerinden %6 oranında da bir vergi alınmaktadır. Danimarka'da yerleşmeyenlerden de her yıl her yıl yerel idare tarafından belirlenen oranda gelir vergisi alınmaktadır<sup>64</sup>.

<sup>61</sup> Şafak, a.g.m.

<sup>62</sup> Bülent Kantarcı, "Avrupa Birliğine Üye ülkelerde ve Türkiye'de gelir vergisi tarifesi ve hesaplama oranlarının Karşılaştırılması", **Vergi Sorunları** (Sayı 110, Kasım, 1997), ss.114-120

<sup>63</sup> Belçika vergi tarifesi için bkz., Bülent Kantarcı, a.g.m.

<sup>64</sup> 1992 ve 1993 yılları gelirleri için uygulana gelir vergisi oranı %29'dur. Bunun için bkz. Kantarcı, a.g.m

Fransa: Gelir vergisi oranları artan oranlı olarak derecelendirilmiş olup vergi oranı da %1 ile %56.8 arasında değişmektedir. Ücretlerin gelir vergisi oranları ise farklıdır<sup>65</sup>

Hollanda: Hollanda da yerleşmiş veya yerleşmemiş mükellefler için üç aşamalı bir gelir vergisi uygulanmaktadır. Hollanda da yerleşmiş olanlar için %38.55 (%13 vergi, %25.55 Sosyal sigorta miktarı), %50 ve %60 olarak belirlenmiştir. 65 yaşın üzerinde olanlar ise %38.5 vergi %7.3 oranında Sosyal sigorta miktarı ödemektedirler Hollanda da yerleşmiş sayılmayanlar ise %25, %50 ve %60 olan vergi oranlarında vergi ödeyeceklerdir. Kural olarak her bir vergi mükellefi 5.225-Hollanda Florini'ni vergi matrahından indirebilecektir<sup>66</sup>.

İngiltere: Gelir vergisi tarifesinde en düşük oran %20, en yüksek oran ise %40 tır. 3.200 Sterlin' e kadar olan gelirlerden %20 oranında vergi alınmakta, 3.200 ile 24.300 Sterlin arası gelirlere %25 ve artakalan gelirlere ise %40 oranı uygulanmaktadır<sup>67</sup>.

İrlanda: İrlanda gelir vergisi artan oranlı olup kişisel vergi ve dul veya yalnız yaşayanlara göre farklı tarifelere göre uygulanmaktadır<sup>68</sup>.

İspanya: İspanya gelir vergisi artan oranlı olarak 9.550.000-Pazeta'dan başlayan ve bu miktarın 400.000-Pazeta sı vergiden istisna olan 17 dereceli %20 den başlayıp %53'e kadar devam eden bir vergi tarifesi uygulanmaktadır<sup>69</sup>.

İtalya: 6.000.000 İtalyan lireti kadar olan gelirlere %10, 300.000.000 İtalyan liretini aşan gelirlere ise %50 oranında uygulanan artan oranlı bir gelir vergisi vardır<sup>70</sup>.

Lüksemburg :18 gelir derecesi için %0 dan %56'ya kadar yükselen artan oranlı bir tarife uygulanmaktadır.

<sup>65</sup> Ücretlilerin vergi oranları için bkz. Bülent Kantarcı, a.g.m

<sup>66</sup> a.g.m.

<sup>67</sup> W. Sinclair, a.g.e., s.57

<sup>68</sup> Kazıcı, a.g.m.

<sup>69</sup> a.g.m.

<sup>70</sup> a.g.m.

Portekiz: Vergi oranları %16 ile %40 arasında değişmektedir.

Yunanistan: Yunanistan'da 342.000- Yunanistan Drahmiye kadar olan gelirlere %18, 1.483.000-YD üzerindeki gelirlere %50 olarak uygulanmaktadır<sup>71</sup>.

**TABLO 3.1**  
**Avrupa Birliğine Üye Ülkelerde ve Türkiye'de**  
**Gelir Vergisi oranları**

ÜLKELER	En Düşük Oran	En Yüksek Oran
ALMANYA	%19	%53
BELÇİKA	%25	%55
DANİMARKA	%22	%34
FRANSA	%01	%56.8
HOLLANDA	%38	%60
İNGİLTERE	%20	%40
İRLANDA	%29	%52
İSPANYA	%20	%53
İTALYA	%10	%50
LÜKSEMBURG	%0	%56
PORTEKİZ	%16	%40
YUNANİSTAN	%18	%50
<b>TÜRKİYE</b>	<b>%25</b>	<b>%55</b>
<b>Kaynak:</b> Yukarıdaki açıklamalardan esinlenerek hazırlanmıştır		

Yukarıda görüldüğü gibi Avrupa Birliğine üye ülkelerin gelir vergisi oranları birbirlerinden oldukça farklı bir yapıya sahiptir. Dilim sayıları da birbirlerinden oldukça büyük farklılıklar arz etmektedir. Ancak Türkiye'nin konumu AB ülkeleriyle kıyaslandığında en yüksek oranlar ve en düşük oranlar bakımından orta sıralarda yer almaktadır. Gelir vergisi tarifesinde bir düzenlemeye gidildiği takdirde bu hususun da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

**3.3.1.4. Türk Gelir Vergisi tarifesine ilişkin öneriler.-** Ülkeler kalkındıkça ekonomik ve sosyal yapıdaki değişmeye paralel olarak toplumun beklentileri ve buna bağlı olarak hedefleri de değişmektedir. Herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması ve vergi sisteminin gelir dağılımında adaletin sağlanılmasında bir araç olarak kullanılması önem kazanmaktadır. Vergi ödeme gücüne ulaşmak üzere, en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma gibi prensipler getirilmiştir. Bunlar içerisinde artan oranlılık önemli bir yere sahiptir. Ancak, vergide adaleti sağlama araçlarından olan artan oranlı gelir vergisinin, geleneksel teorik temelleri konusunda gittikçe büyüyen bir şüphe uyanmaya başlamıştır<sup>72</sup>. Şöyle ki; artan oranlılığın sermaye birikimini engellediği, piyasa gelir dağılımını bozduğu, keyfi olduğu, ekonomideki nispi fiyat yapısını olumsuz etkilediği ve istisna ve muafiyetler sebebiyle dürüst yurttaşlar ve bazı sektörler üzerinde cezai oranlar haline geldiği gerekçeleri ile eleştirilmeye başlandığı gözlenmektedir<sup>73</sup>. Ama bütün bu eleştirilere rağmen günümüzde hemen hemen tüm gelir vergisi uygulamalarında, sosyal adaleti gerçekleştirmek, vergi gelirlerinde verimi sağlamak amacıyla artan oranlı vergi tarifesi uygulamasından da vazgeçilmediği gözlenmektedir.

Türk Gelir Vergisi Tarifesi ile ilgili bir öneride bulunmadan önce genel bir hususun belirtilmesinde yarar vardır. Şöyle ki, vergi tarifesi teşvik aracı olarak kullanılabilir. Bu nedenle, ülkelerin bölgeleri arasındaki gelişmişlik farkı hedef alındığında gelişmemiş bölgelerde gerçekleştirilen ticari ve sınai faaliyetler ve serbest meslek faaliyetlerinden sağlanan gelirler ve ücretler düzenlenecek daha farklı bir tarifeye göre vergilendirilebilir<sup>74</sup>. Vergi oranlarının %20 ile %45 arasında sıkışması dikey eşitliği büyük ölçüde zedelemektedir. Kaldı ki bugünkü tarifemizde vergi oranları %25'ten başlayıp %55'e ka-

<sup>72</sup> Artan oranlı gelir vergisine karşı yöneltilen eleştirilerle ilgili olarak geniş bilgi için bkz. Nil Özbakan, "Artan Oranlı Gelir Vergisinin Teorik Temellerine Eleştiriler", **Yaklaşım**(Temmuz, 1997), ss.106-110

<sup>73</sup> Özbakan, a.g.m.

<sup>74</sup> Ücretliler ve diğer kazanç ve irat unsurları için iki ayrı tarifinin uygulanması ile ilgili bir öneri için bkz. Mehmet Şafak, "Gelir Vergisi Tarifemiz ve Bir Öneri", **Vergi Dünyası** (Sayı 113, Ocak 1991), ss.11-15

dar yükselmektedir. Oranların yüksek olmasının yanı sıra bir diğer hususta dilimlerin ayarlanması meselesidir. Oranların düşürülüp dilimlerin dar tutulması ücretlerin sağlayacakları faydayı daha da sınırlandırmaktadır<sup>75</sup>. Bütün bu açıklamaların ışığı altında bir öneride bulunmak gerekirse, gelir vergisi tarifesinin taşıdığı olumsuzlukları ortadan kaldırmak amacı ile aşağıda ifade edilen, geniş tabanlı, düşük ve tek oranlı bir vergi sisteminin uygulanması önerisinde bulunulabilir<sup>76</sup>.

Bu uygulama ile birlikte, vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyetler büyük ölçüde vergi sisteminden kaldırılacaktır. Vergilendirme, tek vergi oranı uygulanarak gerçekleştirilecektir. Tüm vergi işlemleri için iki adet vergi formu kullanılacaktır. Bu formlardan ilki, gelir vergisi mükellefleri tarafından doldurulacaktır. İkinci form ise, işletmeler tarafından doldurulacaktır. Bu uygulamada mükellefler tarafından tek vergi formunu ilk hanesine toplam gelir yazılacak, muafiyetler düşüldükten sonra, tek vergi oranı olan %17 oranı bu tutara uygulanacak ve böylece elde edilecek tutar, vergi idaresine ödenecektir. Vergi oranının %17 olarak belirlenmesinin sebebi: Başlangıçta birçok verginin kaldırılması dolayısıyla ortaya çıkabilecek gelir kayıplarını önlemektir. Oran %10, %13 gibi daha düşük tutarlarda da belirlenebilir. Ancak bütçeyi etkilemeden birçok verginin kaldırılması ve gelecek yıllarda vergi oranının tekrar değişikliğe uğratılmasını önlemek amacıyla, oranın biraz daha yüksek belirlenmesi daha uygun kabul edilebilir<sup>77</sup>.

Tek vergi uygulaması vergi mevzuatının basitleştirilmesini sağlayacaktır. Bu sayede zaten çok karmaşık olan mevzuatın mükellefler tarafından kolay anlaşılması sağlanacaktır. Tüm mükellefler aynı vergi oranına tabi olacağı için bu sayede vergilendirmede tarafsızlık ilkesinin gerçekleşebileceği ileri sürülebilir. Böylece İstisna ve muafiyetlerden yararlanamayan mükellefler ile bu mükelleflerle aynı geliri elde eden fakat istisna ve muafiyetlerden

<sup>75</sup> Öztin Akgüç, "TBMM'ye Sunulan ve Kamuya Vergi Reformu Olarak Tanıtılan Tasarı İle Gerçekte Neler Getiriliyor, Konulu Açıkoturum, **Banka ve Ekonomik yorumlar**(Ocak-Şubat, 1993, Sayı ½), ss.5-28

<sup>76</sup> F. Kemal Ebiçlioğlu, "Geniş Tabanlı, Düşük ve Tek Oranlı Vergi Sistemi", **Vergi Dünyası**(Sayı 198, Şubat 1998), 31-40

<sup>77</sup> Fazıl Aydın, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Tek Vergi Uygulaması Tartışmaları", **Vergi Sorunları**(Sayı 94, Temmuz, 1996), ss.13-19

yararlandığı için daha az vergi ödeyen mükellefler arasında da aynı vergiyi ödemek suretiyle vergilemede adalet gerçekleştirilmiş olur. Vergi oranlarının yüksek olması vergi gelirlerinin artacağı anlamına gelmemelidir. Günümüzde vergi gelirleri vergi oranları arttırılarak değil, tersine vergi oranlarını düşürerek de arttırılabilir<sup>78</sup>. Kaldı ki vergi oranlarının çok yüksek olması sermaye hareketlerini etkileyerek vergiden kaçınma ve vergi kaçacağını da arttırmaktadır<sup>79</sup>. Tek oranlı vergi uygulaması ile vergi oranı makul bir seviyede olacak ve uygulama basitliğinden dolayı vergi kaçığı asgariye indirilerek vergi gelirleri arttırılacaktır. Tek oranlı vergi belki de şahsi gelirleri yükselterek bütçe denkleğinin sağlanmasına bile katkı sağlayabilecektir. Diğer taraftan yüksek gelir grupları ile düşük gelir gruplarının aynı vergi oranı ile vergilendirilmesinin vergileme açısından adaletsizlik doğuracağı, öte yandan da vergi gelirlerini azaltacağı ileri sürülebilir<sup>80</sup> ve, Laffer eğrisinin gerçekleşmesi çok güç koşullara bağlıdır, bu nedenle vergi oranlarını düşürerek vergi gelirlerini arttırmazsınız denilebilir Ancak unutulmamalıdır ki meşhur Laffer eğrisinin ifade ettiği, “vergi oranları düşürülerek vergi gelirlerinin arttırılabileceği” tezinin gerçekleşmesi güç olabilir ama imkansız değildir. Bu nedenle, 1995 yılında ABD’ nin gündeminde de önemli bir yer tutan ve halen üzerinde yoğun tartışmalar yapılan tek oranlı vergi uygulaması Türkiye’de de pekala tartışılabilir<sup>81</sup>.

### **3.4. Hesaplanan Gelir Vergisinden Yapılacak Mahsuplara İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi**

Burada ticari kazanç elde eden mükelleflerin ödemesi gereken Gelir Vergisinden yapabilecekleri mahsuplara ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununda yer alan hükümlere yer verilecektir. Bunlar geçici(peşin) vergi ve ticari kazançlar üzerinden yapılan vergi tevkifatlarıdır.

<sup>78</sup> Vergi oranındaki bir indirimin, vergi gelirlerini arttıracığı beklentisi **Laffer Etkisi** olarak adlandırılmaktadır. Bilgi için bkz. Presten j. Miller ve Allan Struthers, Vergi Oranları ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki ve Laffer Etkisinin Belirsizlikleri, Çeviren: Coşkun Can Aktan **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, (Cilt 8, Sayı 1, Yıl 1993), s.299-301

<sup>79</sup> Roger H. Gordon ve Soren Bo Nielsen, “Tax Evasion in an Open Economy: Value-Added vs. Income Taxation”, **Journal of Public Economics**(Volume 6 No 2, November 1997), ss.173-178

<sup>80</sup> Geniş bilgi için bkz., Aydın, a.g.m.

<sup>81</sup> ABD tek oranlı vergi tasarısı ile ilgili olarak bkz., Ahmet Kesik, “ABD Vergi Sistemi ve Reformu Üzerine”, **Maliye Dergisi** (Sayı 126 Eylül Aralık 1997), ss.84-89

### **3.4.1. Geçici (Peşin) Vergi**

**3.4.1.1. Halen uygulanmakta olan geçici vergi esası.-** Bilindiği gibi, gelir vergisi sisteminde, bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratlar, ertesi yılda yıllık beyanname ile beyan edilmekte ve bu beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, kazanç ve iradın elde edildiği yılı izleyen yıl içinde taksitler halinde ödenmektedir. Bazı hallerde de gelir vergisi, ister yıllık beyanname versin, isterse yıllık beyanname vermesin, kazanç ve iradın mükelleflere ödenmesi sırasında hâsılat üzerinden vergi sorumlularınca tevkif suretiyle kesilmektedir<sup>82</sup>.

Vergisini yıl içinde tevkif suretiyle peşin ödeyen mükellefler ile yıllık beyanname vermek suretiyle ertesi yılda ödeyen mükellef arasındaki ayrıcalığın giderilmesi amacıyla, peşin vergi uygulanmasına gidilmiştir<sup>83</sup>. Gerek ülkemizde ve gerekse diğer pek çok ülkede uygulanan peşin vergi esası ile mükelleflerin bir takvim yılında elde ettikleri kazançlarla ilgili olarak ertesi yılda ödeyecekleri nihaî vergiden mahsup edilmek üzere, gelir vergisinin bir kısmının kazancın elde edildiği cari yıl içinde tahsil edilmesi amaçlanmıştır.

Halen uygulanmakta olan geçici (peşin) vergi esası, Gelir ve Kurumlar Vergisi Sistemimize 1988 yılının sonlarına doğru çıkartılan 3505 sayılı Kanunla dahil edilmiştir<sup>84</sup>. 3505 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 120. maddeye göre, gerçek usulde defter tutmak suretiyle gelir vergisine tâbi "ticari" kazanç sahipleri ile "serbest meslek erbabı", cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, geçici vergi ödemektedirler<sup>85</sup>.

Diğer taraftan, peşin vergi uygulamasına başlanan tarihten günümüze kadar geçen süre içinde yapılan uygulamada, götürü usule tâbi ticaret ve sanat erbabı ile vergiden muaf esnaf peşin vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Geçici vergi, cari yılın Mart ayı içinde verilen yıllık Gelir Vergisi beyanname-

<sup>82</sup> Öncel, Kumrulu Çağan, a.g.e., s.345

<sup>83</sup> Şenyüz, a.g.e., s.275

<sup>84</sup> Akdoğan, a.g.e., s.224

<sup>85</sup> Bunların dışında kalan gelir vergisi mükellefleri ile senelere sair inşaat ve onarma işi yapan mükellefler geçici vergi kapsamına girmemektedir.

sine göre bulunan verginin, ticarî ve meslekî kazançta isabet eden kısmının % 50'si olarak hesaplanmaktadır<sup>86</sup>

Bu şekilde hesaplanan geçici verginin ilk taksiti Mart ayı içinde, diğer taksitleri de takip eden ayların 20. günü akşamına kadar olmak üzere, 12 eşit taksitte ödenmektedir<sup>87</sup>. Yeni işe başlayan mükelleflerde ilk gelir vergisi beyannamesi verinceye kadar geçen sürede, işi bırakan mükelleflerde ise, işin bırakıldığı ayı takip eden aylara ait geçici vergi alınmamaktadır. Cari yıl içinde ödenen geçici vergiler, o yıla ilişkin olarak ertesi yılın Mart ayında verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan Gelir vergisine mahsup edilmektedir. Bu mahsuptan sonra kalan bir tutarın bulunması hâlinde, bu tutar cari yılın geçici vergisine mahsup edilmektedir. Her iki mahsuba rağmen arta kalan bir geçici vergi tutarının bulunması hâlinde, bu tutar mükelleflere nakden iade edilmektedir<sup>88</sup>.

**3.4.1.2. Ülkemizde geçici vergi uygulamasının geçirdiği safhalar.-** Ülkemizde peşin ödeme veya peşin vergi olarak da adlandırılan sistem öteden beri aralıklarla uygulanmış bir sistemdir. 193 sayılı Gelir vergisi Kanununa 2361 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 117. madde ile 1.1.1981 tarihinden başlamak üzere, peşin (ödeme) vergi esasını getirilmiştir. Bu verginin kapsamına, gerçek usulde vergilendirilmiş ticarî ve meslekî kazanç sahipleri alınmıştır. Ancak, çiftçiler ile telif kazancı sahipleri ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, peşin ödeme kapsamı dışında tutulmuşlardır. 1981 yılında uygulanan peşin ödeme esasında mükellefler 50.000 lira ile 600.000 lira arasında değişen 5 gruba ayrılarak peşin ödemede bulunmuşlardır. 1981 yılında uygulanan peşin ödeme sistemi, 1982 yılında bazı küçük değişikliklerle aynen uygulanmıştır. Bu değişikliklerden birincisi, peşin ödemenin beyan edilen

<sup>86</sup> 1.1.1990 tarihinden sonraki dönemler için tahakkuk ettirilecek geçici vergi oranı 89/14913 sayılı kararla %30 olarak tespit edilmişken, 93/5143 sayılı kararla 1.3.1994 tarihinden itibaren verilecek gelir vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanacak geçici vergi için uygulanacak oran %50'ye yükseltilmiştir. Bu hususta bkz., "Resmi Gazete. 21854; 19 Şubat 1994 te yayınlanan 173 no lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

<sup>87</sup> Geniş Bilgi için bkz., Fethi Heper ve Ziyaettin Bildirici, "Ülkemizde ve Bazı Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisinde Geçici Vergi Uygulaması", **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**(Cilt V, Sayı 2., Kasım 1987)

<sup>88</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi, E. 1985, K. 1985; 11 Kasım 1985 için bkz., Kızılot, Vergi Uygulaması ile ilgili Muktezalar, s.1127; Akdoğan, a.g.e., s.224; TOBB, a.g.e., s.107

gelirin vergisinin % 30'u olduğu, ancak bu rakamın ticarî kazanç sahiplerinde 30.000 liradan, serbest meslek erbabında ise 50.000 liradan az 3.000.000 liradan fazla olamayacağı esasının getirilmesidir. Diğer değişiklik ise, senele-re sari inşaat ve onarma ile ev pansiyonculuğu içini yapanların 1982 yılında uygulanan peşin ödeme kapsamından çıkartılmasıdır. 1.1.1983 tarihinden itibaren peşin ödeme esası yürürlükten kaldırılmıştır. 1.1.1983 tarihinden 31.12.1985 tarihine kadar 3 yıl süre ile peşin vergi esas uygulanmamıştır. Ancak, 1.1.1986 tarihinden geçerli olmak üzere, katma değer vergisini baz alan ve "dahili tevkifat" olarak adlandırılan bir peşin vergi sistemi getirilmiştir<sup>89</sup>. 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren uygulanan dahili tevkifat sisteminin ortaya çıkardığı bazı sorunlar ve uygulama güçlükleri göz önünde tutularak, uygulanması daha basit olan ve halen uygulanan geçici vergi esasına geçilmiştir<sup>90</sup>.

Geçici vergi kapsamına, ticarî ve meslekî kazançları nedeniyle gerçek usule tâbi Gelir Vergisi mükellefleri girmektedir. Dolayısıyla, gerçek usulde vergiye tâbi ziraî kazanç sahibi çiftçiler, daha önceki dahili tevkifata tâbi oldukları haide, geçici verginin kapsamı dışında bırakılmıştır. Geçici vergi, nihai bir, vergi olmayıp, ertesi yılda verilecek yıllık beyannameler üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilmektedir. Mahsup edilemeyen tutar, o yıl ile ilgili olarak ödenecek geçici vergi taksitlerine, o da yetmediği takdirde diğer vergi borçlarına mahsup edilmekte, arta kalan bir tutarın bulunması halinde de bu tutar iade olunmaktadır. Dahili tevkifat sisteminde ise yıl içinde yapılan ödemelerin yıllık beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisinden fazla olması hâlinde, bu tutarın iadesi mümkün değildi. Dahili tevkifat sistemi, mükelleflerin hâsılatını baz almaktaydı. Bu sisteme göre, mükelleflerin bir dönem içinde ödeyecekleri Katma Değer Vergisinin yarısı (bazı istisnalar dışında), dahili tevkifat olarak hesaplanmaktaydı. Diğer bir anlatımla mükellefler satışını yaptıkları mal üzerinden Katma Değer Vergisi tahsil etmekte ve bunun yarısını da dahili tevkifat olarak hesaplamaktaydılar. Bu uygulama, mükelleflerin belgesiz mal satışını cazip hale getirmiş, ayrıca belgesiz mal satışı ile ilgili pazarlık etme alışkanlığını da teşvik etmiştir. Bunun

<sup>89</sup> Şenyüz, a.g.e., s.275  
<sup>90</sup> TOBB, a.g.e., s.107

içindir ki peşin verginin Katma Değer vergisinden ayrılarak, bir başka baza göre hesaplanması zorunlu olmuştur.

**3.4.1.3. Peşin vergi esasının bazı ülkelerde uygulanış şekli.-** Kaynak taraması yapılan pek çok ülkede "peşin ödeme" veya "peşin vergi" sisteminin olduğu görülmüştür. Avrupa Topluluğuna dahil 7 ülkede peşin ödeme esası, ülkemizde halen yürürlükte olan geçici vergi esasına benzer bir şekilde uygulanmaktadır<sup>91</sup>. Bunun dışında, OECD topluluğuna dahil diğer ülkelerde de peşin vergi sistemi mevcut bulunmaktadır. Ayrıca, diğer dünya ülkelerinden 18 ülkede de peşin vergi esası uygulanmaktadır. Çeşitli ülkelerdeki örnekler incelendiğinde, aynen ülkemizde olduğu gibi peşin vergi esasının uygulandığı, hatta bu ülkelerden Kanada, Endonezya, Pakistan, Peru, Tayvan'da bir önceki yıla ait verginin % 30'unun değil, tamamının peşin vergi olarak hesaplandığı görülmektedir<sup>92</sup>.

**3.4.1.4. Geçici vergi uygulamasından vazgeçilmesi halinde para değerinde meydana gelebilecek aşınma.-** Geçici vergi uygulamasından, bazı mükellefler veya tüm mükellefler için vazgeçilmesi halinde, geçici vergi kapsamından çıkartılan mükellefler vergilerini 3 ay ile 21 ay arasında değişen bir süre geçtikten sonra ödeyeceklerdir. Bu konuyu biraz daha açmak gerekirse; bir mükellef bir yıla ilişkin kazancını, takvim yılı başından sonuna kadar muhtelif aylarda elde edebilmektedir. Bu mükellef, takvim yılının Ocak ayında elde ettiği kazancın vergisinin üçte birini, bu verginin taksit dönemi olan müteakip yılın Eylül ayında, yani 21 ay sonra, Aralık ayı içinde elde ettiği kazancın vergisinin üçte birini de, birinci taksit dönemi olan yine müteakip yılın Mart ayında, yani 3 ay sonra ödeyecektir.

Bir mükellefin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazancının aylar itibariyle aynı olduğun unu kabul edildiği aşağıdaki tabloda mükellefin ikinci taksit dönemi de dikkate alınarak, vergisini ertesi yılda ve taksitler hâlinde ödemesinin sağlayacağı avantaj gösterilmiştir.

<sup>91</sup> a.g.e., s.109

<sup>92</sup> a.g.e., s.109

**TABLO 3.2**  
**Verginin ertesi yıl ödenmesinin sağlayacağı avantaj**

Kazancın Elde Edildiği ay	Ödenmesi Gereken Vergi Tutarı (TL)	1.Taksit Dönemi-ne(Takip Eden Yılın Mart Ayı) Göre Geçen Süre(Ay)	2.Taksit Dönemi-ne(Takip Eden Yılın Haziran Ayı) Göre Geçen Süre(Ay)	3.Taksit Dönemi-ne(Takip Eden Yılın Eylül Ayı) Göre Geçen Süre(Ay)	TaksitDönemlerine Göre Tecil Faizi Toplamı(TL)(63)	Taksit Dönemlerine Göre Gecikme zammı Toplamı(TL)(84)	Taksit Dönemlerine Göre Banka Faizi Toplamı(TL)(70)
Ocak	1.200.000	15	18	21	1.134.000	1.512.000	1.260.000
Şubat	1.200.000	14	17	20	1.071.000	1.428.000	1.189.998
Mart	1.200.000	13	16	19	1.008.000	1.344.000	1.119.999
Nisan	1.200.000	12	15	18	945.000	1.260.000	1.050.000
Mayıs	1.200.000	11	14	17	882.000	1.176.000	979.998
Haziran	1.200.000	10	13	16	819.000	1.092.000	909.999
Temmuz	1.200.000	9	12	15	756.000	1.008.000	840.000
Ağustos	1.200.000	8	11	14	693.000	924.000	769.998
Eylül	1.200.000	7	10	13	630.000	840.000	699.999
Ekim	1.200.000	6	9	12	567.000	765.000	630.000
Kasım	1.200.000	5	8	11	504.000	672.000	559.998
Aralık	1.200.000	3	6	9	378.000	532.000	420.000
<b>TOPLAM</b>	<b>14.400.000</b>				<b>9.387.000</b>	<b>12.544.000</b>	<b>10.429.989</b>

**Kaynak:**TOBB, Vergi İhtisas Komisyonu Raporu, ss. 111

**3.4.1.5. Geçici verginin mükellef grupları itibariyle dağılımı.-** Gelir vergisi mükelleflerinden bir kısmı geçici vergi kapsamına alınmamıştır. Zira bu mükelleflerden bir kısmı ücretleri, bir kısmı da hasılatları üzerinden ve bu gelirin kendilerine ödenmesi sırasında vergi ödemektedirler. Kazançları götürü usulde tespit edilen mükelleflerde idarece belirlenen götürü matrahları üzerinden hesaplanan vergilerini cari yılda üç eşit taksitte peşin olarak ödenmektedirler. Aşağıda ise sadece geçici vergi kapsamına giren mükellef sayısı gösterilmiştir. Geçici vergi kapsamına giren mükelleflerin sayısal dağılımı ise şöyledir:

**TABLO 3.3**  
**Geçici Verginin Mükellef Grupları İtibariyle Dağılımı**

Ticari kazanç sahipleri	1.345.770
Serbest meslek erbabı	50.730
Kurumlar Vergisi mükellefleri	147.808
<b>Kaynak:</b> TOBB, Vergi İhtisas Komisyonu Raporu, s.110)	

**3.4.1.6. Geçici vergi uygulamasının Anayasa karşısındaki durumu.-** Yukarıda da değinildiği üzere, halen uygulanmakta olan geçici vergi esas, 1.1.1989 tarihinden geçerli olmak üzere, 3505 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Sistemimize dahil edilmiştir. 3505 sayılı kanunla, vergi kanunlarında yapılan

değişikliklerden bazıları, Anayasa Mahkemesi nezdinde dava konusu yapılmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi'nce de geçici vergi uygulamasının Anayasaya aykırı olmadığı hüküm altına alınmıştır<sup>93</sup>.

**3.4.1.7. Geçici vergi ile ilgili öneriler.-** Sonuç olarak geçici vergi ile ilgili olarak şunlar söylenebilir. Geçici vergi uygulamasını amacı, paranın zaman değerini dikkate alarak, vergini mümkün olan en kısa zamanda tahsili ve hazineye aktarılmasına sağlamaktır. Paranın zaman değeri özellikle yüksek enflasyon ortamında önem arz etmektedir. Bu sorun bazı gelir unsurlarında vergi tevkifatı yoluyla aşılmaktadır. Ticari kazançlara ilişkin vergilerin de hazineye geç intikalini önlemek üzere vergi tevkifatına benzer bir yöntemin kullanılması gerekmektedir. Aksi halde aynı vergi oranı ile vergilendirilen çeşitli gelir unsurlarını üzerindeki vergi yükü, vergilerin ödenmesindeki farklı gecikme süreleri nedeniyle farklı olacaktır. Ancak, geçici verginin hesaplanmasında bir önceki takvim yılına ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisi tutarının esas alındığı durumda, ödenecek geçici vergi tutarı ile mükellefin cari yıldaki faaliyeti arasındaki ilişki kopmaktadır. Bu sakıncanın giderilmesi için geçici verginin geçmiş yıl kazancı esas alınarak hesaplanması yönteminin kaldırılması gerekmektedir. Çünkü, geçici verginin bu günkü uygulanış biçimi adaletli ve gerçekçi bir sistem olarak görülmemektedir. Bu nedenle, geçici vergi, aylık işletme hasılatının belirli bir oranının (%1, %2, ..gibi) KDV ile birlikte beyan ve ödeme mecburiyeti getirilmek suretiyle uygulanabilir ve bu uygulama asgari zirai vergi uygulamasında olduğu gibi, asgari ticari ve mesleki vergi de kabul edilerek nihai bir vergi durumuna dönüştürülebilir. Önerilen uygulamada oranların sektörler bazında sağlıklı tespiti halinde, tahakkuk eden verginin tamamının ait olduğu yıl içinde tahsilinin sağlanabileceği gibi, bu uygulama mükelleflerce daha adil bir sistem olarak kabul edilebilir. Kaldı ki geçici vergi asgari vergi olarak kabul edildiği takdirde, hayat standardı uygulamasının yürürlükten kaldırılması da kolaylaşacaktır.

### 3.4.2. Vergi Tevkifatı

Devletin vergi alacağına bir an önce kavuşma isteği ile birlikte vergi alacağını garanti altına alma, verginin ödeme zamanında yükümlülere ağır bir

<sup>93</sup>

Anayasa Mahkemesi. E: 1989/6, K, 1989/42; 7 kasım 1989, bkz. TOBB age s111

yük oluşturulmasını önleme gibi ihtiyaçların bir ürünü olan stopaj yolu ile tahsil yöntemi, Türk Gelir vergisinde, geniş bir uygulama alanı bulmuştur<sup>94</sup>. Ancak ticari kazançlarda pek fazla uygulama alanı bulmamakta ve genellikle senelere sair inşaat ve onarım işleri karşılığı yapılan ödemelerde karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, bu konuda birkaç önemli hususa değinmekle yetinilecektir.

**3.4.2.1. Vergi tevkifatının yararları ve sakıncaları.-** Yöntem yararları hazine açısından, vergilendirmede sürat sağlaması, devletin vergi alacağını teminat altına alması, vergi kaçağını azaltması, malî idarenin masraflarını azaltması olarak sayılabilir: Mükellef açısından ise büyük bir mükellef grubunu şekli yükümlülüklerden kurtarması, vergi yükünü hafifletmesi gibi yararlar taşımaktadır. Buna karşılık gelir unsurlarına veya stopaj konularına göre mükellefler arasında eşitsizlik yaratması, vergi kesme ödevi yüklenenlere şekli birtakım ödevler yüklemesi, artan oranlılığın sınırlı ölçüde uygulanabilmesi ve mükelleflerin kişisel durumlarına uyarlanamaması, uygulama alanının sınırlı olması, vergi idaresine bazı ek sorunlar yaratması gibi konular ise, yönteme yöneltilen eleştirileri oluşturmaktadır.

**3.4.2.2. Vergi tevkifatı ile ilgili görüşler.-** Vergi tevkifatı ya da stopaj yöntemi, mükellef, vergi kesen ve vergi idaresi arasında üçlü bir ilişkiyi öngörmektedir. Vergi kesmekle yükümlü tutulan kişiler, istihkak sahiplerine ödemede bulunurken, vergiyi alıkoymak (kesmek) ve vergi dairesine usulü dairesinde yatırmak zorundadırlar. Kimlerin, kimlere yapacağı hangi ödemelerden ne oranda vergi keseceği konusu, Anayasamızın 73. maddesinde de ifadesini bulan "vergilerin kanuniliği ilkesi" nin teminatı altındadır. Ancak, yine kanunla belirlenecek vergi kesinti oranları konusunda, Bakanlar Kuruluna yetki tanınabilir. Türk Vergi Sisteminde, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Damga Vergisinde söz konusu yönteme yer verilmiştir.

Gelir Vergisi içerisinde stopaj yöntemi, iki yönlü olarak işlev görmektedir. Bunlardan birincisi yöntemin bir tahsil fonksiyonu ifa etmesidir. Bu, yöntemin doğal uygulanma şeklidir. Yöntemin ikinci fonksiyonu bir tarh (nihai vergileme) yöntemi olarak kullanılmasıdır. Bu yoldaki uygulama Gelir Vergisinin bu yöntem aracılığı ile üniterlikten uzaklaştırılması sonucunu doğur-

94

Bilgi için bkz, Akdoğan, a.g.e., s.231-238

makta ve doğal olarak vergilemede adaletsizliğe yol açmaktadır. Asıl üzerinde durmak istediğimiz husus ta budur. Çünkü, bu yöntem Gelir Vergisi tahsilâtında önemi giderek artan bir yöntem hâline gelmiştir. Tevkif suretiyle alınan gelir vergisinin toplam gelir vergisine oranı, 1987 yılında %61.8 iken 1996 yılında %86.4 olmuştur<sup>95</sup>. Bu sonuç, Gelir Vergisinin artık bir stopaj vergisi haline dönüştüğünün ve dolayısıyla bu verginin beyana dayalı yıllık bir vergi olmaktan uzaklaştığının bir göstergesidir. Senelere sair inşaat ve onarım işlerinin karşılığında yapılan toplam tevkifatın gelir vergisi tahakkukuna oranının ise(GVK m94/4) 1987 yılında %2.4 iken 1996 yılına kadar yine bu orana yakın bir seyir izlemiş ve 1996 yılında yine %2.4 olmuştur<sup>96</sup>

Vergi tevkifatı ile ilgili olarak ifade edilmesi gereken bir diğer husus ise şudur. Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi, hem kimlerin vergi kesmekle yükümlü olduğunu, hem de hangi ödemelerden vergi kesileceğini ve bunların oranlarını düzenlemiştir<sup>97</sup>. Madde aynı zamanda Bakanlar Kurulunun yetkilendirilmesine ilişkin hükümleri de ihtiva etmektedir. Anılan madde, hem bir kısım gelir vergisi mükelleflerine, hem kurumlar vergisi mükelleflerine hem de vergi mükellefi dahi olmayan kuruluşlara vergi kesme ödevi yüklemiştir. Anılan maddenin 1. fıkrası, vergi kesintisinin, istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben yapılacağını öngörürken, madde metninde, bazı kesintilerin Gelir Vergisi mükellefi olmayan kimselerden yapılması da öngörülmüştür. Hatta maddede, ne gelir ne de kurumlar vergisi mükellefi olan kimselerden dahi tevkifat yapılması öngörülmüştür (Kira konusunda dernekler gibi). Maddenin bu açılardan kendi içerisinde bir çelişki yarattığını ifade etmek isteriz.

### **3.5. Ticari Kazançta Vergi Güvenlik Önlemlerine İlişkin Hükümlerin Yeniden Gözden Geçirilmesi**

Beyan edilen matrahların, gerçeğe uygun olup olmadığı, en sağlıklı biçimde, vergi incelemesi ile saptanabilir. Vergi incelemesi; zaman alıcı, maliyetli ve Türkiye'de olduğu gibi en fazla mükelleflerin % 3'ü dolayında gerçekleştirilebilen bir denetim yöntemi olduğundan, dolaylı denetim yöntemi

<sup>95</sup> Vergi İstatistik Yıllığı (Ağustos 1997), s.50-51, (Toplam Gelir Vergisi Oranı Tahakkuk bazında alınmıştır)

<sup>96</sup> Vergi İstatistik Yıllığı, 1997, s.50-51

<sup>97</sup> Vergi tevkifatı oranları ile ilgili geniş bilgi için bkz. Ali Dayıoğlu, "Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Vergi Tevkifatı Oranı", *Vergi Sorunları* (Sayı 2, 1986), ss.5-16

niteliğinde olan bazı vergi güvenlik önlemlerinin getirilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bugün gelir vergisi kanununda ticari kazançla ilgili olarak güvenlik önlemi diyebileceğimiz sadece hayat standardı kalmıştır. Ortalama kâr haddi ve asgarî gayri sâfi hâsılat esası, gider esası ve servet beyanı esası gibi vergi güvenlik önlemi diyebileceğimiz önlemler ise kaldırılmıştır.

### **3.5.1. Kaldırılan Vergi Güvenlik Önlemleri**

Ortalama kar haddi ve asgari gayri safi hasılat esası 1995 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere 1.1.1996 tarihinden itibaren 4108 sayılı kanunun 39 uncu maddesi gereğince yürürlükten kaldırılmış ve bu konuda Maliye Bakanlığı 190 no lu genel tebliği yayınlamıştır. Dolayısıyla gelir vergisi sistemimizde bugün için böyle bir vergi güvenlik müessesesi kalmamıştır. Ancak Türk gelir vergisinde en fazla tartışılan ve güvenlik müessesesi olduğu hususunda ciddi tereddütlerin bulunduğu, söz konusu iki hususu gözden geçirmekte vergi güvenlik müesseselerinin getiriliş amacı bakımından yarar vardır.

**3.5.1.1. Ortalama kar haddi.-** Eski Kazanç Vergisi Kanununda yer alan "asgari mükellefiyet" bir tarafa bırakılacak olursa, "ortalama kâr haddi esası", "gider esası" ile birlikte vergi hükûkumuza ilk kez 1950 vergi reformu ile birlikte girmiş ve bu yılın başından itibaren elde edilen gelirlere uygulanmaya başlanılmıştır. İlk adı "asgarî kâr haddi esası" olan bu müessese, daha sonra "ortalama kâr haddi esası" adı altında başarı ile uygulanmış, 2361 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle de, hizmet işletmeleri ile taşıma işleriyle uğraşanlar bu müessesenin kapsamından çıkartılmış ve asgarî gayri sâfi hâsılat esası adı altında ama yine aynı madde bünyesinde, ayrı bir vergi güvenlik önlemi hâline getirilmiştir. Belge düzeninin yerleşmediği bir ortamda, ortalama kâr haddi esası başarılı olarak uygulanmış ve belge düzenlemeyen çoğu mükellefler, hiç değilse, ortalama kâr hadlerinin altında kazanç beyan etmeye çalışmıştır. Ancak, 1985 yılından itibaren, vergi mevzuatımızda yapılan birtakım düzenlemeler, yeni getirilen Katma Değer Vergisi Kanunu ve vergi iadesi uygulaması ile belgelerin anlaşmalı matbaalara bastırılması ya da noterlere onaylattırılması belge alış verişini belli bir disiplin altına almıştır. Özellikle, belge düzenlemeyenler için uygulanan hapis cezası ve işyeri kapatma

cezası da, belge düzenleme alışkanlığının yerleşmesinde etkin rol oynamıştır. Bu çerçevede, serbest rekabet anlayışına dayalı bir ticarî ve ekonomik sistemin uygulandığı ülkemizde, ortalama kâr haddi esas, önemli bir sorun olmaya başlamış ve âdeta varsayıma dayalı bir vergileme biçimine dönüşmüştür. Bu nedenle söz konusu güvenlik müessesesinin kaldırılmasında isabet olmuştur<sup>98</sup>.

**3.5.1.2. Asgari gayri safi hasılat esası.** Kaldırılan bir diğer vergi güvenlik müessesesi ise "asgarî gayri safi hâsılat esası"dır. Bu Müessese vergi hukukumuzda 2361 sayılı Kanunla getirilmiştir. Asgari gayrisafi hasılat esasının getirilmesi ile daha önce ortalama kâr haddi esas bünyesinde denetime tabi tutulan otel, gazino, lokanta, bar, pavyon, plaj vb. hizmet işletmeleri ile her türlü taşıma işleriyle uğraşanlar, nakliyeciler de dahil edilmek suretiyle asgarî gayri safi hasılat esasının kapsamına alınmıştır<sup>99</sup>.

Asgari gayri sâfi hâsılat esasına ilişkin uygulamada; yıl içinde farklı tarihlerde, asgari gayri sâfi hâsılat esasına tabi işyerlerinden, önceden tespit edilenlere gidilip, hâsılat tespiti yapılmakta, hâsılat tespitini yapan kişilerin vergi inceleme elemanları olması gerekmekte idi. Hâsılat tespiti, yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez (örneğin 5-6 kez) yapılmakta, yıl içinde tespit edilen hâsılatın ortalaması bulunup, 365 güne uyarlanarak, işletmenin yıllık hâsılatının ne tutarda olması gerektiği belirlenmeye çalışılmaktaydı. Tespit edilen hâsılat ile mükellefin beyan ettiği hâsılatın kıyaslanması sonucu, beyan edilende düşüklük bulunursa, aradaki farkın açıklanması istenilmekte, açıklamanın yapılmaması ya da farkın kısmen veya tamamen kabul edilebilir nitelikte görülmesi hâlinde, bulunan fark üzerinden ikmalen tarh işlemi yapılmaktaydı.

Görüldüğü üzere, asgarî gayri sâfi hâsılat esas, mevcut şekliyle, uygulanması zaten son derece güç bir müessese idi. Modern bir gelir vergisinin bünyesinde barınması güçtü. Denetimin yetersiz oluşu, uygulamada birlik sağlayacak bir Yönetmelik, Tebliğ ya da iç genelgenin bulunamayışı, nakliyeciler ev tamircilerde bu müessesenin uygulanma şansını yok denecek ka-

<sup>98</sup> Bu hususta bir görüş için bkz. Adnan Kahveci, Birinci Vergi Kongresi, a.g.e. s.5-9; ESİAD, a.g.e., 28

<sup>99</sup> Şükrü Kızılot, "Asgari Gayrisafi Hasılat Esası Uygulaması ve Etkinliği", *Yaklaşım* (Yıl 1, Sayı 5 Mayıs 1993), ss.11-14

dar az oluşu tüm işlemlerde giderlerin %20'sinin safi kazançta esas alınması gibi yönleri<sup>100</sup>, bu meselenin başlıca aksayan yönleri olarak gözükmekteydi. Bu konuda yapılabilecek en anlamlı uygulama ölü doğmuş bir vergi güvenlik müessesesi olarak kabul edebileceğimiz bu müessesenin kaldırılması idi nitelikte olsa gelir vergisi sistemimizden çıkartılması başarılı<sup>101</sup>

### **3.5.2. Hayat Standardı Esası**

Günümüzde ticari kazançlara ilişkin, vergi güvenlik önlemi olarak kabul edebileceğimiz, sadece hayat standardı esası müessesesi kalmıştır.

**3.5.2.1. Genel açıklamalar.-** Hayat standardı, 2772 Sayılı Kanunla 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 116 ncı madde ile getirilen bir oto kontrol müessesesidir<sup>102</sup>. Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı hayat standardı esasına tabidir Hayat standardı temel gösterge tutarı; faaliyetin yapıldığı takvim yılı sonunda geçerli olan ve 16 yaşından büyük sanayi kesiminde çalışan işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının, Birinci sınıf tacirler için 3,1 katı, ikinci sınıf tacirler için 1,8 katı, serbest meslek erbabı içinde 2,8 katıdır<sup>103</sup>(GVK. Geçici. Madde. 35). Ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının zarar beyanı da dahil olmak üzere kazançları, temel gösterge tutarına hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilavelerin yapılması suretiyle bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde, geçici 35 inci maddeye göre belirlenen tutar, vergi tarhına esas gelirin hesaplanmasında ilgili kazanç tutarı olarak dikkate alınır(GVK. Geçici Madde 35).

<sup>100</sup> Bu konuda geniş bilgi, ayrıntılı açıklama ve uygulama örnekleri için Bkz., Şükrü Kızılot, **Gelir vergisi Kanunu ve Uygulamaları** (Ankara: Savaş Yayınları, 1991; Şükrü Kızılot, **Ortalama Kar Hadleri ve Gayrisafi Hasılat Esası** (Ankara: Vergi Yayınları, 1993); Danıştay Üçüncü Dairesi. E. No: 1989/2086, K.No: 1991/2102; 13 Haziran 1991, Kızılot, Mayıs 1993, a.g.m.

<sup>101</sup> ESIAD, a.g.e. s.28

<sup>102</sup> Özden, a.g.m.; Gürkan Gürle "Hayat Standardı Esasında Uygulamaya İlişin Eleştiriler", **Vergi Sorunları** (Sayı, 1984/3), ss.43-47; Mehmet Bulut, "Hayat Standardı Göstergeleri yer Değiştirse Nasıl Olur", **Maliye ve Sigorta Yorumları** (Sayı: 260, 15 Kasım, 1997), ss.68-70,

<sup>103</sup> Geçici 35 inci madde 1.1.1990 tarihinden geçerli olmak üzere 3689 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenmiştir.

**3.5.2.2. Mevcut yasal düzenlemedeki aksaklıklar.-** Mevcut yasal düzenlemeye göre hayat standardında iki tür gösterge kullanılmaktadır. Birincisi temel gösterge ikincisi de normal ya da ek diyebileceğimiz göstergedir. Temel gösterge kanunla belirlenmiş olup bunun altında beyanda bulunulamaz. Bu sayede temel göstergenin çok üstünde kazanç elde eden kimi yükümlüler temel gösterge tutarında bir gelir beyan ederek temel göstergenin üzerindeki gelir dilimlerinin peçelemekte, vergiden kaçırma olanağına kavuşmaktadırlar. Bu durum da temel gösterge az kazanan içinde çok kazanan içinde asgari vergi matrahı olmaktadır<sup>104</sup>. Oysa gerçekte ise az kazananlar için azami vergi matrahı olmaktadır.

Hayat standardı yükümlünün yaşam biçimine bakılarak getirilmiş bir vergi güvenlik müessesesi olarak telaffuz edilse bile, bu müessesedeki temel göstergenin yaşam biçimi ve yaşam düzeyi ile bir ilintisi olduğunun söylemek oldukça güçtür<sup>105</sup>. Temel gösterge tutarı yaşam düzeyine uyarlanmış olmaktan çok götürü vergilemeyi anımsatmaktadır<sup>106</sup>. Çünkü: Gerçek usulde vergilendirmede, gelirden bu gelirin elde edilmesi ile ilgili giderler düşüldükten sonraki net kar vergiye tabi tutulur. Oysa bu esasta götürü olarak tespit edilen gelir vergilendirilmektedir<sup>107</sup>. Bu nedenle hayat standardı uygulaması gerçek gelirlerin göz önünde bulundurulmasını engellediği için, GVK' nun 41 ve 42 inci maddelerinde yer alan ticari kazancın tespitinde indirilecek ve indirilemeyecek giderleri düzenleyen hükümlerin işlemlerine engel olmakta, mükelleflerin çoğu hayat standardı göstergelerinden vergi ödeme yolunu seçmektedirler. Ne kadar gelir elde edilirse edilsin sadece temel gösterge üzerinden vergi ödemek vergi ödevini yerine getirmiş olmakla eşdeğer sayılmaz. Geçim seviyesi, gelir üzerinden alınan vergilerde vergilendirilecek bir unsur olarak değil aksine vergi dışı bırakılan bir unsur olarak dikkate alındığı halde yürürlükteki rejimde hayat standardı vergilendirilmek suretiyle gelir vergisinin amacına ters düşülmektedir<sup>108</sup>.

Görülmektedir ki bir ticari kazanç sahibi ya da serbest meslek erbabı bir vergileme döneminde zarar ettikleri takdirde ya da tespit edilen gösterge-

<sup>104</sup> Gürle, a.g.m.; Gültekin, a.g.m.

<sup>105</sup> Bulut, a.g.m.

<sup>106</sup> a.,g.m

<sup>107</sup> Gültekin, a.g.m.

<sup>108</sup> a.g.m.

den daha az kar elde ettikleri halde, bu zarar ya da düşük karları kabul görmemektedir. Oysa GVK' nun birinci ve ikinci maddeleri gelirin gerçek ve net tutarları üzerinden alınacağını açıkça hüküm altına alınmıştır. Bu durumda bu madde kanunun birinci maddesiyle hüküm altına alınan "net gelir" ilkesiyle de çelişmektedir<sup>109</sup>. Ticari yaşantıda mutlaka kâr edileceğini düşünmek yanlıştır. İşletme faaliyette bulunduğu süre içinde zarar edilebilir ya da düşük kazanç elde edebilir ve yaşantısı için mevcut harcamayı da bankadaki parasından, hisse senedi ve tahvil satışından, altından nakit parasından yapabilir ya da borçlanabilir<sup>110</sup>.

Mevcut yasal düzenleme ile ilgili bu genel eksikliklerin yanı sıra, hayat standardı esasına mesnet teşkil eden göstergeler açısından dikkati çeken bazı sorunlar da sırasıyla aşağıda belirtilmeye çalışılmıştır:

Özel binek otomobilleri: Özel binek otomobiller üçlü bir sınıflamaya göre değerlendirilmeye tâbi tutulmuşlardır. Bu şekilde mükellefin göstergelerde yer alan değişik silindir hacimli otomobiller için yılda asgarî tutarlarda harcama yapacağı varsayılmıştır. Oysa, bugün otomobillerin değerlerinin belirlenmesinde çok daha önemli olan husus bunların modelleri ve diğer özellikleridir. Silindir hacmi 1600 cc olan 1965 model bir özel otomobil ile silindir hacmi 1600 cc olan 1990 model bir özel otomobilin değeri aynı değildir. Aynı hacimde 1700 cc olan 1988 model Renault ile 1988 model Mercedes marka otomobilin değeri de aynı değildir. Silindir hacminin yani sıra modele göre de sınıflama yapılmaması bir eksikliklerdir.<sup>111</sup> Kalkınmada birinci derecede öncelikli yörede faaliyet gösteren birinci sınıf bir tacir<sup>112</sup> 1600 cc ye kadar bir adette otomobile sahipse 498.300.000.-TL sı temel gösterge, 41.600.000.-TL da ek gösterge olmak üzere toplam 539.900.000.-TL beyanda bulunacaktır. 1996 yılı fiyatları ile silindir hacmi 1600 cc ye kadar olan herhangi bir marka otomobilin değeri, çeşitli markaların fiyat ortalaması alındığında 1 milyar liranın altında olmasa gerek. Bu verilere göre bir değerlendirme yapılırsa; bu

109

Gültekin, a.g.m.

110

TOBB, a.g.e. s.106

111

a.g.e., 104

112

1996 yılı için Gelir Vergisi Kanununda yer alan değerlerdir.

mükellefler servet beyanı esasına göre vergilendirilmiş olsaydı, otomobilin normal değeri olan 1 milyar lirayı da normal beyanlarına ekleyecek ve artan oranlı tarifeye göre hesaplanarak tarh ve tahakkuk ettirilen vergiyi ödemekle sorumlu olacaklardır. Uygulanmakta olan hayat standardı esasında ise bu otomobilin parasal değeri ne olursa olsun, bu birikim için sadece 41.600.000.-TL nin vergisi ödenecektir. 1 Milyar Türk Lirası 41.600.000.-TL'nin 24 katıdır. Bu durumda mükellef 1 milyar lira için sadece 41.600.000.-TL nin vergisinden sorumlu tutulacaktır<sup>113</sup>. Bu görüşe şöyle bir itiraz gelebilir ve mükellefin servet beyanı esasına göre vergilendirilirse 1 milyar liranın vergisi sadece bir kere ödeneceği sonraki yıllarda vergiye tabi olmayacağı, işletmeye kayıtlı ise amortismanın da gider unsuru olacağı, oysa hayat standardı temel ve ek göstergelerde her sene artış uygulanarak vergilendirme yapılacağı ileri sürülebilir. Gerçekten, hayat standardı temel ve ek göstergelerindeki artışlar genel ekonomik ve enflasyonist durum sonucunda iyi niyetli bir mükellefin beyanına da yansiyacaktır. Bu nedenle artış sadece göstergelerde değil beyanlarda da o oranda olacaktır. Öte yandan 1 milyar liranın hiç indirim ve istisnaya tabi tutulmadan getireceği vergi yaklaşık 275.000.000.-TL temel ve ek gösterge tutarının hiç indirim ve istisnaya tabi tutulmadan getireceği vergisi 136.970.000.-TL civarında olacaktır. Üstelik erken alınan verginin değeri de bir sonraki yıldaki aynı tutardaki vergiden daha yüksek olacaktır<sup>114</sup>. Bu nedenle satın alınan mal ve hizmet bedellerinin satın alındığı dönemde vergilemeye tabi tutulmasının, bu harcamaların her birinin her dönemde belirli bir götürü tutarın vergilendirilmesinden daha gerçekçi ve daha adil olacağı kuşkusuzdur.

**Mülkiyetli binalar:** Mükellefin kendisi, eşi ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişiler tarafından bizzat kullanılan birden fazla binalar uygulamada göz önüne alınmaktadır. Oysa hayat standardı esasının dayandığı varsayım, mükellefin yaşam düzeyinden hareketle onları değerlendirmek olmasına karşın; lüks ve belirli bir eve sahip bir konut sahibi değerlemeye alınmamaktadır. Ankara'nın Mamak semtinde iki evi olan bir mükellefin iki evinin değeri Çan-

<sup>113</sup> Bulut, a.g.m.  
<sup>114</sup> a.g.m.

kaya'daki lüks bir evin üçte bir fiyatına bile yaklaşmamaktadır. Bu koşullarda Mamak semtindeki mükellef hayat standardı esası uygulamasına göre değerlemeye tâbi tutulurken, Çankaya'daki tek konut sahibi değerlemeye tâbi tutulmamaktadır. Büyük şehirlerin belli semtlerinde aylık kira tutarlarının normal standartlara göre çok yüksek düzeyde bulunduğu gözlenmektedir. Bu bakımdan ülkemiz uygulamasında normal standartlara göre lüks ve belirli özelliklere sahip birinci konutun değerlemeye alınması gerekmektedir<sup>115</sup>.

Kiralanmış binalar: Önceden belirlenmiş olan hayat standardı göstergesi tatil amacı ile gidilen otel, motel ve benzeri yerler için bu yerlerde konaklanılan gün ile konaklayan kişi sayısına ve seyahatin birden fazla olup olmadığına bakılmaksızın bir defa uygulanmaktadır. Konaklanan gün ve konaklayan kişi sayısına bakılmaksızın sabit bir göstergenin uygulaması adaletsiz bir uygulamaya neden olmaktadır. Tatil yerinde birkaç gün kalınabileceği gibi, bir mevsim boyunca da tatil yapılabilir. Bir kişinin birkaç gün tatil yapması ile bir sezon boyunca yapacağı tatil birbirinden farklı harcamayı gerektirmektedir. Konaklanılan gün ve konaklayan kişi sayısına bakılmaksızın, her ikisine sabit bir göstergenin uygulanması yerine belli bir süreyi aşan tatilelerin gösterge kapsamına alınması ile kişi sayısının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir<sup>116</sup>

Emsâl Kira Bedeli: Mükellefin kendine ait olan ve bizzat kullandığı iki dairesi olduğunu varsayalım. Bunlardan biri şehir merkezinde, diğeri de şehre belirli uzaklıkta olsun: Birinin emsal kira bedeli aylık 20.000.000- TL, diğerininse emsal kira bedeli 10.000.000- TL olsun. Bu koşullarda mükellefin hangi dairesinin emsal kira bedelinin yarısı hayat standardı esasında göz önüne alınacağı hakkında bir açıklık bulunmamaktadır<sup>117</sup>. Öte yandan, mükerrer 116 ncı madde de tutar olarak belirlenmeyen tek husus " mülkiyeti yukarıda sayılan kişilere ait olan birden fazla binadan her biri için; yıllık emsal kira bedelinin yarısı" göstergesidir. Bakanlar Kurulu gösterge tutarlarını art-

<sup>115</sup> TOBB, a.g.e., s.104

<sup>116</sup> a.g.e., s.104-105

<sup>117</sup> a.g.e., s.104-105

tırdığı zaman asgari miktarlar ile tutar olarak belirlenen gösterge miktarları arttırılmakta fakat “yıllık emsal kira bedelinin yarısı” aynı kalmaktadır<sup>118</sup>.

Özel hizmetlerde devamlı ve ücret karşılığında çalıştırılanlar: Gösterge uygulamasında, istihdam edilenlerin özel hizmetlerde devamlı ve ücret karşılığında, çalıştırılmış olması yeterli sayılıp, diğer hususlar göz önüne alınmamaktadır. Oysa mükellefin kendi konumundan veya hizmetin niteliğinden doğan, çeşitli durumların göz önüne alınması gerekir. Mükellefin evinde bakmakla yükümlü olduğu belli bir yaş üzerinde, ya da hastalıkları ve sakatlıkları nedeniyle devamlı bakıma muhtaç olan yakınlarının bulunması durumunda, doktor raporuyla belgelendirilmesi koşuluyla gösterge kapsamı dışında bırakılarak, sosyal amaçlı uygulamalara yer verilmesi gerekmektedir. Çünkü, bu gibi durumlarda yapılan harcamalar keyfilikten değil, zorunluluktan kaynaklanmaktadır<sup>119</sup>.

Yarış atları: Yarış atının saf kan olup olmadığı, yaşı, yarışa fiilen katılıp katılmaması gibi hususlar göz önüne alınmadan gösterge uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra, belli bir harcamayı gerektirmesi açısından, tespit edilebildiği ölçüde süs köpekleri, maymun, papağan gibi özel zevkler için, üretim dışı kullanılan hayvanların da gösterge kapsamına alınmasının uygun olacağı düşünülmektedir<sup>120</sup>.

Turistik amaçlı yurtdışı seyahatleri: Yurtdışına gidişlerle ilgili olarak herhangi bir ayırım yapılmaması da bazı aksaklıklara neden olmaktadır. İspanya'da Boğa güreşlerini seyretmeye gidenle, kendi adına bilimsel araştırma için giden kişi aynı göstergeye tâbi tutulmaktadır. Oysa, gidilen ülkenin konumu, uzaklığı, yolculuk şekli, alınan döviz miktarı ve yurtdışında bulunulan sürenin de göz önüne alınarak değerlemeye tâbi tutulması gerekir. Ülkenin tarih boyunca siyasal sınırlar yönünden geçirdiği değişimler sonucunda çeşitli komşu ülkelerde yaşayan ve Türkiye'de yakınları bulunan ve sayılan milyonlarla ifade edilen Türk asıllı vatandaşlar yaşamaktadır. Bu nedenle, gerekli durumlarda (hastalık, ölüm, kaza, düşün vs.) Türkiye'den komşu ülkelere kısa süreli seyahatler yapılmaktadır. Aynı zamanda, bu seyahatler maddi bakımdan da çok

118 Gürle, a.g.m.  
119 TOBB, a.g.e., s.105  
120 a.g.e., s.105

büyük bir külfet getirmektedir. Sırf tatil amacıyla yurtdışına özel uçak, vapur, gemi gibi araçlarla tatil yapmaya gidenlerle, yakınlarını ziyaret amacıyla komşu ülkeye giden veya dini görevini yerine getirmek için seyahat eden mükellefler arasında ayrı değerlendirme yapmak gerekir.

Diğer sorunlar: Mükellefin medeni durumu veya çocuk sayısı da göz önüne alınmamıştır. Öğrenim yapan çocukların yurtiçinde mi, yurtdışında mı ya da paralı okulda mı okuduklarını da göstergede göz önüne almak gerekmektedir. Meslek grupları, faaliyette bulunulan yer (şehir, semt, bölge) gibi kazanç ve faaliyet konuları gibi hususlar göz önüne alınarak çok ayrıntılı bir düzenlemeyle hayat standardı esasının sakıncaları azaltılabilir. Mükellefin beyanıyla sınırlı olan hayat standardında esas uygulamasında, mükellefler hayat standardı göstergelerini beyan etmediği sürece bunların ne zaman, nerede çalıştığını saptamak güç olacaktır. Mükellefin servet dışı unsurlarının ve yaşantı biçiminin tespiti ihbar ve rastlantı dışında zor bir iştir.

**3.5.2.3. Hayat standardı ile ilgili Anayasa Mahkemesi'nin görüşü.-** Hayat standardı esas, verginin gerçekliği ilkesiyle olan bağlantısı ve Bakanlar Kuruluna verilen düzenleme yetkisinin vergide kanunilik prensibiyle olan ilişkisi nedeniyle uygulamada tereddüt ve itirazlara yol açmış ve bu beyanda konu Anayasa Mahkemesi önüne getirilmiştir Bu hususta hayat standardı ile ilgili Anayasa Mahkemesi'nin en yeni üç kararı ele alınacak ve iptal istemlerinin gerekçeleri ile karşı gerekçeler ve sonuca yönelik düşüncelerimize yer verilecektir.

i-Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 116 ncı maddesinde düzenlenen hayat standardı esasında değişiklik yapan 3239 sayılı kanunun 68 inci maddesinin<sup>121</sup> Anayasanın birinci ve dördüncü fıkalarına aykırı olduğu savı ile Anayasa Mahkemesine dava açılmıştır. Anayasa Mahkemesi: Hayat standardı esasının anayasada öngörülen "mali güce göre vergileme" ilkesine yönelik bir düzenleme olduğu, oto kontrolü sağladığı, mükellefin gerçek gelirine vergi incelemesi dışında da yaklaşılabilmesine imkan tanıdığı gerekçeleriyle anayasaya aykırı bir yönü olmadığına karar vermiştir<sup>122</sup>.

<sup>121</sup> 4.12.1985 günlü, 3239 sayılı kanun

<sup>122</sup> Anayasa Mahkemesinin 19.3.1987 ve E. 1986/5, K.1987/7 sayılı kararı, Bu karar 12.11.1987 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Kararın tam metni için bkz. Nedim Türkmen, "Hayat Standardı Müessesesine Anayasa Mahkemesinin Yaklaşımı ve Hayat Standar-

ii-3505 sayılı kanununun 18 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen hayat standardı esasına ilişkin geçici 32 nci maddenin Anayasanın 73, başlangıç kısmının sekizinci paragrafı ile 2,5,7,10,13 ve 173. maddelerine aykırı olduğu gerekçeleri ile anayasa mahkemesine dava açılmıştır<sup>123</sup>.

Anayasa mahkemesi: Hayat standardı esasına ilişkin düzenlemeyi, sosyal devlet ilkesi ile bağdaşmadığı ve mali güce göre vergileme ilkesine ters düştüğü, temel hak ve özgürlüklere aykırı olarak, hayat standardı esasını belirleyen tutarların matrah düzeyine getirilemeyeceği, yükümlüye açıklama ve kanıtlama hakkı tanımadığı, çalışma özgürlüğünün anayasa ile güvence alınan temel hak ve özgürlüklerden olduğu gerekçeleri ile 2,13 ve 49 uncu maddelere aykırı bulmuştur. İnsanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli olan koşulları hazırlamakla görevli olan devletin, bu tür vergiyi salmasının temel amaç ve görevleri ile bağdaşmadığını kabul edip 5 inci maddeye de aykırı bulmuştur. Düzenleme ile gerçek gelir gerçek vergi amacından uzaklaşarak varsayım yolu ile sonuç alınmak istenmesinin mali güce göre ödeme ilkesine aykırı olduğunu ancak Anayasanın 73 üncü maddesine aykırılık savının, Bakanlar Kuruluna yetki verildiği gerekçesiyle dayanaksız olduğunu karara bağlamıştır. 10 uncu ve 173 üncü maddelerle ilgili olarak da bu düzenlemenin yasa önünde eşitliği düzenleyen Anayasanın 10 ve esnaf ve sanatkarın korunması için destekleyici önlemler alınmasını düzenleyen 173 üncü maddesiyle bağlantıları saptanmadığından anayasaya aykırılık savını geçersiz bulmuştur.<sup>1</sup>

iii-3689 sayılı yasanın 7 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 35 inci maddenin üçüncü fıkrasının Anayasanın 2, 13, 49, 73 ve 153 üncü maddelerine aykırı olduğu gerekçeleri ile Anayasa Mahkemesi'ne dava açılmıştır<sup>124</sup>.

dı Esasına Göre vergilemenin Kaldırılması Konusu", **Vergi Sorunları**(Sayı 96, Eylül 1996), ss.59-69

<sup>123</sup> "Anayasa Mahkemesi. E.1989/6, K.1989/4; 7 Kasım 1989, Bu karar "Resmi Gazete. 20484; 6 Nisan 1990'da yayınlanmıştır. Kararın tam metni ve geniş bilgi için Bkz. Türkmen, a.g.m.

<sup>124</sup> Anayasa Mahkemesi. E.1991/7, K.1991/43; 12 Kasım 1991. Bu kara, Resmi Gazete. 21293 ; 23 Ocak 1992'de yayınlanmıştır.

İptali istenen hüküm ile daha önce iptal edilen hüküm arasında içerik ve kapsam yönünden bir özdeşlik bulunmadığından Anayasanın 153 üncü maddesine aykırı görülmemiştir. Aksi kanıtlanması ve saptanması olanağı varken varsayıma geçerlilik tanımak hukuk devletinin öngördüğü hukuk güvenliği ile bağdaşmadığından fıkra Anayasanın 2 inci maddesine aykırı bulunmuştur. Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanmasını düzenleyen Anayasanın 13 üncü maddesiyle iptali istenen kural arasında doğrudan bir bağlantı kurulmadığından bu maddeye aykırılık savı yerinde görülmemiştir. Hayat standardı esası yükümlüleri güçleri dışında vergi ödemek ve bu sebeple de meslek yaşamlarını sona erdirmek gibi bir sonuca götürür, bu nedenle dava konusu fıkra, Anayasanın 49 uncu maddesine aykırıdır. Açıklama ve kanıtlama olanağına tam olarak yer vermeyen bu kural mali güce göre vergi ödeme ilkesine aykırı düşer. Bu düzenleme belirtilen nedenlerle Anayasanın 73 üncü maddesine aykırıdır<sup>125</sup>.

**3.5.2.4. Anayasa Mahkemesi kararlarının değerlendirilmesi.-** Anayasa Mahkemesinin inceleme konusu yapılan üç kararının irdelenmesi sonucunda; mahkemenin belge düzeninin tam olarak uygulanmadığı alanlarda gerçek gelire yaklaşmak amacıyla, oto kontrol araçlarına benzer bir araç olarak hayat standardı esasını, bir oto kontrol aracı olarak tanımladığını görmekteyiz. Mahkeme, Hayat standardı esasının Anayasanın 73 üncü maddesinde belirlenen mali güce göre vergileme amacını gerçekleştirebilmesini, yükümlünün belirli bir gelir tutarının karinesi sayılan "yaşam düzeyinin" başka gelirlerle sağlandığının kanıtlanmasına olanak verilmesine bağlamaktadır. Vergide adaletin, bir kısım gelirleri açıklama nedeni olarak kabul edip, aynı nitelikteki diğer gelirleri açıklama nedeni olarak kabul etmemekle zedeleneceği saptamasını yapmıştır. Açıklama ve kanıtlama olanağına tam olarak yer veren hayat standardı esasına ilişkin düzenlemelerin "mali güce göre vergi ödeme" ilkesine uygun olacağı sonuçlarına ulaşılmıştır<sup>126</sup>. Böylece hayat standardı esası ana yapısı itibariyle yürürlükte kalmıştır.

<sup>125</sup> Bu hükmeye bir oyla karşı çıkmıştır. Bunun için üçüncü Anayasa Mahkemesi kararına bakılabilir.

<sup>126</sup> Türkmen, a.g.m.

**3.5.2.5. Hayat standardı esasının kaldırılması.-** Bütün bu aksaklıklardan dolayı, esnaf üzerinde büyük bir yük oluşturan, kazanılmayan paradan vergi alınması sonucunu doğuran, gerçek kazancın vergilendirilmesi olanağını ortadan kaldıran ve bir baş vergisine dönüşen hayat standardı esasının kaldırılmasında fayda vardır<sup>127</sup>. Gerçek gelire göre vergilendirmeden yana olan görüş sahipleri, böyle götürü bir vergilendirmenin yerine, servet beyanı ve gider esası gibi gerçek geliri daha sağlıklı bir biçimde kavrayan müesseselerin uygulanması gerektiğini ifade etmektedirler<sup>128</sup>. Bundan dolayı, servet bildirim esasının tekrar vergi sistemimize alınmasında<sup>129</sup> ve sadece vergi incelenmesinin kapsamına alınanlara değil, bütün mükelleflere ve mükellef olmayanlara harcama ve tasarruflarının kaynağının sorulmasına ilişkin bir yasal düzenlemenin getirilmesinde yarar vardır<sup>130</sup>. Gider esası ve servet beyanına ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

**3.5.2.6. Gider esası ve servet beyanının getirilmesi.-** Gider esası müessesesi 2995 sayılı Kanunla 27 Nisan 1984 tarihinden itibaren kaldırılmış bir vergi güvenlik önlemidir. Bu müessesenin yürürlükte olduğu dönemde, mükelleflerin yıl içinde yapmış oldukları kira, tatil, özel oto harcamaları, seyahat giderleri, yeme, içme, ısıtma, aydınlatma vb. geçim giderleri toplamı ile beyan ettiği matrah kıyaslanarak, gelirin üzerinde gider beyan edilmesi halinde bunun nedenleri sorularak, duruma göre ikmalen tarhiyat yapılmaktaydı. Özellikle son yıllarda, uygulama işlerliği ortadan kalkan ve ancak mükellefin beyan etmesi halinde saptanabilen giderler esas alınmak suretiyle tarhiyat yapılmasına neden olan bu müessesenin kaldırılması, son derece yerinde bir uygulama olmuştur. Ancak, aşağıda önerilen servet beyanı müessesesinin yeniden kabul edilmesi halinde, gider esasının da zorunlu olarak servet beyanı müessesesi ile uyumlu bir biçimde yeniden ele alınarak düzenlenmesi zorunlu görülmektedir<sup>131</sup>.

<sup>127</sup> Özyürek, Ekonomik Forum, a.g.m.

<sup>128</sup> Bulut, a.g.m.

<sup>129</sup> Burhan Şenatalar, "Dolaysız Vergilerle İlgili Öneriler", **Türkiye Ekonomisine Sosyal ve Ekonomik Çözümler Cilt 1**, (Ankara: TÜSES Vakfı Yayınları, 1991), ss.109

<sup>130</sup> Türkmen, a.g.m, Gültekin, a.g.m.

<sup>131</sup> TOBB, a.g.e. s.102

Servet beyanı<sup>132</sup> aslında gelir ile servet arasındaki organik ilişkiden yararlanarak yapılan beyanın doğruluk derecesinin saptanmasında kullanılan bir yöntemdir. Türkiye'de servet beyanına ilişkin tartışmalar, bir vergi denetim aracı olmasının dışında, zaman zaman dolaylı bir biçimde ideolojik görüşlerin malzemesi haline getirilmiştir. Bu durumun bir bakıma, sosyo-psikolojik bir haklılığı da vardır. Şöyle ki: Gelir Vergisinin yürürlüğe konulduğu 1950 yılında vergi güvenlik müessesesi olarak sadece ortalama kâr hadleri ve gider esasları getirilmiş, servet beyanı ise her nedense sistem içinde yer almamıştır. 27 Mayıs 1960 yılında çıkartılan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda servet beyanına yer verilmesi ise zamanlama yönünden son derece isabetsiz olmuştur. Çünkü, o dönemlerde, Türkiye'de özel mülkiyet, piyasa ekonomisi vb. kavramlar ve kurumlar ülkenin gündeminde devamlı olarak kalmış ve tartışılmıştır. Böyle bir zaman kesiti içinde servet beyanının kuşku ile karşılanmış olmasını doğal karşılamak gerekir. Ancak, bugün için bütün bunlar geride kalmış, mülkiyete ve piyasa ekonomisine karşı çıkan ekonomik ve siyasal sistemler hemen bütünüyle çökmüştür.

Servet beyanı esasları uygulandığı sürece, vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesinde, etkin bir vergi güvenlik önlemi olmuştur. Bu müessesenin uygulanmasında defter ve belgeler üzerinde yapılan inceleme sonucu saptanamayan matrah farkı, kişinin servetindeki artıştan hareket ederek, kavranmaya çalışılmıştır. Servet beyanı Türkiye'deki uygulama biçimiyle, dünyanın hiçbir ülkesinde uygulanmamaktadır<sup>133</sup>. Bu müessesenin yürürlükte olduğu dönemde, mükellefler başlangıç servetlerini yüksek göstermek suretiyle, âdeta ileriye dönük bir fon oluşturuyorlar ve gizledikleri gelirleri maskeleyebiliyorlardı. Daha sonra da edindikleri bazı servet unsurlarının değerini (örneğin gayri menkulleri) gerçek değerinin altında göstermek ya da hiç beyan etmemek veya yakın akrabalarına borçlanmak suretiyle bu güvenlik önleminin etkinliğini azaltabiliyorlardı. Ancak tüm bunlara karşın, servet beyanı esasları yine

<sup>132</sup> 2995 sayılı kanunla 27 Nisan 1984 tarihinden itibaren kaldırılan servet beyanı müessesesi ile, iki dönem arasındaki servet artışlarından hareket edilerek, o dönem içinde beyan edilen gelirin gerçeğe uygunluk derecesi bir başka deyişle vergi dışı bırakılan gelir kısmını bulunmadığı araştırılmaktaydı.

<sup>133</sup> TOBB, a.g.e., s.103

de, en etkin vergi güvenlik önlemi olarak, vergi kayıp ve kaşasını önlemede etkin bir rol oynamıştır.

Ülkemizde belge düzeni sağlıklı işler ve vergi bilinci de istenilen düzeye getirilirse "servet beyanı" niteliğinde bir oto kontrol sistemine gerek duyulmayacaktır. Ancak, bu ortam oluşuncaya kadar, vergisini ödeyen mükellef ve toplum vicdanı yönünden bu kuruma ihtiyaç bulunmaktadır<sup>134</sup>.

Servet beyanının en önemli ve aksak yanı ise, gelirden fazla harcama ve birikim yapılmış olduğunun saptanmasındaki zorluktur<sup>135</sup>. Bu zorluğu yenmenin en kolay, en etkili ve en köklü yolu ise, yukarıda ifade edildiği gibi belge düzeninin sağlıklı bir biçimde geliştirilip yerleştirilmesi, her yeni doğan vatandaşa yaşamı boyunca değişmeyecek bir vergi numarası verilmesi ve bununla birlikte merkezi bilgisayar ağı bir denetim sisteminin kurulmasıdır<sup>136</sup>. Ancak, siyasal endişeler ve ekonomik nedenlerden ötürü bu müessesenin yeniden ihdas edilmesinin mümkün olmaması halinde, ortaya çıkan çeşitli hukukî ihtilafları ortadan kaldırabilmek için, servette meydana gelen artışların ve kişisel harcamaların vergi incelemelerinde veri olarak kullanılabileceğine dair bir hükmün Vergi Usul Kanununa konulmasında yarar bulunmaktadır<sup>137</sup>.

Sonuç olarak denilebilir ki tasarlanmış veya kağıt üzerinde gösterilmiş veya gösterilmek zorunda bırakılmış kazanç, gerçek kazanç değildir. Gerçek kazanç servete dönüşmüş kazançtır. Bu nedenle adalet ölçüsü ve mantığı ile bağdaşmayan<sup>138</sup>, Hayat standardı esasının kaldırılması ve Yerine servet beyanının getirilmesi zarar değil aksine büyük yararlar getirecektir<sup>139</sup>.

<sup>134</sup> ESİAD, a.g.e. s.29

<sup>135</sup> Bulut, a.g.m.

<sup>136</sup> a.g.m., Bilgi için bkz, Adnan Yıldırım, "Gelir İdaresinin Modernizasyonunda bir aşama: Tek Vergi Numarası ve Otomasyonun Yaygınlaştırılması", *Yaklaşım* (Ağustos, 1995), ss.43-46

<sup>137</sup> TOBB, a.g.e. s.104

<sup>138</sup> Adnan Gülerman, "Vergi Reformu Mali Reform", *Yaklaşım* (Aralık, 1997), ss.18-22

<sup>139</sup> Türkmen, a.g.m.,

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye’de, 1992 yılına kadar genel bütçe vergi gelirleri içerisinde en fazla paya sahip vergi, %42.4 ile Gelir Vergisi iken, bu yıldan sonra Gelir Vergisinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı hızla azalmış, 1996 yılına gelindiğinde, %30.1 ile, toplam KDV’ nin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı olan %33.0’ ın altına düşmüştür<sup>1</sup>. Bir başka deyişle Gelir Vergisi, genel bütçe gelirlerinin en önemli kaynağı olma özelliğini kaybetmeye başlamıştır. Gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükelleflerinin ve götürü usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükelleflerinin sayısal dağılımına bakıldığında ise, ticaret ve sanat erbabının gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükellefleri içerisindeki oranının %75, götürü usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükellefleri içerisindeki oranının ise %95 civarında olduğunu görülmektedir<sup>2</sup>. Yani Gelir Vergisi hasılatının büyük bir kısmı ticaret ve sanat erbabından elde dilmektedir. Dolayısıyla, Gelir Vergisinde gözlenen düşüşte ticaret ve sanat erbabının vergilendirilmesinden, beklenen hasılatın sağlanamamasının da, etkisi vardır.

Ticari kazancın vergilendirilmesinden beklenen hasılatın sağlanamamasının nedenlerinin araştırıldığı bu çalışmada, ticari kazancın tanımına, tespit şekillerine, hesaplanmasına ve ödenmesine ilişkin hükümler şu anda mevcut olan yasal düzenlemenin ışığı altında yeniden gözden geçirilmiş ve ticari kazançların vergilendirilmesi ile ilgili olarak iyileştirici nitelikte birtakım sonuçlara ulaşılmıştır.

i-Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancı düzenleyen 37 inci maddesinde, bazı fıkralardaki özel ibareler haricinde ticari faaliyetin bütününe ilişkin olmak üzere devamlılık koşulunu belirleyen açık bir hüküm yoktur. Oysa devamlılık ticari kazancı arızî kazançtan ayıran önemli bir unsurdur. Ancak, GVK’ nun 82 inci maddesinde arızî ticari faaliyetin de tanımı yapılmadığı için ticarî kazanç ile arızî

<sup>1</sup> Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistik Yıllığı, (Ankara: Ağustos 1997), s.47

<sup>2</sup> Bkz. Vergi İstatistik Yıllığı, s.57-59

kazanç arasındaki kıstası kesin olarak saptamak her zaman mümkün olamamaktadır. Bu nedenle yasa koyucunun, özellikle âriziliğinin kıstaslarını kanunda vurgulaması gerekmektedir. Bu husus, yoruma bırakılabilecek bir konu değildir. Çünkü, bir gelir akımının hangi gelir unsurunun kapsamına girdiği son derece önemlidir. Burada, Gelir Vergisi tarifesi tektir, gelirin hangi gelir unsurunun kapsamını girdiğinin ne önemi vardır? şeklinde bir soru akla gelebilir. Ancak unutulmamalıdır ki her gelir unsurunun indirimleri, istisnaları, muafiyetleri ile uygulama kolaylıkları ve getirilmiş olan yükümlülükleri farklı farklıdır. Örneğin, bir taşınmazın satışından elde edilen kazanç ticari kazançsa vergiye tabi iken, aynı satış arzı bir faaliyet durumunda ise vergi alınmaması söz konusu olabilecektir. Yine aynı şekilde gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında belirli bir miktara kadar istisna kabul edilen gelirler, ticari kazancından dolayı yıllık beyanname vermek zorunda olan yükümlüler için vergiye tabidirler. Bu nedenle kazancın hangi gelir unsurunun kapsamına girdiğinin belirlenmesi ve ona göre işlem yapılması gereklidir. GVK' 37 inci maddesi ise, böyle bir imkanı tanımamaktadır. Bu nedenle Gelir Vergisi kanununun 37 inci maddesinin ticari kazancı hiçbir tereddüde yer vermeyecek şekilde yeniden tanımlanmasında yarar vardır. Amaç bütün ticari faaliyetleri kayıt altına almak ve vergilendirmek olduğu için, sürekli olarak yapılan ticari ve sınai faaliyetlerden elde edilen bütün ticari kazançlar Gelir Vergisine tabidir şeklinde bir tanımlamanın yapılması mümkündür.

ii-Teknikte, telekomünikasyonda ve ulaştırmada gerçekleşen süratli gelişmeler ve siyasal hedefli iktisadî entegrasyonlar vergilemeye temel teşkil eden bazı kavramlara yeni yorumlar getirilmesini, yeni kavramlara yer verilmesini ve mevzuatta bu istikamette bazı değişiklikler yapılmasını gerektirmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda bir gerçek kişinin tam mükellefiyet kapsamına girmesi, yani Türkiye içinde ve dışında elde ettiği kazanç ve iradın tamamı üzerinden vergilendirilmesi için Türkiye'de yerleşmiş olması öngörülmüştür (GVK.m.3). Ayrıca, ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar da Türkiye'de yerleşmiş sayılmışlardır (GVK m.4/1). 1960'lı yıllardan itibaren bir çok vatandaşımız gelecekte dönmek niyet ve ümidi ile yurtdışına gitmişlerdir ve hâlen de yasal olan ve olmayan yollardan gitmeye devam etmektedirler. Bunlardan bir çoğunun kanuni ikametgâhı, kayıtlara göre hâlen Türkiye'dedir. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 4. maddesinin 1. fıkrasına ".....çalışma vb. sebeplerle yurtdışında altı aydan fazla kalanların bu hükmün dışında kaldıklarını" belirten bir fıkra eklenmesinde yarar vardır. Çünkü,

altı aydan fazla bir süre çalışmak amacıyla yabancı bir ülkede kalan bir kimse OECD tarafından benimsenen normlara göre(183 gün) o ülkede de ayrıca tam mükellefiyete tabi olabilmektedir. Bu gibi durumların vergi anlaşmalarıyla çözülmesi her zaman mümkün olmayabilmektedir. Medeni Kanunda bir gerçek kişinin ancak bir ikametgâhının olabileceği, ticari ve sınaî müesseseler için ise birden ziyade ikametgâhın varlığının kabul edildiğini unutulmamalıdır.

iii-Ticari kazançlarda götürü usulde vergilendirme, her şeyden önce önemli bir vergi kaybına yol açmaktadır. Çünkü, götürü mükelleflerin çok büyük bir kısmını ticaret ve sanat erbabıdır. Nitekim, 1996 yılında gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefi sayısı 1.766.314, götürü usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefi sayısı 881.497 dir. Bunun ise 833.210' u ticaret ve sanat erbabından oluşmaktadır. Bu ise toplam götürü mükellef sayısının %95'ine isabet etmektedir. 1996 yılında götürü usule tabi olanlardan tahsil edilen gelir 9 trilyon 350 milyar liradır. Bu ise mükellef başına ayda ortalama 900 bin lira vergiye tekabül etmektedir. Eylül 1997 de asgari ücret elde eden birisinin dahi 6.831.562 TL yani yaklaşık 8 katı vergi ödediği göz önüne alındığında olayın çarpıklığı ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan, götürü usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin, toplam gelir vergisi mükellef sayısına oranı ise yaklaşık, 1/3 civarındadır. Başka bir anlatımla iki gerçek usuldeki gelir vergisi mükellefine, bir götürü mükellef düşmektedir. Kayıt dışı ekonominin Milli Gelirin %25 i ile %40'ına ulaştığı bilinen ülkemizde, bu ekonomiye de zemin hazırlayan götürü usul yüzünden devletin vergi kaybı düşünüldüğünde meselenin ulaştığı boyutlar ürkütücü bir manzara arz etmektedir. Bu nedenle ticaret ve sanat erbabını büyük ölçüde etkisi altına alan götürü usulün kaldırılmasında, yerine ise 1960'lı yıllarda da gündeme gelen götürü mükelleflere fazla yükümlülük yüklemeyen fakat gerçek kazançlarının beyan altına almayı sağlayan basit usul ya da ona benzer bir uygulamaya geçilmesinde yarar vardır.

iv-Ticari kazançlarda indirilecek ve indirilemeyecek giderlere ilişkin hükümlerde de birtakım çözüm bekleyen sorunlar vardır. Türkiye'de bu hususta sürekli olarak yapılan bir yanlışlık bulunmaktadır. Şöyle ki, vergi tahsilatının artırılması amaçlandığında hemen mükelleflerin gerçekte yaptıkları birtakım giderlerin reddedilmesi ve amortisman oranının düşürülmesi gibi kolay yollar tercih edil-

mektedir. Halbuki zor ve fakat yapılması gereken ise, hiç kayıtlı olmayan veya götürülük gibi kolay kalkanların altında gizlenen, gerçekte elde ettiği kazançla oranla çok düşük oranda vergi ödeyen veya hiç ödemeyen kitleye gidip, bu grubun elindeki gelirinin kavranması ve vergilendirilmesidir. Bunun içinde, öncelikle vergini tabana yayılması ve mükellefiyet kapsamı içinde olmaları gerekirken bulunmayan kesimlerin disiplin altına alınması gerekmektedir. Ancak Türkiye'ye de vergi idaresinin etkinliğinden söz etmek güç olduğu için bu gelirlerin kavranması daha da güçleşmektedir. Vergi idaresinde yapılacak bir revizyonla mevcut vergi mükelleflerine ek bir yük getirmeden vergi hasılatında önemli boyutlarda artış sağlanması mümkün olabilecektir. Öte yandan, vergi uygulaması yönünden, yapılan giderlerin tamamının, vergi kanununda zikredilen kazanç ve iratların tespitinde gider yazılması mümkün değildir. İndirilecek giderler yönünden, her ülkenin vergi mevzuatında, farklı ilkeler bulunmaktadır. Ancak, genelde hakim olan yaklaşım, ticarî kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi ile, yapılan giderler arasında belli bir ilişkinin bulunması zorunluluğudur. Yabancı ülkelerden bazılarında, indirilecek giderler yönünden kapsam geniş tutulurken bazılarında belli sınırlamalar getirilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri ve diğer bazı ülkelerde vergi tarifesi ile indirilecek giderler arasında bir ilişki kurulduğu görülmektedir. Yani, indirilecek giderlerin kapsamının geniş tutulduğu dönemlerde, vergi oranları yüksek olmakta, tersine, indirilecek giderler yönünden belli sınırlamaların bulunduğu ya da bazı harcamaların gider olarak kaydedilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, vergi oranlarının düşük tutulduğu görülmektedir. Türkiye'de ise ticari kazancın vergilendirilmesinde indirilecek ve indirilmeyecek giderler yönünden büyük pürüzler yaşanmaktadır. Bu pürüzlerin ortadan kaldırılabilmesi için vergilerin enflasyondan arındırılmış kazançtan alınmasına özen gösterilmeli, tüm harcamalar masraflara katılmalı, geri kalan kazançtan vergi alınmalıdır. Böylece hiç kimse de vergi kaçırmaya çalışmayacaktır.

v-Gelir vergisi Kanununu 40 ıncı maddesinde sigorta primleri ve emeklilik aidatlarının vergiye tabi kazancın tespitinde indirilebileceği ifade edilmiştir(GVK. m.40/2). Yapılan bazı vergi incelemelerinde, inceleme elemanları, SSK priminin işveren hissesinin gider olarak kaydedilebilmesi için, bu primlerin ödenmiş olması

koşulunu aradıkları tespit edilmiştir<sup>3</sup>. Bu yönde çıkan uyuşmazlıklarda da Danıştay'ca farklı yönlerde kararlar verilmiştir<sup>4</sup>. Gelir vergisi Kanununda 4008 sayılı kanunla yapılan değişiklikten sonra da bu hüküm kanunda aynen kalmıştır. Oysa ki bilindiği gibi ticari kazançta "tahakkuk" esası geçerlidir. Fakat, sigorta primlerini düzenleyen bent hükmünde olduğu gibi, kanunda yer yer "ödeme" tabirlerine yer verilmiştir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanununun, 40. maddesinin bu konuda hiç bir tereddüde yer vermeyecek şekilde yeniden düzenlenmesinde yarar vardır.

vi- Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanların düşülebileceği hüküm altına alınmıştır, (GVK. m.40/7). Ayrıca, 1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere de nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere, binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçlar içinde kullanılan diğer taşıtların amortismanlarını yarısını gider olarak indirilebileceği kabul edilmiştir. Ancak, Gelir Vergisi Kanununda yer alan motorlu araçların bazıları için uygulanan amortisman nispetinin ve yönteminin gözden geçirilmesinde yarar vardır. Özellikle, lüks otomobillerin yılın sonuna doğru alınarak işletmenin aktifine kaydedildiğine ve azalan bakiyeler usulüne göre de amortisman ayrılmak suretiyle, birinci yılda bunun bedelinin % 50'sinin gider kaydedildiğine sık sık rastlanılmakta<sup>5</sup>, bu uygulama ise, önemli tutarlarda vergi kaybına neden olabilmektedir. Sözü geçen sakıncanın önlenbilmesi amacıyla, motorlu taşıtlar için düşük oranlı bir amortisman oranı uygulanmasında yarar vardır. Ayrıca; ticarî kazanç elde edenler belli esaslar çerçevesinde, özel otomobillerinin amortismanını ve masraflarını gider kaydedebilmelerine karşın, serbest meslek erbabı olan doktor, avukat vb. meslek mensupları böyle bir olanaktan yoksun bulunmaktadır. Bu kişiler, taksi ile duruşmaya, icra takibine ya da hasta muayene etmeye gittiklerinde, taksi şoförüne gider pusulası imzalatılmaları koşuluyla, şehir için ya da duruma göre şehirlerarası yolculuk giderlerini masraf kaydedebilmelerine karşın, kendi otomobillerinin ne yakıtını ne de amortismanını 1/2 oranında dahi olsa gider kaydedememektedirler. Yapılacak bir yasal düzenleme ile, kazanç unsurları arasındaki

<sup>3</sup> TOBB, a.g.e., s.67

<sup>4</sup> a.g.e., s.67

farklı uygulamalar ortadan kaldırılarak bu kişiler için de, ticari kazanç elde edenlerin benzeri bir gider yazma olanağı tanınmasında yarar vardır.

vii-Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi hükmü uyarınca, ticari kazancın tespiti sırasında söz konusu kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler indirim konusu yapılabilmektedir. Bu çerçevede işle ilgili olarak alınan banka kredilerinin faizleri veya tahvil faizleri, işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak nazara alınmakta ve matrahtan indirilebilmektedir. Enflasyon ortamlarında faiz hadleri, reel faizle birlikte anaparadaki aşınma payını da kapsamakta, dolayısıyla gider yazılan faiz tutarlarının içinde anapara geri ödemelerine isabet eden bir payda bulunmaktadır. Faiz tutarlarının reel faizi aşan kısımlarının gider yazılabilmesini engelleyecek düzenlemeler yapılması, öz kaynaklar ile çalışan işletmeler ile kredi ile çalışan işletmeler arasında birinci grup aleyhine olan durumu düzeltmek ve işletmeleri öz kaynaklarına yöneltmek açısından uygun olacaktır. Bu düzenlemenin ticarî kazançların yani sıra ziraî kazançlar ile serbest meslek kazançları için de yapılması gerekmektedir.

viii-Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesi eş ve çocuklara ödenen ücretlerin gider olarak indirilemeyeceğini açıkça belirtmiştir(GVK. m41/2). İş ile hiç ilgisi olmayan sadece evin geçimi için eş ve çocuklara ödenen paranın gider olarak kabul edilmemesini normal karşılamak mümkündür. Ancak uygulamada birçok eş ve çocuklar, işyerinde hizmetli gibi çalışmakta ödenen ücret bordroda gösterilmekte, tevkifat yapılarak yatırılmakta, SSK. mevzuatı yönünden gider olarak gözükmektedir. Buna rağmen bu tür giderlerin Gelir Vergisi Kanununu 41 inci maddesine göre gider olarak kabul edilmemesi anlamak güçtür. Maddenin gerekçesinde "teşebbüs sahibinin eşi ve çocuklarına verilen paralar bir hizmet mukabili verilmiş olsa bile, gelir vergisi sistemi içinde bunların gelirleri teşebbüs sahibinin gelirleri ile birleştirileceğinden bu gibi giderlerin masraf sayılması mükellef içinde idare içinde külfet doğurur" şeklindedir. Ancak GVK' muzun 87 inci maddesinde bu tür gelirlerin birleştirilmesi ihtiyari hale getirilmiştir. Bu nedenle 41 inci maddede yer alan söz konusu düzenlemenin yeniden gözden geçirilmesinde yarar bulunmaktadır.

ix-Günümüzün ekonomik ortamında sermaye enflasyon karşısında erozyona uğramakta ve gittikçe küçülmektedir. Teşebbüs sahibi işletmeye koyduğu sermaye ile makine araç vb. aldığı zaman bunlar için amortisman yolu ile giderlere aktarım söz konusu olmakta ancak, sermaye olarak konan paranın üzerinden herhangi bir eksilme bedeli ayrılmamaktadır. Bu durumda bazı müteşebbisler ilave sermaye olarak koymaları gereken meblağları işletmeye koymamakta bunları başka alanlarda özellikle borsa, bankada vadeli hesap, hazine bonosu alımı vb. yatırım araçlarına aktarmakta, sermaye ihtiyaçlarının da banka kredileri yoluyla temin ederek faizlerini giderlere rahatlıkla intikal ettirmektedirler. Oysa, günümüz koşullarında vergisel bir avantaj sağlandığı takdirde bu tür olumsuzluklar ortadan kalkabileceği düşünülebilir.

x-Gelir Vergisi Kanununu 41 inci maddesine 4008 sayılı kanun la eklenen 8 inci bent ile dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen mükelleflerle amortisman tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan mükelleflerin finansman giderlerinden bir kısmının gider olarak indirilmeyeceği hükmü getirilmiş, sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait finansman giderleri bu uygulamanın dışında tutulmuştur. Kanun değişikliğinin gerekçesi, "para değerindeki düşmelerin stok değerinde yarattığı suni artışlar yolu ile mükelleflerin fiktif kazançlar üzerinden vergi ödemelerinin önlenmesi" olarak ifade edilmiştir. Ancak, sabit kıymetlerin yeniden değerlemesi ve son giren ilk çıkar yöntemi gibi yöntemler enflasyonun vergi matrahı üzerinde yarattığı aşınmanın önlenmesinde etkili olamamaktadır. Ayrıca mevcut yasal düzenlemeye göre, yeniden değerlendirme yapılması veya dönem sonu stoklarının LIFO yöntemine göre değerlendirilmesi nedeniyle finansman giderlerinin bir kısmını indiremeyecek olan mükelleflerin finansman giderlerinin yanı sıra finansman gelirlerini de bulunması halinde uygulamanın nasıl yapılacağı konusunda herhangi bir belireme bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığımızın bir tebliğiyle bu hususun açıklığa kavuşturulmasında yarar vardır<sup>6</sup>. Aynı madde ile ilgili

<sup>6</sup> Yukarıdaki açıklamalardan sonra; Maliye Bakanlığı 55 no.lu K.V.G. Tebliği ile finansman giderlerinin yanı sıra finansman gelirlerinin de bulunması halinde, söz konusu gelir ve giderlerin birbirleri ile mukayese edilmek suretiyle netleştirilmesinin mümkün olmayacağı, finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu olacağı hüküm altına almıştır. Ancak Danıştay'ın 1997/771 esas 1997/3795 sayılı kararı ile, tebliğin bu bölümü, mali güce göre vergi alma ve safi gelirin vergilendirilmesi ilkesine aykırılığı gerekçesi ile iptal edilmiştir. Buna göre, finansman giderlerinden benzer nitelikteki finansman gelirleri düşülerek kalan net değer üzerinden hesaplama yapılacaktır. Böylece Danıştay tarafından

ğer açıklığa kavuşturulması gereken husus ise indirilemeyecek finansman giderlerinin hesaplanmasında yaşanmaktadır. Kanun hükmüne göre, indirim oranı VUK hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının Maliye Bakanlığınca o yıl için tespit edilecek ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunacaktır. İndirim oranının uygulanması sonucunda bulunan miktarın %25'i ticari kazancın tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilmeyecektir. Buna göre, yeniden değerlendirme oranı sabitken ticari kredi faiz oranı yükseldikçe veya aradaki fark açıldıkça indirim kabul edilmeyecek tutar azalacaktır. Yeniden değerlendirme oranı ile ticari kredi faiz oranının eşit olması halinde ise, finansman giderinin %25'i gider veya maliyet olarak kabul edilmeyecektir. Gerçekten ortalama ticari kredi faiz oranı arttıkça indirilmeyecek finansman giderinin de artması gerektiği halde, kanunda yer alan hesaplama yöntemi bu sonucu vermektedir. Ayrıca KDV Kanununun 30 uncu maddesi "d" bendi, kanunen kabul edilmeyen giderlerle ilgili KDV' nin indirilemeyeceğini hükme bağlamıştır. Gider kısıtlaması da kanunen kabul edilmeyen gider olduğuna göre, buna ait KDV' nin de indirilmemesi lazımdır. Ancak Bakanlık KDV kanununun 29/4 üncü maddesi ile verilen yetkiye istinaden kanununun 30 uncu maddesi "d" bendinin, gider kısıtlaması uygulaması nedeniyle uygulanmamasını uygun görmüştür. Bir başka deyişle gider kısıtlaması oranına göre hesaplanan finansman giderlerine isabet eden bu giderlerle ilgili KDV'ler indirim konusu yapılabilecektir. Bu hususta da bir tereddüt yaşanmaktadır. Sonuç olarak finansman giderlerine ilişkin olarak getirilen bu uygulamanın ya tamamen kaldırılması ya da uygulanabilir bir hale getirilmesinde yarar vardır.

xi- Gelir Vergisi Kanununun 7 inci maddesinin 1 inci bendi hükmü gereği olarak iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere gönderenlerin bu işlerden dolayı elde etmiş oldukları kazançlar Türkiye'de elde edilmiş sayılmamaktadır. Benzer düzenleme Kurumlar Vergisi Yasası'nda da mevcuttur (KVK. m.12/1). 1950 vergi reformunun yapıldığı sırada Türk Ekonomisinin durumu göz önünde tutularak kabul edilmiş olan bu özel muaflik kazanç vergisinin uygulandığı dönemde de uygulanmıştır. Ancak, Türkiye Ekonomisinin bugünkü geldiği seviyede yeniden gözden geçirilmesinde fayda vardır. Türkiye'de

bu konudaki uyuşmazlıklardan birisi giderilmiştir. Bkz. Bekir Nahit Kitiş, "Gider Kısıtlaması", *Mükellefin Dergisi* (Sayı, 63 Mart 1998), ss.18-24

serbest bölgeler oluşturulmaya başlanmıştır. Serbest bölgeler içinde elde edilen kazanç ve iratlar vergiden bağıştır. Böyle bir durumda Gelir Vergisi Kanununun 7/1. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 12/1. maddesinde yer alan düzenlemelere gerek bulunmamaktadır. Türkiye içerisinde faaliyet gösterip Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere gönderme koşulu zaman zaman kaybolmakta, bu aşamada elde edilen kazançların saptanması pek kolay olamamaktadır. Dolayısıyla bu bağıştığın kaldırılması, bağıştığın serbest bölgede faaliyet gösterence yararlanılmasına gerekli imkânın sağlanması artık bir zaruret hâline gelmiş bulunmaktadır. Türkiye'ye geçici olarak gelenler Türkiye pazarlarında rahatlıkla ticarî faaliyet yapabilmekte, "bavul ticareti" denen yeni bir ticarî faaliyetin giderek yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Birçok ülkede bavul ticareti yasak olduğu gibi, vergi yasalarına konulan hükümlerle bavul ticaretinin vergiye tâbi bir uğraş alanı olduğu, gerekli beyanın yapılmaması halinde ağır para cezalarına konu olabilecek bir fiil olarak kabul edileceği yönünde hükümler konulmak suretiyle bavul ticaretinin de vergi yönünden denetim altına alınması sağlanmaktadır. "Bavul ticareti"nin giderek kaşıit dışı "sanayi ürünü" ithalatı ve ticareti hâline dönüşmesi tehlikesi karşısında konunun Gelir Vergisi Kanunu ile müeyyidelenilmesi gerekmektedir. Dar yükümlü gerçek ve tüzel kişilerin Türkiye'de gelir gruplarına göre ayrı ayrı vergilendirilmesine yönelik bulunan yasal düzenlemelerde sorumluluğa ilişkin vergilendirme ilkeleri karmaşıktır. Bu nedenle, özellikle serbest meslek faaliyetlerinde ve aracılık işlemlerinde (komisyon karşılığı yapılan işler de dahil) büyük miktarlara varan vergi kayıpları olmaktadır. Bu nedenle "dar" yükümlü faaliyetlerine ilişkin düzenlemelerin yeniden gözden geçirilmesi, mevcut bulunan tanımlama eksiklikleri ile yükümlüyü kavramaya ve izlemeye yönelik hükümlere gerekli eklentilerin yapılması kaçınılmaz olmaktadır. Bir öneride bulunmak gerekirse: Kanundaki şimdiki muaflik hükmünün yerine , yine parantez içinde şu hüküm konabilir. "(ihraç edilmek üzere Türkiye'den satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın ihraç eden dar mükellefler Türkiye'deki faaliyetlere düşen kazanç payı üzerinden vergiye tabi olurlar)". Mükellefiyet böyle tesis edilirse matrahın ne suretle tespit edileceği sorusu akla gelebilir. Ticari kazançta masraf hasılat münasebeti söz konusudur. Bu tür bir uygulamada ise hasılat yani satış tutarı veya hacmi, satış işlemi Türkiye'de yapılmadığı için belli değildir. Bu durumda da kazancın gerçek miktarı ile tespiti mümkün olmayacaktır. Peki bu durumda kazanç nasıl tespit edilecektir? Bu durumda götürü usulün uygulanması mümkündür. Çünkü, elimizde vergilendirme bakımından yabancı ihracatçının

Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla yaptığı masraflar mevcuttur. (Mubayaa, işleme, imal, nakliye masrafları gibi) Bu sayede malın Türkiye’deki maliyeti kolayca tespit edilebilir. İhraç edilen malın maliyetini götürü vergileme bazı olarak alınca ,Türkiye’deki faaliyetlere düşen kazanç payı, bu maliyete normal ve ortalama emsal kazanç nispetlerinin uygulanmasıyla bulunur. Emsal kazanç nispetleri ,yabancı ulaştırma kurumlarındaki usule benzer bir tarzda tespit edilebilir. Bunun için, vergiye tabi tutulacak yabancı teşebbüsler kurum durumunda olacakları için KVK nın yabancı ulaştırma kurumlarına ait 10 uncu maddesine şöyle ek bir maddenin konulması kafi gelecektir. “.....vergiye tabi olan kurum kazancını, ihraç edilen malın maliyet tutarına ortalama kazanç emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle bulunur.” Götürü usulün kapsamının daraltılmasının gündeme geldiği şu günlerde böyle bir öneri götürü usulün savunulduğu anlamına gelmemelidir Vergi sistemimizde her şey götürülüğün kapsamına sokulduğuna göre böyle bir uygulama da Türk Vergi Sistemi için fazla olmasa gerekir.

xii-Ticari kazançlara ilişkin muafliklardan biri diğeri de esnaf muaflığıdır. Esnaf muaflığı kayıt dışı ekonominin en önemli kaynaklarından birisi haline gelmiştir. Küçük esnafın vergiden muaf tutulmasının vergi sistemimizde yarattığı en önemli sorun sistem içerisinde kayıtsız ve belgesiz bir alan yaratmış olmasıdır. Yürürlükteki hükümlere göre vergiden muaf esnafın faaliyetlerine ilişkin olarak aldıkları belgeleri saklama zorunluluğu olmakla beraber, saklamama durumunda uygulanacak ciddi yaptırımların bulunmaması belge düzeninde önemli kopmalara neden olmaktadır. Diğer bir sorun ise kimlerin vergi muafiyetinden yararlanabileceğinin tespiti ile ilgilidir. Halen vergiden muaf esnaf hiçbir yetkili kuruma başvurmaksızın faaliyetlerinin sürdürebilmektedir. Dolayısıyla bu muafiyetten yararlanan esnaf sayısı hakkında hiçbir bilgi olmadığı gibi, bu kişilerin gerçekten esnaf muaflığı şartlarını taşıyıp taşımadıkları da hiçbir şekilde takip edilememektedir. Söz konusu sakıncaları ortadan kaldırmak için esnafı “Esnaf Muaflığı Belgesi” alma zorunluluğu getirilmelidir.

xiii-Ticaret erbabına tanınan bir diğer istisna da yatırım indirimi istisnasıdır. Bilindiği gibi yatırım indirimi uygulamasının amacı, kalkınma planları ile yıllık programlarda belirtilen alanlarda yapılacak yatırımlarla ilgili harcamaların belirli bir tutarının vergi matrahının hesaplanmasında indirim konusu yapılması suretiyle,

yatırımların teşvik edilmesi ve bu yolla kalkınmanın hızlandırılmasıdır. Ancak enflasyonun oldukça yüksek seyretmesi, yatırım indirimi uygulamasının teşvik özelliğini yitirmesine neden olmaktadır. Bu nedenle ticaret erbabına tanınan yatırım indirimi hakkı ile ilgili olan endeksleme hükümlerinin enflasyonun etkisini göz önünde bulunduracak şekilde yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

xiv-Gelir Vergisi Kanununun 21. maddesinde gayrimenkul sermaye iratlarında istisnalara yer verilmiştir. Ancak istisnadan yararlanabilmek için, kira geliri elde eden kişi ile onun adına beyanda bulunan kişinin gerçek usulde vergilendirilen ticarî, ziraî veya serbest meslek kazancının bulunmaması şartı getirilmiştir. Adına beyanda bulunan kişinin mesken istisnasından yararlanabilmesi için, söz konusu kazançlarının olmamasının gerekçesini anlamak güçtür. Bu durumun, Anayasaya aykırılığı da tartışılabilir. O nedenle, bu istisna ya tüm kazanç ve iratlara uygulanmalı ya da hiç uygulanmamalıdır.

xv-Üniter sistem içerisinde önemli bir yer tutan ticari kazançlarda üçlü bir yapı söz konusudur. Kanunda sayılan bir grup ticaret erbabı vergiden tamamen muaf tutulmuş, ikinci bir zümre götürü vergiye tabi kılınmış, gerçek usulde vergilendirilmesi öngörülen mükellef zümresi ise hayat standardı esaslı adı altında bir düzenleme ile zarar etse dahi götürü bir tutarda asgari vergi ödemeye mecbur tutulmuştur. Bu nedenle üniter sistemden büyük ölçüde uzaklaşmıştır.

xvi-Aile reisi beyanı ise bir başka tartışma konusudur. Aile reisi beyanı, kadının geleneksel ve tarihsel konumu üzerine inşa edilmiş bir sistemdir. Kadına biçilmiş rolleri yeniden üretmektedir. Bilindiği gibi evli kadının çalışmasını kocanın iznine bağlı kılan "Medeni Kanun"un 159 uncu maddesi Anayasa Mahkemesince 1990 yılında iptal edilmiştir. Bu karar 1992 yılında yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Çalışma hayatına kendi iradesi ile katılabilen ve hem ülke ekonomisine hem de evinin bütçesine katkıda bulunarak üretken hale gelebilen kadının bu kazancını kendi adına beyan ederek devlete olan vergi borcunu da kendi adına ödemesi en doğal hakkıdır. Bu nedenle kadının temel haklarının kullanma özgürlüğünü sınırlamamak için bu usulün yeniden gözden geçirilmesi ve 93 üncü maddede uyum ve terim birliği sağlamak amacıyla, aile reisi beyanı tabirinin yasa metninden çıkartılarak yerine "aile beyanı" teriminin konması daha uygun olacaktır. Gelir Vergisi Ka-

nunundaki aile reisi beyanına ilişkin geliri kavrama ve yorumdaki ince çizgi de tartışmalara neden olmaktadır. Ekonomik hayat aile fertlerini birlikte çalışmaya zorlamaktadır. Çalışma zorunluluğu düşük gelir gruplarında daha da önem kazanmaktadır. Ek gelir ihtiyacı içerisindeki aile bireylerinin büyük çoğunluğunun marjinal durumda olması, onların aile reisi beyanı ile artan oranlı vergiye tabi tutularak daha fazla vergilendirilmesi fertlerin girişiminin engeller bir durumun doğmasına neden olmaktadır. Aile reisi beyanının efektif getirisi ile, fazla vergi ödeme götürüsünün karşılaştırılması, bireylerin ekonomiye katkısını ve hareketliliğini kısıtlayabilmekte, onları çalışmaktan vazgeçirebilmektedir. Bu nedenle, çalışmaktan vazgeçiren bir unsur olarak aile reisi beyanında, yitirilen ek katma değer ve aile reisi beyanını sağladığı vergilerinin karşılaştırılması ve günümüzün ailesinin cezalandırılması yerine sosyal ve ekonomik yönden desteklenmesi gerektiği unutulmamalıdır. Dolayısıyla aile reisi beyanının gelir vergisi sistemimizden çıkarılması hususunun tartışılması gerektiğini bir kez daha hatırlatmakta yarar vardır.

xvii-Bilindiği gibi; artan oranlı vergilerde, tarifelerin gittikçe sertleşmesi ve tavanın % 70-80'lere kadar yükselmesi ve yükümlünün beyanı esasına dayandırılması hâlinde vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma yaygınlaşmaktadır. Bu nedenle vergi tarifesinin ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi için, artan oranlılığın belirli bir gelir seviyesinde durdurulması, belirli bir orandan sonra yavaşlatılması, dilim sayısının makul bir seviyede tutulması gerekmektedir. Buna göre günümüz koşullarında Türk Gelir Vergisi Sisteminde dilim sayısı asgari 6, en fazla 10 olarak belirlenmelidir. Vergi oranları ise, ilk dilimine isabet eden oranın daha da düşürülmesi ve diğerlerinin yumuşak artan oranlarda artırılması suretiyle en son % 50 seviyesinde durdurulmalı ve bu aşamadan sonra sabit oran uygulanmalıdır. Üst sınırın biraz daha düşürülmesi mümkündür.

xviii-Geçici vergi bu günkü uygulama biçimi ile adaletli ve gerçekçi bir sistem olarak görülmemektedir. Geçici verginin hesaplanmasında bir önceki takvim yılına ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisi tutarının esas alındığı durumda ödenecek geçici vergi tutarı ile mükellefin cari yıldaki faaliyeti arasındaki ilişki kopmaktadır. Bu sakıncanın giderilmesi için geçici verginin geçmiş yıl kazancı esas alınarak hesaplanması yöntemi kaldırılmalıdır. Geçici verginin, aylık işletme ha-

sılatının belirli bir oranın (%1, %2'si ..gibi), KDV ile birlikte beyan ve ödeme mecburiyeti getirilmek suretiyle uygulanması mümkündür.

xix-Ticari kazanç elde edenler üzerinde büyük bir yük oluşturan, kazanılmayan gelirden vergi alınması sonucunu doğuran, gerçek kazancın vergilendirilmesi olanağını ortadan kaldıran ve bir baş vergisine dönüşen hayat standardı esasının da kaldırılmasında fayda vardır. Gerçek gelire göre vergilendirmeden yana olan görüş sahipleri, böyle götürü bir vergilendirmenin yerine, servet beyanı ve gider esası gibi gerçek geliri daha sağlıklı bir biçimde kavrayan müesseselerin uygulanması gerektiğini ifade etmektedirler. Bu görüşten hareketle, servet bildiri mi esasının tekrar vergi sistemimize alınmasında ve sadece vergi incelenmesinin kapsamına alınanlara değil, bütün mükelleflere ve mükellef olmayanlara harcama ve tasarruflarının kaynağının sorulmasına ilişkin bir yasal düzenlemenin getirilmesinde yarar vardır. Çünkü: tasarlanmış veya kağıt üzerinde gösterilmiş veya gösterilmek zorunda bırakılmış kazanç, gerçek kazanç değildir. Gerçek kazanç servete dönüşmüş kazançtır. Bu nedenle adalet ölçüsü ve mantığı ile bağdaşmayan hayat standardı esasının kaldırılması ve yerine servet beyanının getirilmesi zarar değil aksine büyük yararlar getirecektir.

xx-Vergileme işlemlerinin yoğunluğu mükellefler üzerinde yoğun psikolojik etkiler yaratmaktadır. Alınmasındaki gerekçeler ne kadar haklı olursa olsun sonuçta vergi cebri bir yükümlülüktür ve mükellefte bazı olumsuz psikolojik tepkilere yol açmaktadır Bu sebeple vergiyi mükellefi sıkmayacak hale getirmek gerekmektedir. Adam Smith'in 18. yy.da ortaya koyduğu ünlü dört vergi kuralından "uygunluk kuralı" da bu hususu belirtmektedir.

xxi-En az geçim indirimi tüm mükelleflere tanınmalı, indirim miktarı asgari ücret düzeyinde tespit edilerek bu konudaki tartışmalara son verilmelidir. Vergi idaresi, vergi dairesinden başlayarak çağın gereklerine uygun ve siyasal yapılanmadan mümkün olduğu kadar az etkilenir bir biçimde yeniden yapılandırılmalı, yetersiz olan vergi denetimini yaygınlaştırmak için etkin bir kayıt düzeni kurulmalıdır. Çünkü Türkiye'de kayıt dışı ekonomi ile elde edilen kara para ile resmi ekonomiden sağlanan ak para arasında fark aranmamaktadır. İflas etmiş bir tüccarın çocuklarının villalara, milyarlık arabalara sahip olduğu bilinen bir gerçektir. Türki-

ye'de kara paranın aklanması gelişmiş ülkelere göre çok daha kolaydır. Ülkemizde hiç kimseye bu parayı nereden kazandı diye sorulmamaktadır. Bu nedenle nereden buldu mekanizmasına işlerlik kazandırılmalıdır.

xxii-En az verginin tahakkuku kadar tahsiline de önem verilmeli vergi tahsilatı/vergi tahakkuku oranı yükseltilmelidir. Vergi bilincinin yerleştirilmesi konusuna öncelik verilirken, vergi ödemenin kolaylaştırılması ve mükellefe yönelik uygulamalarda vergi dairesi çalışmalarının, müşteri mutluluğunu ön plana çıkaran bir anlayışa sahip olması sağlanmalıdır. Vergi affı gündeme hiçbir zaman getirilmemeli, vergi kaçakçılığı ağır olarak cezalandırılmalıdır.

xxiii-Herkese bir vergi numarası uygulamasına işlerlik kazandırılmalı, vergi numaralarına sıkı kontrol getirilmelidir. Vergi numarası alan herkes vergilendirilmelidir. Seçmen çoğunluğunun vergi mükellefi yapılmaması halinde vergi sistemimiz seçmen çoğunluğunun lehine yasal bir müsadere kurumu olma niteliğini korumaya devam edecektir. Türkiye'de son yerel seçimlerde yaklaşık 32 milyon kişi oy kullanmıştır. Buna karşılık vergi dairelerine kayıtlı mükellef sayısı üç milyon civarındadır. Bunun bir milyonunun ise memur olduğu ve bunların da ödediği verginin de aslında gelir kaydedilmeyeceği göz önüne alındığında ortaya çıkan tablo 30 milyondan fazla seçmenin iktidarı belirlediği ve 3-4 milyon civarında mükellef kitlesinin ise bu durumu finanse ettiği şeklindedir. Ticari kazanç elde eden mükellef sayısı da bu çoğunluk içerisinde azımsanmayacak ölçüdedir. Kişi ister kazansın ister kazanmasın bir vergi kaydının bulunmasında fayda vardır. Nüfus kağıdı gibi bir belgenin bulunması ve yıl sonunda bir beyanname verilmesi sağlanmalıdır. Bu sayede vergi kontrolü ve disiplini sağlanmış olacaktır.

xxiv-Sonuçta, yapılan bütün açıklamalara ilave olarak, vergi düzenlemelelerini başarıya ulaşma bilmesinin, her şeyden önce "siyasi İradenin " tavrını açık ve net bir şekilde ortaya koymasına ve bundan kesinlikle taviz vermemesi gerektiğine bağlı olduğu da unutulmamalıdır.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

### Kitaplar

- Akbay, Mehmet **Vergi Reformlarının Ekonomik Temelleri ve Sonuçları**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, İstanbul, Mayıs, 1995.
- Akdoğan, Abdurrahman **Kamu Maliyesi**, Dördüncü Baskı, Gazi Büro Yayınevi, Ankara, 1993.
- \_\_\_\_\_ **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara, 1991.
- Aksoy, Şerafettin **Kamu Maliyesi**, İkinci Baskı, Filiz Kitapevi, 1994.
- \_\_\_\_\_ **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitapevi, 3. Baskı, İstanbul, 1991.
- Alaybek, Ali **Gelir Vergisi Davamız**, Kenan Matbaası, İstanbul, 1947.
- Arsan, H. Üren **Vergi Yüğü ve Gelir Dağılımı**, Türkiye'de Vergi Yüğü, Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları, No, 1, Sevinç Matbaası, Ankara, 1977.
- Assaf, Razin  
Joel, Slemrod **Taxation in the Global Economy**, Chicago University Press, London 1992
- Başar, A. Hamdi **Vergi Reformu ve Kalkınma Davamız**, İstanbul Tüccar Derneği Yayını, Sayı 2, Kenan Matbaası, İstanbul, 1947.
- Bildirici, Ziyaettin **Türk Vergi Sistemi**, Eskişehir, 1995.
- \_\_\_\_\_ **Ticari İşletmelerin Hukuki Yapıları Üzerinde Vergilerin Etkileri**, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını No:41, Eskişehir, 1986.
- Bulutoğlu, Kenan **Vergi Sistemi**, İstanbul, 1987.
- Erginay, Akif **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1978.
- Ege Sanayicileri ve İş Adamları Derneği **Yeni Düzenlemeler Öncesi Vergi Sistemimize Bir Bakış**, Esiad Yayın no :92/G-1, İzmir, 1992.

- Heper, Fethi **Toplumsal Yapı ile Vergi Yapısı Arasındaki ilişki**, EİTİA, Yayınları, Eskişehir, 1981.
- Herekman, Aykut **Kamu Maliyesi**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1988.
- Karakoç, Yusuf **Sosyal Maliye**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1995.
- Kazgan, Gülten  
Önder İzzettin,  
Kirmanoğlu Hasan,  
Tuncer Nihal **Türkiye'de Gelir Bölüşümünü Bozan Etkiler ve İyileştirmeye Yönelik Politikalar**, TOBB, Yayınları, Ankara, 1992.
- Kızılot, Şükrü **Vergi Uygulamasıyla İlgili Müktezalara ve Danıştay Kararları**, Savaş Yayınları, Ankara, 1987.
- \_\_\_\_\_ **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulamaları**, Ankara: Savaş Yayınları, 1991;
- \_\_\_\_\_ **Vergi Uygulamasında Ortalama Kar Hadleri ve Asgari Gayri Safi Hasılat Esası**, Vergi Yayınları, Ankara, 1983.
- Kocaman, Nazım **Henüz Geç Kalmadık**, Zafer Matbaası, İstanbul, 1991.
- Nadaroğlu, Halil **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayın Dağıtım AŞ, İstanbul, 1992.
- Nemli, Arif **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası**, İ.Ü.İ.F. Yayın No: 443, İstanbul 1979.
- Neumark, Fritz **Gelir Vergileri**, İstanbul, 1944.
- Nezihe Sönmez,  
Ö Ali,  
Galip Halıcı **Gelir ve Kurumlar Vergisinde İstisna ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları ve Değerlendirilmesi**, TOBB, Yayınları, Ankara, 1990.
- Öncel Mualla  
Ahmet Kumrulu  
Nami Çağan **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.
- Özbalcı, Yılmaz **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Olgan Matbaası, Ankara, 1982.
- Özdil, Mustafa **Bankalarca Düzenlenen Belgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu**, Ankara, 1992.
- Özer, İlhan **Türk Kamu Maliyesi ve Sorunları** TODAİ Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara 1976.

- Şengül, Selami **Kayıt Dışı Ekonomi**, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim, 1997.
- Sinclair, Walter **Tax Guide 1995-1996**, Orion Books Ltd., London, 1996.
- Tekin, Fazıl **Artan Oranlılık ve Türk Vergi Sistemindeki Uygulaması**, Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, 1978.
- Toch, Henry **Taxation**, Macdonald and Evans Ltd., London, 1984.
- Toptaş, Ülker **Türk Vergi Sisteminde Götürü Vergileme ve Esnaf Sanatkar Kesimi**, TES-AR, Yayınları, Ankara, 1996.
- Tuncer, Selahattin **Vergi Uygulamaları**, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984.
- Turgay, Recep **GVK, ve Tatbikatı**, İstanbul, 1976.
- Türk, İsmail **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitapevi, 1992.
- Turan, Salih **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1993.
- Uçkun, İlhan **Türkiye’de Vergi Politikaları ve Meseleleri**, Hüsniyat Matbaası, İstanbul, 1969.
- Uluatam, Özhan **Kamu Maliyesi**, Teori Yayınları, Ankara, 1988.

### Makaleler

- Akalın, Güneri "Maliye İlmi Açısından Son Vergi Reformunun Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Mart 1994, ss. 3-11.
- Akgüç, Öztin "TBMM' ye Sunulan ve Kamuya Vergi Reformu Olarak Tanıtılan Tasarı İle Gerçekte Neler Getiriliyor, Konulu Açıkoturum", **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Ocak-Şubat, 1993, Sayı 1/2, ss. 5-28.
- Aktan, Coşkun C. "Vergi Oranları ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki ve Laffer Etkisinin Belirsizlikleri", **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi** Cilt 8 Sayı 1 Yıl 1993, s. 299-301.
- Aktaş, Hasan "Yatırım İndiriminde Yeniden Değerleme Uygulamasının Başlangıç Zamanı Konusunda Bir Sorun", **Vergi Dünyası**, Ağustos, 1995, ss. 52-55.
- Alkin, Erdoğan "Vergilemenin Ekonomik İlkelerine Özen Gösterilmelidir", **Vergi Sorunları**, Mayıs-Haziran, 994, ss. 7-10.

- Aydın, Fazıl "V.U.K. Mükerrer 241. Madde Kapsamında Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Konusunda Bir Öneri", **Vergi Sorunları**, Temmuz 1997, ss.11-14.
- \_\_\_\_\_ "Amerika Birleşik Devletleri'nde Tek vergi Uygulaması Tartışmaları", **Vergi Sorunları**, Temmuz, 1996, ss. 13-19.
- Başagaç, Halil "Vergi Sorunları ve Vergi Reformu", **Vergi Sorunları**, Ekim 1997, ss.15-22.
- Bayrak, Ahmet "TBMM 'ne Sunulan ve Kamuya Vergi Reformu Olarak Tanıtılan Tasarı İle Gerçekte Neler Geliyor, Konulu Açık Oturum", **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Ocak Şubat, 1993, Sayı, ½, ss. 4-28.
- Bellek, Münir "Aile Reisi Beyanı Kaldırılmalı Bu Aile Nasıl Geçiniyor Vergisi Konmalıdır", **Mükellefin Dergisi**, Ocak 1998 ss. 33-36.
- Beşe, Tayfun "Finansman Giderlerinin Vergi Yasaları Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım** Yıl 3, Sayı, 36, Aralık 1995, ss.82-85.
- Bozbiyık, Mustafa "Vergi Kanunlarında Revizyon Gereksinimi", **Vergi Sorunları**, 1987/5, ss. 26-31.
- Bulut, Mehmet "Hayat Standardı Göstergeleri Yer Değiştirse Nasıl Olur", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 15 Kasım, 1997, ss. 68-70.
- C. Bryan Cloyd, Stephen Limberg, John R. Robinson "The Impact of Federal Taxes on the Closely Held Corporations", **National Tax Journal**, Volume I, No 2, June 1997, ss.261-270.
- Cruz A. Echevarria, Amaia İza "Comprehensive Income Taxation, Investments in Human and Physical Capital, and Productivity A Note", **Journal of Public Economics**, Volume 65, No 3, September, 1997, ss. 387-394.
- Dayıoğlu, Ali "Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Vergi Tevkifatı Oranı", **Vergi Sorunları**(Sayı 2, 1986), ss.5-16
- Doyurangöl, N. Cömert "Kambiyo Senetleri Defterinin Muhasebe Kurallarına Göre Düzenlenmesi", **Yaklaşım**, Yıl 3 Sayı 34, Ekim 1995, ss.15-21.
- Özcan, Erol "Vergi sistemindeki Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (Naylon Fatura) Kullanımına Bakış", **Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog**, 1996/12, ss.38-45.
- Ebiçlioğlu, F.Kemal "Geniş Tabanlı, Düşük ve Tek Oranlı Vergi Sistemi", **Vergi Dünyası**, Sayı 198, Şubat 1998, 31-40.

- Ejder, Ayanoğlu "Türkiye'de Serbest Bölgeler, Sağlanan Vergisel Teşvikler ve Gümrük Birliği Sürecinde Serbest Bölgelerin Durumu", **Yaklaşım**, Yıl 4, Sayı 40, Nisan 1996, ss.99-108.
- Engindeniz, Sait "Türkiye'de Gelir Vergisi Açısından Kayıt dışı Ekonomi ve Tarımsal Gelirlerin Vergilendirilmesinin Önemi", **Vergi Sorunları**, Sayı no 92, Mayıs 1996, ss. 118-130.
- Erdoğan, Özcan "Enflasyonla Mücadelede Türk Gelir Vergisi Sistemi ve Enflasyonist Ortamda Ticari Kazançların Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Kasım 1995, ss. 119-128.
- Esen, Ahmet "Kara Paranın Önlenmesi İçin Sırdaş Hesap Uygulaması Kaldırılıyor", **Maliye Postası**, 15 Mart, 1997, ss. 5-7.
- Giray, Filiz "Türk Gelir Vergisi Uygulamasında Vergi Tarifesinin Yapısı", **Yaklaşım**, Mayıs, 1995, ss. 90-94.
- Gordon Roger H., Soren Bo Nielsen "Tax Evasion in an Open Economy: Value-added vs. Income Taxation", **Journal of Public Economics**, Volume 6 No 2, November 1997, ss.173-178.
- Gökbunar Ali Rıza, Ramazan Gökbunar "Türk Vergi Sisteminde Vergi Yükünün Bölüşümü Yönünden Vergi Reformu Gerçeği", **Vergi Sorunları**, Ocak, 1996, ss. 73-78.
- Gülerman, Adnan "Vergi Reformu Mali Reform", **Yaklaşım**, Aralık 1997, ss.18-22.
- Gültekin, Mehmet "Vergi Reformunda Gelir İdaresinin Yeniden Düzenlenmesi, Ücretlerin Vergilendirilmesi ve Hayat Standardı Esası", **Vergi Sorunları**, 1991/6, ss. 5-15.
- Gündüz, A.Yılmaz "Gayri Resmî Ekonomiyi Massetmeye Yönelik Vergi Politikası Üzerine Bir Tartışma", **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Ağustos, 1997, ss.3-13.
- Güner Sedat "Türkiye'de Serbest Bölgelerin Bugünü", **Yaklaşım**, Yıl 3, Sayı, 25, Ocak 1995, s.132-140.
- Güneser Gürcan "Kambiyo Senetleri Uygulamada Karşılaşacak Problemler", **Yaklaşım**(Yıl 3, Sayı 26, Şubat 1995), ss.102-106.
- Gürle Gürkan "Hayat Standardı Esasında Uygulamaya İlişin Eleştirile", **Vergi Sorunları**, Sayı, 1984/3 ss. 43-47.
- Hacıosmanoğlu, Çetin "Vergi Sistemleri Etkinliklerini Yitiriyorlar mı?", **Vergi Dünyası**, Temmuz, 1997, ss. 2-10.

- Heper, Fethi  
Ziyaettin Bildirici,  
"Ülkemizde ve Bazı Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisinde Geçici Vergi Uygulaması", **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt V, Sayı 2., Kasım 1987
- Jacdish  
N. Bhagwati,  
"International Migration and Income Taxation", **Economic Effects of the Government Budget**, Edit by. Elham Helpman, Assaf Razin and Efraim Sadka (MIT, Press, 1988), ss.13-32
- Kantarıcı, Bülent  
"Avrupa Birliğine Üye Ülkelerde ve Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesi ve Hesaplama oranlarının Karşılaştırılması", **Vergi Sorunları**, Kasım, 1997, ss. 114-120.
- Kazıcı, Sami  
"Götürü Usule Tabi Mükelleflerde Yazar Kasa Uygulamasına İlişkin Bir Öneri", **Yaklaşım**, Eylül, 1994, ss. 46-56.  
"Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu", **Vergi Dünyası**, Sayı no 124, Aralık, 1991, ss. 44-46.
- Kesik, Ahmet,  
"ABD Vergi Sistemi ve Reformu Üzerine", **Maliye Dergisi** (Sayı 126 Eylül Aralık 1997), ss.84-89
- Keşçi, Güngör  
"Vergi Ödemeyen Oy da Kullanmasın", **Ekonomik Trend**, 10-16 Ağustos, 1997, ss. 32-34
- Kızılot, Şükrü  
"Asgari Gayrisafi Hasılat Esası Uygulaması ve Etkinliği", **Yaklaşım**, 1993, ss. 11-14  
"Naylon Fatura Gider Kabul Edilebilir mi?", **Yaklaşım**, Mayıs, 1995, ss. 46-49  
"Vergi Yasalarında Değişiklik Yapılması Gerekmeyen Bazı İdari Önlemler ve Tebliğlerle Çözümenebilecek Sorunlar", **Yaklaşım**, Ekim, 1997, ss. 56-68  
"Bazı Yabancı Ülkelerde Ticari Kazancın Tespiti Yönünden İndirilecek Giderler" **Muhasebe İşletme ve Finans**. Yıl:4, Say:35, Şubat 1989, s. 14-17.  
"Naylon Fatura Düzenleyenlerin Vergilendirilmesi", **Ekonomik Bülten**, 18-25, Kasım, 1991, s.9
- Kitiş, Bekir Nahit,  
"Gider Kısıtlaması", **Mükellefin Dergisi**, Sayı, 63 Mart 1998, ss.18-24
- Metin, Kazım  
"Binek Otomobillerinde Gider ve Amortisman Kayıtları", **Yaklaşım**, Yıl 3, Sayı 28, Nisan 1995, ss78-82;

- Orhun, Ali Hadi "Zayıflayan Bir Müessese Aile Reisi Beyanı", **Maliye Si-gorta ve Yorum**, 1 Ekim, 1997, ss. 75-76
- Orkun, Osman Necdet "Vergi Yasalarında Finansman Giderleri", **Yaklaşım**, Yıl 3., Sayı 27, Mart 1995, ss.52-63
- Osman, Arıoğlu "Yatırım İndirimi Uygulamasında Endeksleme", **Yaklaşım**, Haziran, 1997, ss. 24-27,
- Öner, Adil "Diş protezciliği Faaliyetinin Vergi Mevzuatımız Açısından Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, Yıl, 5, Sayı 53, Mayıs 1996, ss. 118-121.
- Özbakan, Nil "Artan Oranlı Gelir Vergisinin Teorik Temellerine Eleştiri-ler", **Yaklaşım**, Temmuz, 1997, ss. 106-110
- Özdemir, Emin "Ticari Kazanç, Sair Kazanç ve Vergilendirilmeyecek Ka-zanç Ayırımı", **Yaklaşım**, Yıl, 2, Sayı, 23, Kasım, 1994, ss. 58-66.
- Özden, T. Murat "Aile Reisi Beyanında Hayat Standardı Esası", **Yaklaşım**, 1997, ss. 125-127.
- Özel, Salih "Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirmesi ve Önerile-rimiz", **Yaklaşım**, Ağustos, 1997.
- Özyürek, Mustafa "Vergi Reformu İçin Öneriler, **Ekonomik Forum**, 15 A-ğustos", 1997, ss. 16-17.
- Palamut, Mehmet "Vergilerimizin Tasarruf ve Yatırımlar Üzerindeki Etkileri", **Bursa, İTİA Dergisi**, Temmuz-Kasım, 1976, No 1-2-3, ss.260-278.
- Soydan, Billur Yalıt "Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir vergi Statüsü Aile Vergi-lendirmesi-1", **Vergi Sorunları**, Sayı 81, ss.72-94.
- Söyler, İlhami "Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu, **Maliye Dergisi**, Sayı 126, Eylül-Aralık 1997, ss.66-81
- Şafak, Mehmet "Gelir Vergisi Tarifemiz ve Bir Öneri", **Vergi Dünyası**, Sayı no 113, Ocak, 1991, ss.10-15.
- Şeker, Sakıp "Binek Otomobillerine Ait Gider ve Amortismanın Kaydı", **Yaklaşım**, Yıl 3, Sayı 36, Aralık 1995, ss.82-85.
- \_\_\_\_\_ "Son Giren İlk Çıkar (Lifo) Yönteminin Vergisel Boyutu", **Yaklaşım**, Eylül, 1994, ss. 92-102.
- Şenatalar, Burhan **Dolaysız Vergilerle İlgili Öneriler**, Türkiye Ekonomisine Sosyal ve Ekonomik Çözümler Cilt 1, Ankara, 1991.

- Tokat, Yakup "GVK' nın 42. Maddesinin Yeniden Yorumlanması Gerekliği", **Yaklaşım**, Kasım, 1994, ss. 45-47.
- Tokay, Hüseyin "Eş ve Çocuklarına ücret ödemesinde Bulunan Mükelleflerin, Vergi mevzuatı karşısındaki durumu ve Muhasebe Kayıtları", **Yaklaşım**, Ekim, 1997, ss. 86-88.
- Turan, Cemalettin, "Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulaması İçin Yatırım Teşvik belgesinin Mutlaka 1.1.1995 Tarihinden Sonra Alınmış olması Gerekli midir?", **Vergi Dünyası**, Sayı, 185.
- Türkmen, Nedim "Hayat Standardı Müessesesine Anayasa Mahkemesinin Yaklaşımı ve Hayat Standardına Göre Vergilemenin Kaldırılması Konusu", **Vergi Sorunları**, Eylül, 1996, ss. 58-68.
- Tüzmen, Kürşat "Türkiye Serbest Bölgeleri", **Yaklaşım**, Yıl 4, Sayı 42, Haziran 1996, ss.40-47.
- Yaraşlı, Osman, Kamil Duman "Vergi Sistemi Üzerine Düşünceler", **Banka ve Ekonomik Yorum**, Şubat, 1992, Sayı, 2, ss. 35-43.
- Yıldırım, Adnan "Gelir İdaresinin Modernizasyonunda bir aşama: Tek Vergi Numarası ve Otomasyonun Yaygınlaştırılması", **Yaklaşım**, Ağustos, 1995, ss. 43-46.
- Yıldızhan Lokman "Kambiyo Senetleri Defteri", **Yaklaşım**, Yıl 3, Sayı 35, Ocak 1995, ss.55-60.
- Yılmaz, Kazım "Gelir vergisi Kanununun 41/8. Maddesi Uyarınca İndirilemeyecek Finansman Giderinin Tespitinde Finansman Giderlerinin Yanı Sıra Finansman Gelirlerinin de Bulunması", **Yaklaşım**, Şubat, 1997, ss. 86-90.

## Sözlükler

- Püsküllüoğlu, Ali **Arkadaş Türkçe Sözlük**, Arkadaş yayınları, Ankara, 1994.
- Seyidoğlu, Halil **Ekonomik Terimler Ekonomik Sözlük**, Adalet Matbaası, Ankara, 1992.
- Yılmaz, Ejder **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayın Dağıtım AŞ, Ankara, 1992.

## Tezler

- Altınok, Kerim **Gelir Vergisi Sistemimizde Ticari Kazanç**, Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991.
- Gök, Cafer **Türkiye’de Gelir Vergisi Kanununda Gider Özelliği Taşımaya Karşın İndirilmeyen Giderler**, Dokuz Eylül Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. 1994.

## Resmi Yayınlar

- Devlet İstatistik Enstitüsü **Türkiye Ekonomisi İstatistik ve Yorumlar**. Nisan 1997
- Gelirler Genel Müdürlüğü **Vergi İstatistikleri Yılığı**, Ankara Ağustos 1997,
- Maliye Bakanlığı **1998 Mali Yıl Bütçe Gerekçesi**. Ankara Ekim 1997

## Raporlar

- İstanbul Ticaret Odası **Ekonomik Rapor**, Yayın no 1997-36, İstanbul 1997.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, TOBB Yayınları No, Genel: 244; BÖM: 8, Ankara, 1992.
- Vergi Reform Komisyonu **Komisyon Raporları Cilt 1-5**, Damga Matbaası, İstanbul, 1969,

### **Anayasa Mahkemesi Kararları**

- "Anayasa Mahkemesi. E. 1986/5, K. 1987/7; 19 Mart 1987
- "Anayasa Mahkemesi. E. 1989/6, K. 1989/42; 7 Kasım 1989
- "Anayasa Mahkemesi. E: 1989/6, K, 1989/42; 7 Kasım 1989
- "Anayasa Mahkemesi. E. 1991/7, K. 1991/43; 12 Kasım 1991

### **Danıştay Kararları**

- Danıştay Üçüncü Dairesi. E. 1968/4452, K. 1970/505; 5 Ocak 1970
- Danıştay Üçüncü Dairesi. E. 1980/646, K. 1980/3023; 28 Ekim 1980,
- Danıştay Onüçüncü Dairesi. E. 1980 /2481, K. 1981/535; 23 Mart 1981
- Danıştay Üçüncü Dairesi. E:1988/544, K: 88/2924; 6 Aralık 1988
- Danıştay Üçüncü Dairesi. E. 1989/2086, K. 1991/2102; 13 Haziran 1991
- Danıştay Üçüncü Dairesi. E 95/2561, K. 96/2068; 29 Mayıs 1996
- Danıştay Üçüncü Dairesi. E. 95/2671, K. 96/2068; 29 Mayıs 1996
- Danıştay Üçüncü Dairesi. 2894/2156; 6 Ekim 1982
- Danıştay Onüçüncü Dairesi. K. 1978 / 3919
- Danıştay Dördüncü Dairesi. K. 1976 / 1577
- Danıştay Dördüncü Dairesi. K. 1976 / 310
- Danıştay Üçüncü Dairesi. K. 1989/1134
- Danıştay Dergisi. Sayı 78-79, 1990,
- Danıştay Dördüncü Dairesi. K, 1975/1528

**Maliye Bakanlığı**

- Maliye Bakanlığı Gelir Vergisi İç Genelgesi. 2126-383/225801; 6 Nisan 4.1974
- Kurumlar Vergisi Kanununun 54 No lu Genel Tebliğ
- Maliye Bakanlığı Muktezası. 2480509-6-10278; 17 Ekim 1991
- Gelirler Genel Müdürlüğü Gelir Vergisi Kanunu İ Genelgesi. B. 07. 0. GEL. 0.42/4234-3; 23 Mart 1997
- VUK 234 No lu Tebliğ
- VUK 238 No lu Tebliğ

**Resmi Gazete**

- Resmi Gazete. 117237; 31 Ocak 1981
- Resmi Gazete. 14476; 14 Mart 1973
- Resmi Gazete. 21854; 19 Şubat 1994
- Resmi Gazete. 23271; 27 Şubat 1998
- Resmi Gazete. 23250; 6 Şubat 1998
- "Resmi Gazete. 21293; 23 Ocak 1992
- "Resmi Gazete. 20484; 6 Nisan 1990

**Gazeteler**

- "Hürriyet Gazetesi. 30 Ocak 1997.
- "Milliyet Gazetesi. 8 Ocak 1998.