

133287-4

**GELİR KAVRAMI VE TÜRK VERGİ
HUKUKUNDA GERÇEK GELİR**

**Yüksek Lisans Tezi
M. Erkan ÜYÜMEZ**

ESKİŞEHİR, 1998

**GELİR KAVRAMI
VE
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GERÇEK GELİR**

M. Erkan ÜYÜMEZ/

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

**ESKİŞEHİR
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

Ağustos - 1998

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphane

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

GELİR KAVRAMI VE TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GERÇEK GELİR

M. Erkan ÜYÜMEZ

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ağustos 1998

Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER

Kamu harcamalarının finansmanında önemli bir yer tutan gelir vergisi, geliri vergilendirmektedir. İktisat ve muhasebe gibi bilim dallarının da çalışma alanına giren gelir kavramı, gelir vergisi bakımından da önemli bir inceleme alanını oluşturmaktadır. Gelir tanımının, vergi hasılatını doğrudan, vergi yükünü dolaylı olarak etkileyebilmesi, gelir kavramının önemini göstermektedir.

Vergileme bakımından gelir kavramının önemli niteliklerinden birisi, gelirin gerçek olması ilkesidir. Kural olarak gelir vergisi, geliri gerçek miktarı üzerinden vergilendirmektedir. Ancak hem bazı yasal düzenlemeler hem de ekonomide yaşanan enflasyonun etkileri nedeni ile bu kuralın dışına çıkılabilmekte, gelir gerçek miktarı üzerinden vergilendirilememektedir.

Genel olarak, gelir vergisinde gelir kavramının incelendiği bu çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, gelir kavramı çeşitli bilim dalları ve Türk Gelir Vergisi bakımından çeşitli yönleriyle ele alınmaktadır. İkinci bölümde ise Türk gelir vergisinde, gelirin gerçek olması ilkesi ve gerçek gelirin saptanması konuları ile gelirin gerçek miktarı üzerinden vergilendirilemediği haller incelenmektedir. Sonuç bölümünde ise, çalışmanın genel bir değerlendirmesi yapılarak, önerilerde bulunmaktadır.

ABSTRACT

The income tax having an important part in financing the public expenditures taxes the income. The term 'income' included in the working area of the science branches, such as economics and accounting forms an important study area from income tax point of view. The fact that the definition of income can directly affect tax revenue and indirectly affect tax burden shows the importance of the term 'income'.

One of the important features of the term 'income' from taxing point of view is the principle of the reality of income. As a rule the income taxes to tax the income on its real amount. But because of the effects both of some legal regulations and the inflation faced in economy this rule is abolished, and the income is not taxed on its real amount.

In general this study in which the term 'income' in income tax is studied consists of two parts. In the first chapter the term 'income' is considered in all its aspects from various science branches and Turkish income tax point of view. In the second chapter, in Turkish income tax, the principle of the reality of income, and being determined the real income, and the cases in which the income can not be determined on its real amount are being studied. In the last chapter making the general evaluation of the study, the suggestions are given.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof. Dr. Fethi HEPER.....

Üye : Prof. Dr. Aykut HEREMAN

Üye : Yrd. Doç. Dr. Recai İNİMEZ

Üye :

Üye :

M. Erkan İNİMEZ'in "Gelir Kavamı ve Türk Vergi Hukukunda Gerçek Gelir" başlıklı tezi 8. Eylül 1998 tarihinde, yukarıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye (Mali Hukuk) Anabilim / ~~Anasanat dalında~~, Yüksek Lisans-Doktora / ~~Sanatta Yeterlik~~ tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Prof. Dr. ~~Özkalp~~ ÖZKALP



İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	1
ABSTRACT	II
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	III
ÖZGEÇMİŞ	IV
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XI
KISALTMALAR LİSTESİ	XII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KURAMDA VE TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GELİR

I. GELİR KAVRAMI VE ÇEŞİTLİ BİLİM DALLARINDA GELİRİN

TANIMI	3
I.1. Gelir Kavramının Sözlük Anlamı	3
I.2. Çeşitli Bilim Dallarında Gelir Kavramı.....	4
I.2.1. İktisat Biliminde Gelir Kavramı	4
I.2.1.1. Makro ve Mikro Açıdan Gelir Kavramı	5
I.2.1.2. Gelir Tanımlarının Farklı ve Ortak Noktaları	6
I.2.1.3. Bireysel Gelirin Milli Gelir İle İlişkisi	7
I.2.2. Muhasebe Biliminde Gelir Kavramı	10
I.2.2.1. Özsermaye Yaklaşımı	11
I.2.2.2. Gelir Yaklaşımı	11
I.2.2.3. Kârın Öğeleri	12
I.2.2.3.1. Hasılat	12
I.2.2.3.2. Harcama	13

I.2.2.3.3. Maliyet	13
I.2.2.3.4. Gider	14
I.2.2.3.5. Zarar	14
I.3. Vergi Kuramında Gelir Kavramı	14
I.3.1. Kaynak Kuramı	15
I.3.2. Safi Artış Kuramı	16
I.3.3. Piyasa Geliri Kuramı	19
I.3.4. Harcama Kuramı	21
I.3.5. Kuramların Değerlendirilmesi	23
II.TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GELİR KAVRAMI	24
II.1. Anayasal Bir İlke Olarak Ödeme Gücü Kavramı ile Gelir Kavramı Arasındaki İlişki	24
II.2. Türk Vergi Hukukunda Gelir Kavramının Tarihsel Gelişimi, 193 Ve 4369 Sayılı Yasalardaki Düzenleme	27
II.2.1. Tarihsel Gelişim	27
II.2.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Yasasında Kabul Edilen Gelir Kavramı	29
II.2.3. 4369 sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme	30
II.3. Gelir Kategorileri	32
II.3.1. Teşebbüs Gelirleri	33
II.3.2. Emek Gelirleri	34
II.3.3. Servet Gelirleri	34
II.3.4. Sui Generis Gelirler	34
II.4. Türk Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Gelir Unsurları	35
II.4.1. Ticari Kazançlar	35
II.4.2. Zirai Kazançlar	38
II.4.3. Ücretler	39
II.4.4. Serbest Meslek Kazançları	40
II.4.5. Gayrimenkul Sermaye İratları	41
II.4.6. Menkul Sermaye İratları	42
II.4.7. 193 Sayılı GVK'nda Sair Kazanç ve İratlar ve 4369 Sayılı Kanunla Getirilen Diğer Kazanç ve İratlar	45
II.5. Gelirin Nitelikleri	47

II.5.1. Gelirin Bireyselliği	47
II.5.2. Gelirin Yıllık Olması	48
II.5.2.1. Takvim Yılı	49
II.5.2.2. Özel Hesap Dönemi	49
II.5.2.3. Kural Dışı Durumlar	49
II.5.3. Gelirin Elde Edilmiş Olması	50
II.5.3.1. Elde Etme Kavramı ve Aşamaları	50
II.5.3.2. Hukuki Açından Elde Etme Süreci ve Elde Etmenin Sonucu	52
II.5.3.3. Gelir Unsurlarına Göre Elde Etme	52
II.5.4. Gelirin Genel Olması	59
II.5.5. Gelirin Net Olması	60
II.5.6. Gelirin Gerçek Olması	60
II.6. Gelir Vergisinde Beyan Esası ve Bu Çerçeve de Gelirin Konumu	61
II.6.1. Yıllık Beyanname, Gelirlerin Toplanması ve Toplama Yapılmayan Haller	61
II.6.2. İhtiyari Toplama	62
II.6.3. Aile Reisi Beyanı	63
II.6.4. Muhtasar Beyanname de Gelirin Konumu	65
II.6.5. Münferit Beyanname de Gelirin Konumu	65
II.7. Bazı Gelirlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu	65
II.7.1. Öztüketime Konu Olan Gelir	65
II.7.2. Gelir Sayılmayan Hasılat	66
II.7.3. Hukuka ve Ahlak a Aykırı Fiillerden Elde Edilen Gelir	68

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GERÇEK GELİR

I. GELİRİN GERÇEK OLMASI İLKESİ	71
II. GERÇEK GELİRİN SAPTANMASI	73
II.1. Gerçek Gelirin Saptanmasında Kullanılan Yöntemler	73
II.1.1. Bilanço Esası	74

II.1.2. İşletme Hesabı Esası	80
II.1.3. Basit Usul	82
II.2. Gelir Unsurlarına Göre Gerçek Gelirin Saptanması	82
II.2.1. Ticari Kazançlarda Gerçek Usül	82
II.2.2. Zirai Kazançlarda Gerçek Usül	83
II.2.3. Serbest Meslek Kazançlarında Gerçek Usül	84
II.2.4. Ücretlerde Gerçek Usül	85
II.2.5. Gayrimenkul ve Menkul Sermaye İratlarında Gerçek Usül	85
II.2.6. Sair Kazanç ve İratlarda Gerçek Usül, Diğer Kazanç ve İratlarda Gerçek Usul	86
II.2.7. Gelir Unsurlarının Gerçek Usülde Saptanmasının Değerlendirilmesi	87
II.3. Giderler ve Zararlar	87
II.3.1. Giderler	88
II.3.2. Zarar	91
II.4. Muafiyetler, İstisnalar ve İndirimler.....	92
III. VERGİ USUL HUKUKUNDA GERÇEK GELİRİN SAPTANMASINA YÖNELİK KURUMLAR	94
III.1. Değerleme ve Değerleme Ölçüleri	95
III.1.1. Türk Ticaret Kanununda Değerleme	95
III.1.2. Muhasebe İlkelerine Göre Değerleme	96
III.1.3. Vergi Usul Kanununda Değerleme ve Değerleme Ölçüleri	96
III.1.3.1. Maliyet Bedeli	97
III.1.3.2. Borsa Rayıcı	97
III.1.3.3. Tasarruf Değeri	97
III.1.3.4. Mukayyet (Kayıtlı) Değer	98
III.1.3.5. İtibari (Nominal) Değer	98
III.1.3.6. Rayiç Bedeli ve Vergi Değeri	98
III.1.3.7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti	98
III.2. Stok Değerleme Yöntemleri	100
III.2.1. Fiili Maliyet İle Değerleme	100
III.2.2. Ortalama Maliyet İle Değerleme	101

III.2.2.1. Basit Aritmetik Ortalama Yöntemi	101
III.2.2.2. Ağırlıklı Aritmetik Ortalama Yöntemi	101
III.2.2.3. Hareketli Ortalama Yöntemi	101
III.2.3. İtibari Maliyet İle Değerleme	102
III.2.3.1. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO - First In First Out)	102
III.2.3.2. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO - Last In First Out)	102
III.2.4. Diğer Stok Değerleme Yöntemleri	105
III.2.4.1. İlk Gelecek Olan İlk Çıkar Yöntemi (NIFO-Next In First Out)	105
III.2.4.2. En Yüksek Fiyatlı İlk Çıkar Yöntemi (HIFO-Highest In First Out).....	106
III.2.4.3. Yenileme Maliyeti (Cari piyasa Fiyatı) Yöntemi	106
III.2.4.4. En Düşük Fiyatla Giren İlk Çıkar Yöntemi (LOFO - Lowest in First-Out)	107
III.3. Yeniden Değerleme	107
III.4. Amortismanlar	109
III.4.1. Normal Amortisman	110
III.4.2. Azalan Bakiyeler Usulünde Amortisman	110
III.4.3. Fevkalade Amortisman ve Madenlerde Amortisman	111
III.5. Yenileme Fonu	111
IV. GERÇEK GELİRİN TESBİTİNDE ENFLASYON MUHASEBESİ	112
V. GELİRİN GERÇEKLIĞİ İLKESİNDEN SAPMALAR	114
V.1. Götürü Usul	114
V.1.1. Genel Olarak Götürü Usul	114
V.1.2. 193 Sayılı GVK'nda Götürü Usul	116
V.1.3. 4369 sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme	118
V.2. Hayat Standardı Esası	119
V.2.1. Genel Olarak Hayat Standardı Esası	119
V.2.2. Anayasa Mahkemesinin Hayat Standardı Esasına Yaklaşımı	122
V.2.3. 4369 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme	123

V.3. Asgari Zirai Vergi Esası	124
V.4. Asgari Zirai Kazanç Esası	125
V.5. Ortalama Kâr Haddi Esası ve Asgari Gayri Safi Hasılat Esası	125
V.6.Talih Oyunları Salonlarından Elde Edilen Kazançlarda Asgari Vergi Esası	126
V.7. Geçici Vergi	126
V.7.1.Tarihsel Gelişim ve 193 Sayılı GVK.nda Yer Alan Düzenleme	126
V.7.2.Anayasa Mahkemesinin Geçici Vergiye Yaklaşımı	128
V.7.3. 4369 sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme	129
SONUÇ	130
KAYNAKÇA	134

ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Şekil No</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa No</u>
1	Makro Açıdan Bireysel Gelirleri Saptama Şeması	8
2	Milli Gelirin Dolaşımı	9

KISALTMALAR

AMKD.	: Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
b.	: Bent
BK	: Borçlar Kanunu
bkz.	: Bakınız
çev.	: Çeviren
D	: Daire
DMTO	: Danışma Meclisi Tutanakları Dergisi
Dş.	: Danıştay
Dş.Der.	: Danıştay Dergisi
DEÜHF	: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kurulu
İÜİF	: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Md.	: Madde
MÖDAV	: Muhasebe Öğretim Üyeleri Dayanışma Vakfı
Mük.	: Mükerrer
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SMMMO	: Serbest Mali Müşavirler Odası
TMS	: Türk Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İleri kapitalizm devrinin bir eseri ve aynı zamanda karakteristik bir ifadesi olan ve çağımızın en iyi vergi sistemi olarak⁽¹⁾ mali literatürde yerini alan modern gelir vergisinin tarihi, İngilizlerin 1799'da Fransızlarla yaptıkları savaşı finanse etmek amacıyla uygulamaya koydukları bir gelir vergisi ile başlamaktadır. Türkiye'de modern anlamda bir gelir vergisi 1950'de yürürlüğe konmuştur.

Gelir vergisi, vergi ödeme gücünün en iyi göstergesi olan "geliri" vergilendirmektedir⁽²⁾. Gelir kavramı niteliği itibariyle iktisadi bir kavramdır. Bu nedenle iktisat bilimi gelir kavramı ile ilgilenmiş ancak gelir kavramının tanımlanmasında iktisat literatürü fikir birliğine varamamıştır. Muhasebe bilimi de gelir tanımları yapmakta, gelirin tam ve gerçek olarak ölçülmesini sağlama bakımından da gelirin vergilenmesine katkıda bulunmaktadır.

Gelir vergisinin konusu "gelir" dir. Bu nedenle gelir kavramının tanımlanması, vergi tabanını belirleme bakımından önem arz etmektedir. Vergilemeye esas alınacak gelirin ne olması gerektiği konusunda ayrıntılı bir tanım yapılmasının güçlüğü, genel nitelikte tanımlar yapılmasının zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Gelir yaratıcı faaliyetlerin çeşitliliği, ekonomik olayların gelişimine bağlı olarak kapsamının gittikçe büyümesi, tam bir gelir tanımının yapılmasını zorlaştırmaktadır.

Artan kamu harcamalarının finansmanı için vergi gelirine daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Bununla beraber gelir yaratıcı faaliyetlerin gelişmesi ve genişlemesi ile paralel olarak gelir tanımlarının bunları da kapsayacak şekilde, geniş kapsamlı olması hem vergi adaletinin hem de kamu harcamalarının finansmanın sağlanması bakımından gerekmektedir. Bu doğrultuda gelir vergileri artık tüm gelir getirici faaliyetleri kavramak

(1) F. NEUMARK, *Gelir Vergisi*, İstanbul, 1946, s. 3.

(2) H. LAUFENBURGER, çev: Bedi Feyzioğlu, Süleyman Barda, *Mukayeseli Maliye*, İstanbul, 1956, s. 137.

için geliri geniş tanımlama yoluna gitmektedir. Gelir olabildiğine geniş tanımlandığında, vergi tabanı genişleyecek ve vergi hasılatı artabilecektir. Bununla birlikte dar bir gelir tanımının kavradığı vergi tabanından yüksek oranlarla elde edilecek vergi hasılatı, geniş gelir tanımının kavradığı vergi tabanından, düşük vergi oranları ile elde edilebilecek ve böylece yükümlülerin vergi yükleri de azabilecektir. Bu gibi nedenlerle, gelir kavramının ne şekilde tanımlandığı, hem devlet hem de yükümlüler bakımından önem arz etmektedir.

Vergilendirilecek gelirin gerçek olması gerekmektedir. Kural olarak gelir vergisi, gerçek geliri vergilendirmektedir. Ancak istisnai olarak bu ilkeden çeşitli nedenlerle taviz verilmektedir. Bununla birlikte, yasal düzenlemelerden kaynaklanmayan, fakat enflasyon nedeniyle de fiilen, gelirin gerçek tutarı üzerinden vergilendirilmemesi sonucu doğmaktadır.

Genel bir ifadeyle bu çalışmada, gelir vergisi çerçevesinde gelir kavramı ve vergilendirilmesi ele alınmakta, gelirin niteliklerinden olan gerçeklik ilkesi üzerinde durulmakta, daha sonra da bu ilkeden sapmalar belirlenerek, gerçeklik ilkesinin tam anlamıyla uygulanabilmesi yönünde bir takım öneriler getirilmektedir. Ayrıca 29 Temmuz 1998 tarih ve mük. 23417 sayılı Resmî Gazete ile yayınlanan 4369 sayılı kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi kanununda yapılan değişiklikler de ele alınmış ve değerlendirilmiştir.

Çalışma iki bölümden oluşmaktadır; birinci bölümde çeşitli bilim dallarına ve Türk gelir vergi sistemine göre gelir kavramı incelenmektedir. İkinci bölümde ise gelir vergisinde gelirin gerçek olması ilkesi üzerinde durulmakta ve bu çerçevede gerçek gelirin saptama yöntemleri ile değerlendirme ölçüleri ele alınmaktadır. Bunlarla birlikte gerçeklik ilkesinden sapmalar da incelenmektedir. Sonuç kısmında ise çalışmanın bir değerlendirilmesi yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KURAMDA VE TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GELİR

I. GELİR KAVRAMI VE ÇEŞİTLİ BİLİM DALLARINDA GELİRİN TANIMI

Gelir, kaynağı itibariyle iktisadi bir kavramdır. Gelir kavramları, sadece iktisat biliminin çalışma alanlarında incelenmemekte, muhasebe biliminde ve vergilemede de gelir kavramları kullanılmaktadır.

Gelir önce sözlük anlamı ile ele alınacak sonra sırasıyla, iktisat biliminde, muhasebe biliminde ve vergi kuramında kullanılan gelir kavramları incelenecektir.

I.1. Gelir Kavramının Sözlük Anlamı

Gelirin, bir kimseye ya da topluluğa belli zamanlarda belli yerlerden gelen para ya da bir ekonomik birimin belli bir süre içinde kazandığı para veya ekonomik değer olduğu söylenebilir⁽³⁾.

Gelir, bir kişi yada bir topluluk tarafından yatırılmış bir sermayenin verim, yada bir etkinliğin karşılığı, yada işin bedeli olarak aynen ya da nakden alınan şey olarak tanımlanabilmektedir⁽⁴⁾.

Tanımda yer alan ve geliri elde edenlerin kimler olduğunu belirleyen "bir kişi yada bir topluluk" ifadesi, vergileme yönünden gerçek kişi veya kurum olarak görünmektedir. Gerçek kişi ve kurum dediğimiz tüzel kişinin vergileme esasları farklı yasalarda

(3) Türk Dil Kurumu Sözlüğü, Genişletilmiş 7. Baskı, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1983, s 435.

(4) Büyük Larousse, Sözlük ve Ansiklopedisi, Gelişim Yayınları, Cilt 8, İstanbul, 1986, s. 4474-4475.

düzenlenmiş olsa da önemli nokta her iki kişinin de gelir elde edebildiğidir. Yine tanımda yer alan "yatırılmış bir sermayenin verimi" ifadesinin de açıklanmaya ihtiyacı vardır. Yatırılmış bir sermayenin verimi, ödünç verilen veya konulan bir sermaye üzerinden elde edilen kazançtır. Tanımdaki ifadenin vergileme bakımından gayrimenkul ve menkul sermayenin gelirine karşılık olduğu söylenebilir.

"Bir etkinliğin karşılığına kar denebilir ve bu vergilemedeki ticari, sınai, zırai faaliyetler sonucu elde edilen değer, karşılığın da bir ifadesidir. "İşin bedeli" ise ücrettir ve bu bir emek geliridir. Vergilemede serbest mesleklerden ve bağımlı olarak emek sarfiyatı sonucu elde edilen gelirlere karşılık teşkil eder.

I.2. Çeşitli Bilim Dallarında Gelir Kavramı

I.2.1. İktisat Biliminde Gelir Kavramı

İktisat biliminde, gelir kavramına ilişkin bakış açılarına göre çeşitli tanımlamalar yapılmaktadır. Ancak vergilemede sıkça kullanılan gelir tanımı daha ziyade üretim faktörlerine ilişkin tanımdır. Buna göre, üretim faktörlerinden emek, sermaye, tabiat unsuru ve teşebbüsün, üretim sürecine katılmalarına karşılık faktör sahiplerinin elde ettikleri iktisadi değerler akımına gelir denmektedir⁽⁵⁾. Kamu maliyesinden de bildiğimiz bu tanım, dar anlamda geliri ifade etmektedir⁽⁶⁾. Şimdi sırasıyla makro ve mikro açıdan gelir kavramı, gelir tanımlarının farklı ve ortak noktaları, bireysel gelirin milli gelirle ilişkisi incelenecektir.

(5) Ali ÖZGÜVEN, *İktisat Bilimine Giriş*, 6. Basım, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s. 420; Ayrıca bu konuda ayrıntılı bilgiler için bkz.; İlker PARASIZ *İktisada Giriş*, 3. Basım, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1995, s. 228; Orhan OĞUZ, *İktisada Giriş*, Marmara Üniversitesi Yayın No: 513, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi. Yayın No: 390, İstanbul, 1992, s. 285-386; Necat BERBEROĞLU, *Makro Ekonomi Teorisi*, Birlik Ofset yayıncılık, Eskişehir, 1997, s. 18-19; Halil DİRİMTEKİN, *Genel İktisat Teorisi II*, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1989, s. 19; Şerafettin AKSOY, *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, s. 358; Wallace C.PETERSON, Çev: Servet MUTLU, *Gelir, İstihdam ve Ekonomik Büyüme*, E.İ.T.İ.A. Yayınları, Ya.No: 145, Eskişehir, 1976, s. 59.

(6) Bu konudaki ayrıntılar ileride vergi kuramında gelir kavramı başlığı altında ele alınacaktır.

1.2.1.1. Makro ve Mikro Açından Gelir Kavramı

Gelirin çeşitli tanımlarının yapıldığını, çeşitli yönleriyle incelendiğini belirtmiştik. İktisat bilimi geliri makro ve mikro bakımdan iki ana bölümde incelemektedir. Gelire makro açıdan bakıldığında milli gelir kavramları ortaya çıkmaktadır⁽⁷⁾. Ancak bu kavramlar sadece ulusal düzeyde refah kavramlarıdır. Bu nedenle vergilemede pek bir belirleyiciliği yoktur. Ancak milli gelirin kısa bir tanımını yapmak gerekirse şu söylenebilir; sadece piyasaya sunulan mal ve hizmetlerden doğan bireysel gelirler toplamı, milli gelirdir.

Mikro açıdan gelire bakıldığında bireysel gelir karşımıza çıkar. Bireysel gelirin farklı tanımlamaları yapılmıştır⁽⁸⁾. Ancak iktisatçılar, büyük bir kısmı itibariyle kapsamlı gelir

(7) Sosyal, toplumsal veya ulusal gelir olarak adlandırılabilen milli gelir kavramları, gayrisafi milli hasıla, safi milli hasıla ve milli gelir olarak bölümlendirilmektedir. Bu konuda bakınız; Alvin E.COONS, *The Income of Nations and Persons*, Rand McNally and Company, Chicago, 1995, s. 115, 394-471; M.PARKIN, M.POWEL, K.MATTHEUS, *Economics*, third ed. Addison Wesley Longman Limited, 1997, s 550, 576, 584; GSMH, üretim faktörlerinin yaratmış oldukları tüketim ve sermaye malları ile hizmetlerin gayrisafi tutarıdır, bunun yanında SMH ise GSMH dan yıpranma payı düşüldüğünde ortaya çıkmakta ve üretilen mal ve hizmetlerin net parasal değerleri toplamı şeklinde de tanımlanmaktadır. Milli gelir farklı şekillerde hesaplanabilmekte, hesaplama yöntemine göre de tanım değişmektedir. Ancak genellikle faktör fiyatlarıyla hesaplanmakta ve buna göre üretim faktörlerinin ekonomik faaliyetleri sonucu elde edilen toplam gelire milli gelir denmektedir. Bu konularda ayrıntılı bilgiler için bkz; D.A.NICHOLAS, C.W. REYNOLDS, *Principles of Economics*, Holt Rinehart and Winsten Inc., 1971, s. 385, 393; D.R. KAMERSCHEN, R.B. MCKENZIE, C. NARDINELLI, *Economics*, 2.nd Ed., Houghton Mifflin Company, 1989, s. 116, 117; C.R.McCONNEL, S. L.BRUE, *Economics*. (Principles Problems and Policies), 12 th Ed. McGraw-Hill, Inc., 1993, s. 116. C.E.FERGUSON, J.M.KREPS, *Principles of Economics*, Holt Rinehart and Winsten Inc., 1962, s. 171, 612, 653.

(8) Bazı iktisatçılar, gelir kavramını bir süre içinde elde edilen tatminlerin akımı olarak düşünmektedirler. Bunlara göre gelir, aslında maddi olmayan psikolojik tecrübelerin yarattığı bir tatmin akımıdır. Kişi nesnelere sahip olmak için değil, arzu ve isteklerinin tatmini için uğraşır. Taussig, Fisher, Ely, Seligman farklı ifadelerle de olsa gelirin, faydadan meydana geldiğini, belirli bir süre içinde mal ve hizmetlerin kullanılmasından elde edilen tatminlerle ilgili olduğunu belirtmektedirler. Ancak iktisadi olayları daha iyi bir şekilde tahlil edebilmek için anlaşılmasız olan psişik tatmin yerine, açık ve belirli esaslarla gelir tanımlanmalıdır. Taussig de her türlü iktisadi incelemede faydayı değil, nakdi geliri esas alan ölçüler gerektiğini belirtmiştir. Bu konuda ayrıntılı tartışmalar için bakınız. Robert Murray HAIG, *The Federal Income Tax*, Newyork 1921; R.M.HAIG,

tanımının kullanılmasına taraftar olmuşlardır. Bu tanıma göre yalnızca parasal gelirler değil sermaye kazançları da hesaba katılır. Bu kapsamlı gelir tanımı Haig-Simons kavramı olarak anılmaktadır⁽⁹⁾. Bununla birlikte bu tanımların farklılıkları yanında ortak noktaları da vardır.

I.2.1.2. Gelir Tanımlarının Farklı ve Ortak Noktaları

İktisatçılar, gelir kavramını farklı şekillerde tanımlamışlardır. Farklı noktaları şu şekilde özetlemek mümkündür. Öncelikle makro ve mikro bakış açılarına göre tanım farklılaşmaktadır. Makro yönden gelir, ulusal düzeyde ve bireysel gelirlerin toplamı şeklindedir. Mikro yönden gelir ise bireysel düzeyde tanımlanmaktadır. Bireysel gelir tanımları arasında oluşan farklılıklar ise her türlü tatmin ve faydayı temel alan görüşe karşı sadece para ile ölçülebilir faydayı dikkate alan görüş arasında, bu noktada çıkmaktadır. Vergilemede bu konu önem taşımaktadır, çünkü ölçülemeyen ve her birey için göreceli değer taşıyan fayda ve tatminlerin vergilendirilmesi mümkün olmamaktadır.

Bunun yanında yukarıda bahsedilen dar tanım yanında, yine kamu maliyesinden de bilindiği üzere gelirin geniş bir tanımı da vardır. Aralarındaki fark, geniş tanımın gelirin kaynağı ve devamlı olup olmadığı ile ilgilenmemesinden kaynaklanmaktadır. Dar tanım ise gelirin bir kaynağının olmasını ve kaynak ile gelirin ilişkilendirilmiş olmasını öngörmektedir.

Farklı şekillerde yapılan gelir tanımlarının ortak noktaları ise şunlardır; gelirin değişmeyen niteliği, gelirin bir değer akımı olmasıdır⁽¹⁰⁾. Çünkü tanım ne olursa olsun,

“İktisadi ve Hukuki Yönleri ile Gelir Mefhumu”, Çev: Sevim Görgün -İnal Avcı, Maliye Enstitüsü Tercümeleleri, Birinci seri, İst.Ün.Yayın No: 1114, İstanbul., 1965,s.70-92; Neumark'a göre gelir, bireyin iktisadi gücünde artış sağlaması şartıyla bir sene içinde elde ettiği mal ve hizmetlerin parasal birimlerde belirtilmiş değerlerinin toplamıdır. F. NEUMARK, (1) Genel Ekonomi Teorisi 1948, s. 366; Henry SIMONS'a göre ise bireysel gelir, belli bir dönemin başı sonu arasında ile malvarlığı haklarındaki toplamındaki değişmelerin toplamıdır. Ayrıca gelir kavramına ilişkin çok çeşitli tartışmalar için bkz. H.SIMONS, **Personal Income Taxation**, The University of Chicago Press, 1992, s.41-103; J. DUE eserinde geliri, bir dönem içindeki tüketim ile net tasarrufun toplamı olarak tanımlamaktadırlar. J. DUE, **Maliye**, İstanbul, 1967, s. 134.

(9) Joseph E. STIGLITZ, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev.Ömer Faruk BATIREL, Marmara Ün., Ya.No.549, İstanbul 1992, s. 623.

(10) İktisadi olaylar tamamen iktisadi bir yapı içerisinde oluşur ve burada akar. İktisadi yapıyı tabiat,

gelirde oluş ve kullanım bakımından bir akıcılık, bir dinamizm vardır. Bir diğer ortak nokta ise gelirin ölçülmesinde, belli bir anın değil belli bir dönemin söz konusu olmasıdır. Belli bir andaki iktisadi güç gelir değildir⁽¹¹⁾.

I.2.1.3. Bireysel Gelirin Milli Gelir İle İlişkisi

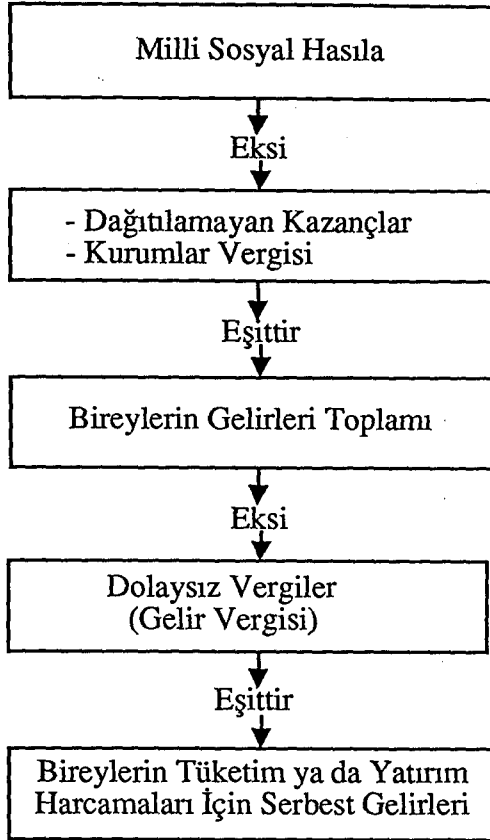
Daha öncede belirtildiği üzere bireysel gelir ile milli gelir arasında bir ilişki vardır. Milli gelirin hesaplanmasında olduğu gibi, bireysel gayri safi gelirden, bu geliri elde etmek için yapılan giderlerin düşülmesi sonucunda, bireysel net (saf) gelir ortaya çıkar⁽¹²⁾. Milli sınırlar içindeki bireylerin eline geçen gelir değeri, safi milli hasılanın tümü değildir. Mesela; ticaret şirketleri kazançlarını paydaşlarına dağıtmayarak otofinansman için kullanmış olabilirler. Sözü edilen kurum kazançları dağıtılsa bile, dağıtılan değerlerden kurumlar vergisi kesilir. Bireylerin eline bu kazançlar üzerinden ödenen kurumlar vergisi kadar az değer geçer. Elleri geçen gelirden gelir vergisini de ödedikten sonra bireylerin ellerinde son olarak serbest gelirleri kalır. Bu konuda söylenenler şöyle formüle edilebilir:

ışgücü, sermaye ve teşebbüs ile üretim yapısı, ev idareleri, iç ve dış piyasalar belirler. İktisadi akım ise işgücü ve üretim mallarının piyasadaki dolaşımıdır. Geniş bilgi için bkz; Halil DİRİMTEKİN, Genel İktisat Teorisi I, Eskişehir 1989, s. 29.

(11) NEUMARK'ın da değindiği gibi, "Gelir, belli bir döneme ait olduğu halde, servet, sermaye, varlık, belli bir andaki durumu gösterir. NEUMARK, (1) s. 375.

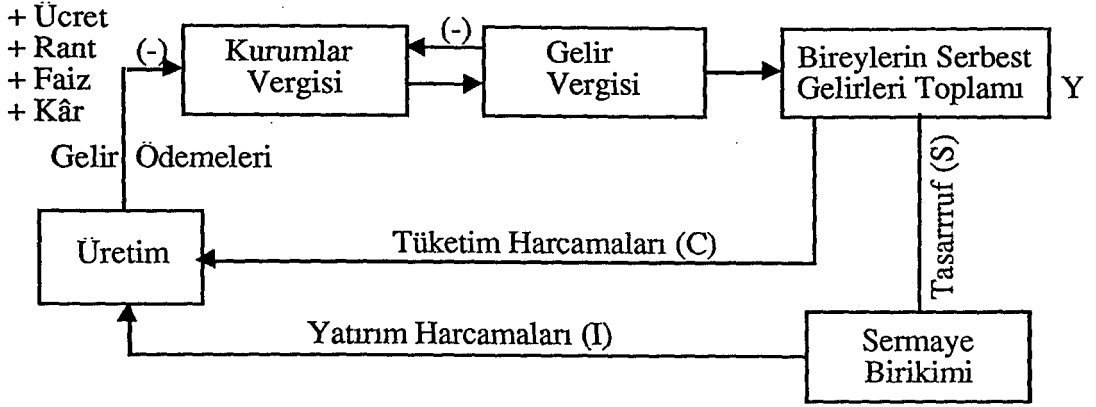
(12) R.A. MUSGRAVE, P.B.MUSGRAVE, **Public Finance**, McGraw-Hill, 1976,s.243.

Şekil 1: Makro Açıdan Bireysel Gelirleri Saptama Şeması



Bireyler ellerindeki serbest gelirleri ya tüketim ya da yatırım harcamalarında kullanabilirler. Birey, gelirin bir kısmını yatırım harcamasında kullanırsa, o gelir, sermayeye ya da servete dönmüş ve nitelik değiştirmiş olur.

Birey, yıllık gelirinden fazla olarak tüketim harcaması yapabilir. Bu durumda sermaye ya da servetine el uzatmış olur. Başka bir anlatımla, birey gelirini aşan tüketim harcamasını servet ya da sermayesini azaltarak karşılayabilir. Bireyin geliri, servet ya da sermayesine dokunmaksızın, bir sene içindeki tüketim harcamaları ile yatırım harcamaları toplamıdır.

Şekil 2: Milli Gelirin Dolaşımı⁽¹³⁾

Ücretler = W

Faizler=i

Rantlar = R

Kâr = P

ise milli gelir;

$Y=W+i+P+R$ olur.

Diğer taraftan elde edilen gelirler iki amaç için harcanacaktır:

1. Tüketim (consumption) (C)
2. Yatırım (Investment) (I)

Bu durumda milli gelir;

$Y=C+I$ olacaktır

Kısacası, “vergilenebilir bireysel gelirin tespiti milli gelirin hesaplanmasının bir bölümüdür”⁽¹⁴⁾. Bu nedenle bireysel gelir de “ $Y=C+I$ ” olacaktır.

İktisat biliminin konusuna giren gelir, ancak üretim çabalarına katılmakla oluşur. Bu biçimde olmayan gelirler iktisat biliminin konusu dışında kalır. Başka bir deyimle, “bireyler geliri, ya zihinsel ya da bedensel çabalarının ya da mal varlıklarında bulunan

(13) PETERSON, s. 30; CEYHAN, s. 18.

(14) Antio De Viti De MARCO, *First Principles of Public Finance*, London 1936, s. 221, Burhan CEYHAN, *Vergi Muhasebesi Yönüyle Gelir*, İzmir, 1975, s. 18'deki alıntı.

üretim araçları karşılığında elde ederler⁽¹⁵⁾.

I.2..2. Muhasebe Biliminde Gelir Kavramı

Muhasebe bir işletmede, varlıklar ve kaynaklar üzerinde meydana gelen ve parayla ifade edilen değişme yaratan işlemlerle ilgili bilgileri kayıt işlemidir⁽¹⁶⁾. Bu kayıt işleminin en önemli neticelerinden biri, kayıt işlemleri sonucu hesaplanan kâr veya gelir kavramıdır. Bu itibarla muhasebe, birinci derecede bir “gelir saptama işlemi”dir⁽¹⁷⁾. Bu saptama işlemi için gerekli standardizasyonu uluslararası düzeyde “Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu” sağlamaya çalışmaktadır. Anılan komisyonun hazırladığı “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulmasına İlişkin Çerçeve”de belirtildiği üzere gelir, bir muhasebe dönemi boyunca varlık oluşumları veya girişleri veya borç azalışları nedeniyle sermaye hareketleri hariç olmak üzere özkaynaklarda artış şeklinde sağlanan ekonomik yararlardır⁽¹⁸⁾. Bu şekilde tanımlanan gelirin doğru saptanması devlet için önem arz eder, çünkü gelir, vergi matrahını teşkil edecektir⁽¹⁹⁾.

Gelir kavramı, hasılat kavramı ile eş anlamda kullanılabilir. TMS 4 Md.2’de gelir, işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt tutarı olarak tanımlanmıştır⁽²⁰⁾. Görüldüğü gibi tanımdaki gelir, hasılat anlamında kullanılmıştır⁽²¹⁾. Ancak gelir kavramı ile anlatılmak istenen, kâr kavramının anlamı ile aynıdır⁽²²⁾. Bu nedenle kâr kavramı incelenmelidir.

(15) A.C.GIPOU, *Gelir*, Çev: G. KAZGAN-H.KAZGAN, İstanbul, 1955, s. 83.

(16) Nalan AKDOĞAN, Hamdi AYDIN, *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniv. Yayın No.98, Ankara, 1987, s. 22.

(17) Yüksel Koç YALKIN, *Genel Muhasebe*, (9.Baskı), Turhan Kitabevi, Ankara, 1995, s. 25.

(18) Saime ÖNCE, “Karın Ölçülmesi ve Raporlanması İle İlgili Standartlar”, *Türkiye XVI Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 1-5 Ekim, Antalya., Anadolu Üniv. Eğitim, Sağ. ve Bil. Araş. Vakfı Yayınları, Ya.No:119, Eskişehir, 1997, s141.

(19) Gelirin doğru saptanması başka açılardan da önemlidir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için Bkz; YALKIN, s. 7.

(20) *Türkiye Muhasebe Standartları 1997*, TÜRMOB Yayın No:32, Ankara, 1997, s. 57.

(21) ÖNCE, s. 144.

(22) Özgül CEMALCILAR, *Genel Muhasebe, Teori ve Uygulama*, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayın No:102, Kalite Matbaası, Ankara, 1976, s. 309.

Kâr ve kârın ögeleri olan hasılat, giderler, kazanç ve kayıplar belirli bir dönemde ortaya çıkan dönemsel kavramlardır. İktisat bilimi, "iktisat biliminde gelir kavramı"nda bahsedilenlerden anlaşılacağı gibi "bireysel gelirin" tespitinde, o geliri elde etmek için yapılan bireysel giderlerle ilgilenmemektedir. Çünkü yine daha önce belirtildiği gibi bireysel düzeye ulusal düzeyden ulaşmaya çalışmaktadır. Ancak muhasebe bilimi doğrudan bireyle veya işletme ile ilgili olduğundan gelir kavramına birey veya işletme yönlü bakmaktadır. Bu nedenle, kâr ve kârın ögeleri ile ilgilenmektedir. Kâr ve ögelerinin tanımlanmasında özsermaye ve gelir yaklaşımlarından yararlanılmaktadır⁽²³⁾.

I.2.2.1. Özsermaye Yaklaşımı

Özsermaye yaklaşımına, bilanço, aktif ve yükümlülük, sermayenin korunması yaklaşımları da denebilmektedir. Kârın hangi kaynaktan elde edildiğine önem vermeyen bu yaklaşımda, gerek kâr kavramı, gerek kârın ögeleri bilançodaki varlık ve kaynakların değişmediğinden hareket edilerek tanımlanmaktadır. Burada kâr, işletmeden çekilen ve eklenen değerler hariç olmak üzere belirli bir dönemde işletmenin dönem sonu özsermayesi ile dönembaşı özsermayesi arasındaki olumlu farktır. Ancak net aktiflerdeki tüm artışlar mutlaka kâr demek değildir. Dönem içinde işletmeye eklenen ve özsermayeyi arttırmış olan değerler, geçmiş yıllar karlarındaki düzeltmeler, o dönemin geliri olmayan artışlar, net aktifleri arttıran fakat kâr olarak kabul edilmeyen kalemlerdir⁽²⁴⁾.

Türk vergi hukukunda, gerçek kazanç üzerinden gelir vergisine tabi olanlardan bilanço esasına göre defter tutanların kârları özsermaye yaklaşımına göre hesaplanmaktadır (GVK. Md.38). Bilanço esaslı ayrıntılı olarak ikinci bölümde ele alınacaktır.

I.2.2.2. Gelir Yaklaşımı

Kârın tanımlanmasında ikinci yaklaşım türü olan gelir yaklaşımı, gelir tablosu, hasılat ve gider, hasılat ve giderin eşleştirilmesi, sonuç hesapları olarak da

(23) AKDOĞAN, AYDIN, s. 412-415. Ayrıca kâr veya gelirin tanımlanmasında kullanılan yaklaşımlarla ilgili ayrıntılı bilgiler için bkz. Halim SÖZBİLİR. *Muhasebe Kuramında Türü Gelir (Kâr) Kavramları ve Türk Gelir Vergisinin Kabul Ettiği Gelir (Kâr) Kavramı*, Anadolu Üniv. Yayınları No:214, Eskişehir, 1987.

(24) AKDOĞAN, AYDIN, s. 308, 415-418.

adlandırılabilmektedir.

Gelir yaklaşımı kârın, nereden, hangi faaliyetlerden kaynaklandığını tespit etme isteği ve gereği sonucu ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşımda gerek kâr, gerek kârın ögeleri sonuç hesaplarından hareketle, gelir ve gider akımlarına dayanılarak tanımlanmaktadır. Buna göre dönem kârı, belirli bir dönemde sağlanan hasılatla (brüt gelirlerle) yapılan giderler arasındaki farktır⁽²⁵⁾. Gelir Vergisi Kanunundaki işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespitine ilişkin hüküm, gelir yaklaşımını yansıtmaktadır. (GVK. Md.39) Karın saptanmasında bu yaklaşımlar yanında değerlendirme ilkelerininde ayrı bir önemi vardır⁽²⁶⁾.

I.2.2.3. Kârın Ögeleri

Kâr'ı açıklamaya yönelik yaklaşımlardan sonra karın ögelerinin tanımlanması gerekmektedir. Karın ögeleri hasılat, harcama, maliyet, gider ve zarardır. Şimdi de bunları sırasıyla tanımlayarak açıklayalım.

I.2.2.3.1. Hasılat

Kârın oluşumunda etkili olan en önemli öğelerden birisi hasılattır. Bilindiği gibi hasılatla "brüt gelir"de denilmektedir. Hasılat, kârın kaynağı olup dönem kârını olumlu yönden etkileyen akımları belirtmektedir.

Hasılat, mal ve hizmet satışı sonucu alıcılara yükletilen mükellefiyetlerle, (ana) temel faaliyetlerle ilgili, mal ve hizmet dışındaki varlıkların satışından veya bunların değiştirilmesinde elde edilen kazançlarla, hisse senedi ve tahvillerden sağlanan faiz ve kâr payları ile özsermayede görülen artışlardır⁽²⁷⁾. Bununla birlikte, hasılat, ana faaliyet ve

(25) AKDOĞAN, AYDIN, s. 418.

(26) Özsermaye yaklaşımında net varlığın değerini saptarken, gelir yaklaşımında, gider akımlarının belirlenmesinde faydası tükenen mal ve hizmetlerin değerini hesaplarken, kullanılan değerlendirme yöntemine göre farklı büyüklükte kar kavramlarına ulaşmak mümkündür. Değerleme konularına ileride değinilecektir. Ayrıca bu konuda bkz. AKDOĞAN, AYDIN, s. 418, 386-411.

(27) Yılmaz BENLİĞİRAY, "Muhasebede ve Ekonomide İşletme Geliri ve Kârı", E.İ.T.İ.A. Dergisi, Cilt: XV, Sayı: 2, Haziran 1979; Patrick R. DELANEY, Barry J. EPSTEIN, James R. ADLER, Micheal F.FORAN, GAAP, Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles, 1989 Ed., s. 53-55.

yan faaliyetlerden doğmasına göre farklı olarak adlandırılmaktadır. Buna göre ana faaliyet olan mal ve hizmet satışları sonucunda elde edilen değerler, satış hasılatı ya da sadece “hasılat”, yan faaliyetlerden sağlanan kaynaklar ise faaliyet dışı hasılat ve kar veya “diğer hasılat” olarak adlandırılmaktadır⁽²⁸⁾.

I.2.2.3.2. Harcama

İkinci öge olan harcama ise; bir mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalardır⁽²⁹⁾.

Harcama kavramı gider ve maliyet kavramlarını içine alan geniş bir kapsama sahiptir. Harcama yapılarak işletme faaliyetlerinin devamı ve özsermayenin korunması amacıyla elde edilen mal ve hizmet yararlarının, aynı dönemde tüketilmesi halinde harcama gidere dönüşmekte, ancak bu yararlar gelecek dönemde tüketilecekse, harcamalar maliyete dönüşmektedir⁽³⁰⁾.

I.2.2.3.3. Maliyet

Diğer bir öge olan maliyet, iktisadi kıymetler karşılığında ödenen veya ödenebilir olan meblağdır. İktisadi kıymetin kullanılması belirli bir dönem içinde o döneme ait hasılatın elde edilmesi amacı ile oluyorsa, o iktisadi kıymetin maliyeti o dönemin gideri haline gelir. İktisadi kıymetler hasılat yaratmazsa, bir başka maliyet unsuruna dönüşmezse, bu durumda maliyet zarara dönüşür⁽³¹⁾.

(28) Hasılatla ilişkin olmak üzere UMS 18’de SFAC 6 pra 78’de, TMS4’de yer alan tanımlar ve ayrıntılı bilgiler için bkz. Saime ÖNCE, s. 143-144., ayrıca literatürde yer alan değişik tanımlamalar için bkz; AKDOĞAN, AYDIN, s. 381-384, 431-433; Esasen hasılat brüt bir kavramdır, brüt veya gayrisafi gelir ile eşanlamda kullanılmaktadır. CEMALCILAR, s. 304; Özgül CEMALCILAR, Nurten ERDOĞAN, Genel Muhasebe, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 1997, s. 25.,

(29) DELANEY, EPSTEIN, ADLER, FORAN, s. 56-57.

(30) AKDOĞAN, AYDIN, s. 423-424; CEMALCILAR, s. 308.

(31) CEMALCILAR, s. 305; AKDOĞAN, AYDIN, s. 425.

I.2.2.3.4. Gider

Dördüncü öge olan gider, kârı olumsuz yönde etkileyen akımları belirtir. Giderler belirli bir dönemin hasılatının elde edilmesi yolunda kullanılmış, tükenmiş maliyetlerdir. Giderler tükenmiş birer aktif olmaları nedeni ile özsermayeyi azaltırlar⁽³²⁾.

I.2.2.3.5. Zarar

Kâr öğelerinin sonuncusu olan ve halk dilinde kârın zıttı olarak bilinen zarar, iki şekilde oluşmaktadır. Bu nedenle iki ayrı tanımı yapılabilir. İlk tanıma göre zarar, hasılat elde edilmesi, yeni bir aktif yaratılması, gelecek yıllara ait giderlerin ödenmesi veya borç ödeme amacı dışında tükenmiş bir maliyettir.

İkinci tanıma göre zarar, hasılatı aşan gider kısmıdır. Başka bir deyişle hasılat ile gider arasındaki olumsuz farktır⁽³³⁾.

I.3. Vergi Kuramında Gelir Kavramı

Gelir, gelir vergilerinin yükümlendirdiği ekonomik unsurdur. Gelir vergisi, geliri vergilendirmek suretiyle ödeme gücünü kavramaya çalışır. Genel bakış açısı içinde bir iktisadi kavram olarak geliri nitelenmek gerektiğinde bunu, belli bir zaman kesiti içinde, alım gücünde artış şeklinde ortaya çıkan bir akım olarak ifade etmek mümkündür. Ancak bu tanım yeterince açıklayıcı değildir. Bunun yanında gelir kavramının boyutlarının doğru saptanması, kuramsal açıdan ve uygulama bakımından önemlidir. Bu noktada gelir kavramının tanımlanmasında, genel kabul görmüş dar kapsamlı gelir anlayışı olan kaynak kuramı ile geniş kapsamlı gelir anlayışı olan safi artış kuramı yardımcı olacaktır. Bunlarla birlikte Alman vergi hukukunda tartışılan “piyasa geliri kuramı”da gelir vergilerinin kavraması gereken geliri tanımlamaya çalışılmaktadır. Ayrıca, bu üç kuram yanında gelir

(32) CEMALCILAR, s. 306-307., ayrıca gider kavramının özsermaye ve gelir yaklaşımlarına göre farklı şekillerde tanımları için bkz; AKDOĞAN, AYDIN, s. 419-420., Gider tanımına bağlı olarak işletmenin amacına uygun olmayan ve olağanüstü nedenlerden ortaya çıkan varlık azalışları ve yükümlülüklerdeki artışlar kayıp olarak tanımlanmaktadır. Bkz; AKDOĞAN, AYDIN, s. 419.

(33) CEMALCILAR, s. 309., Zararın yaklaşımlara göre farklı tanımlamaları için bkz; AKDOĞAN, AYDIN, s. 430.

kuramları adı altında dördüncü olarak harcama kuramına yer verildiği de görülmektedir⁽³⁴⁾. Bu nedenle sırasıyla; kaynak kuramı, safi artış kuramı, piyasa gelirleri kuramı ve harcama kuramı incelenecek, daha sonra bu kuramların kısa bir değerlendirilmesi yapılacaktır.

I.3.1. Kaynak Kuramı

Wagner, Hermann, Gustav Johns, Newmann, Schaffle tarafından geliştirilmiş ilk kuramlardan biridir⁽³⁵⁾. Evvelce bahsettiğimiz bu görüşe göre gelir, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri dönemsel ve sürekliliği olan değerler akımıdır⁽³⁶⁾.

Üretim faktörleri emek, sermaye, doğal kaynak ve girişimdir. Bunların üretime katılması sonucu, bu faktörlerin sahiplerinin elde ettikleri ücret, faiz, rant ve kâr olarak sayılabilen değerler akımı gelirdir. Bu görüşte, geliri sağlayan kaynağın, üretim faktörlerinin kendi değerindeki değişmeler, artışlar gelir sayılmamaktadır. Üretim faktörlerinin kendi değerlerindeki artışların, sadece sağladıkları gelir akımındaki artışın bir yansıması olduğu kabul edilmektedir⁽³⁷⁾. Bu görüşe göre elde edilen değerler akımı nakdi de olsa aynı de olsa gelirdir. Bu nedenle, üretim faktörü sahipleri bunları piyasaya sunmayıp doğrudan kendilerinin tükettikleri mal ve hizmetlerin üretiminde kullansalar, yine elde ettikleri değerler gelir sayılmaktadır⁽³⁸⁾.

Piyasa ile ilişki kurmayıp bir kimsenin kendi üretimini kendi ihtiyaçlarında kullanması öztüketimdir. Kaynak kuramına göre, öztüketimde, alışveriş yoluyla nakit veya mal olarak piyasadan elde edilenler gibi gelir sayılmalıdır. Öztüketim, bu görüşe göre

(34) CEYHAN, s. 24.

(35) İsmail TÜRK, *İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası*, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fak. Yayınları, Ya.No:125/107, Ankara, 1961, s. 72.

(36) Esat TEKELİ, *Vergi Hukukuna Giriş*, İst Üniv. Yayınları, Ya.No: 893, İktisat Fakültesi Yayın No: 118, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961.

(37) Abdullah KÜTÜKCÜ, "Üniter Gelir Vergisi Sistemi ve Ülkemizdeki Durum", *Maliye Dergisi*, Sayı: 11, Ocak-Şubat 1993, s. 12.

(38) Kenan BULUTOĞLU, *Vergi Politikası*, İstanbul Üniv. Yayınları, Ya.No: 956, Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 11, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962, s. 59-60.

gelir sayıldığı halde, bu görüşü benimseyen gelir vergisi kanunlarında gelir olarak kabul edilmemiştir. Kaynak kuramı, bir kimsenin üretime iktisadi bir etken arzetmeksizin, böyle bir faktörün arzı ile ilgili olmayarak elde ettiği değer akımı veya değerleri gelir saymaz. Bağış, miras, piyango gibi yollardan elde edilen ve bir üretim faktörünün arzedilmesinin ve onun üretime konmasının karşılığı olmayan değerler ve varlıklar gelir kavramı kapsamına girmez. Bu kurama göre, gelirin elde edilmesi için arzedilen üretim faktörünün yani gelirin kaynağının olduğu gibi korunması için yapılması gerekli giderlerin ve amortismanların da gelir akımından düşülmesi kabul edilmektedir⁽³⁹⁾.

Görüldüğü üzere kaynak kuramı, ancak üretim süreci içerisinde üretim faktörlerinden elde edilen geliri, gelir kabul etmekte, söz konusu faktörlerin kendi değerlerindeki artışları gelir kabul etmemektedir⁽⁴⁰⁾. Bunun doğal sonucu olarak kaynak kuramı, geliri yani vergi tabanını dar kavramaktadır. Bu nedenle sadece bu kurama dayalı bir gelir vergisinin devlete sağlayacağı finansman da dar ve sığ olmaktadır. Devlet harcamalarının az olduğu dönemlerde bu durum göz ardı edilebiliyor idiye de artık devlet harcamalarının çok arttığı günümüzde gelirlerin geniş bir biçimde kavranmasına çalışılmakta ya da bu yolda çabalara girişilmektedir. Sonuç itibarıyla kaynak kuramı günümüzde geçerliliğini korumakla birlikte, gelirin yani vergi tabanının geniş kavranması ihtiyacı nedeniyle yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle bu kuram yanında safi artış kuramında kullanılmaktadır.

I.3.2. Safi Artış Kuramı

George Von Schanz, Haig, Simons gibi yazarlarca geliştirilmiş bir kuramdır⁽⁴¹⁾. İktisadi gelirden bahsedilirken de değinildiği gibi, bu kurama göre gelir, servette meydana gelen her türlü fiili artışa denir. Bir kimsenin geliri, o kimsenin belli bir dönem içinde tükettiği değerler ile, o dönemin başlangıç ve sonunda servetinde meydana gelen net artışın toplamıdır⁽⁴²⁾. Diğer bir ifadeyle gelir, bir kimsenin muayyen bir devrenin

(39) Arif NEMLİ, *Kamu Maliyesine Giriş*, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s. 131.

(40) Aykut HEREKMAN, *Kamu Maliyesi Cilt II*, Ankara, 1989, s. 91.

(41) Richard GOODE, "The Economic Definition of Income", *Federal Taxation*, Foundation Press, 1983, s.9.

(42) Leif MUTEN, "Capital Gains Tax-Gaining Ground?", *More Key Issues in Tax Reform*, Fiscal Publication, 1995, s.38.

başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak şartıyla o devre içinde tüketebileceği değerlerin toplamıdır. Bu tanımdan anlaşılacağı gibi, safi artış kuramı, sadece bir kimsenin belli bir dönemde yaptığı tüketim ile varlıklarının değerinde meydana gelen net artış üzerinde durmaktadır, gelirin kaynağını ve devamlı olup olmadığını araştırmamaktadır. Şöyle ki, bu kurama göre devamlılık arz eden menkul ve gayrimenkul sermaye, emek, gibi kaynaklardan elde edilen değerler, arızı olarak elde edilen miras, hibe, kumar, piyango, vs. gibi değerler ve sermayenin kendi değerindeki artışlar da birer gelir unsuru sayılmaktadır. Yani her değer artışı, temeli, kaynağı ve sürekliliği ne olursa olsun bir gelirdir.

Vergi ödeme gücünü dikkate alan bu kuram, gelir kavramını geniş anlamda ele almakta ve her tür gerçekleşen geliri gelir olarak kabul etmektedir. İktisatta gelir kavramını açıklarken de değinildiği gibi bu kurama göre kastedilen gelir şu eşitlik ile daha açık görülebilmektedir;

Gelir = kişinin tüketim harcamaları + Yatırım harcamaları⁽⁴³⁾.

ya da $Y = C + I$

Vergi adaletini en iyi şekilde gerçekleştirebileceği düşünülen safi artış kuramı, günümüzde taraftar bulmakta ve gelir vergisi yasaları ile içtihatlar bu kuramın ışığında geliri geniş olarak ele almakta ve yorumlamaktadır. Bundan dolayı bu kuram, devlete geniş bir vergi tabanı sağlamakta ve artan kamu harcamalarının finansmanında önem arz etmektedir. Bununla birlikte farklı bir bakış ile şunları da söylemek mümkündür. Kaynak kuramına dayalı bir verginin kavrayacağı vergi tabanının dar olması nedeniyle, yüksek oranlı vergilendirme ile ulaşılabilecek bir vergi hasılatına, safi artış kuramına dayalı bir gelir vergisinin kavrayacağı vergi tabanının geniş olması nedeniyle, bu kurama bağlı olarak, daha düşük vergi oranlarıyla ulaşabilmek mümkün olacaktır. Böylece, yükümlülerin vergi yükleri de azalabilecektir.

Teoride yer alan görüş, uygulamada başlıca şu problemleri yaratmaktadır. Her

(43) Formülde bulunan yatırım harcamalarını yani (I) yerine, tasarruf yani (S) ile de ifade etmek mümkün olur. Buna göre formül $Y = C + S$ olacaktır. Çünkü $I = S$ dir. Bkz. HEREKMAN, s. 92; BERBEROĞLU, s. 28-29.

devrenin başında ve sonunda varlıkların toplam değerindeki net değişmeyi saptamak ve kavramak son derecede güçtür. Varlıkların değerindeki artışın, herhangi bir satış olmaksızın doğrudan doğruya takdiri, idari bakımından hiç de kolay değildir. Bu kurama göre, kişilerin tüketimlerinin de hesaplanması gerekmektedir. Tüketim harcamalarının hesaplanmasında öztüketimin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenle, tüketicilerin her türlü tüketim harcamaları ile kendi varlıklarından ve emek gücünden sağlayıp kullandığı mal ve hizmetlerin değerlerinin hesaplanması gerekmektedir. Bu işlemler de idari bakımından zorluklar yaratmaktadır⁽⁴⁴⁾.

“Kaynak kuramı” ile “safı artış kuramı” karşılaştırıldığında iki önemli fark göze çarpmaktadır. Safı artış kuramında, haksız kazançlar, karşılıksız zenginleşmeler, üretime faktör arz etmeksizin iktisadi değerlerin el değiştirilmesi nedeniyle elde edilen değerler gelir sayılmaktadır. Böylece, bağış, miras, kumar ve piyango gelirleri de, geniş anlamda gelir kavramına dahil edilmektedir⁽⁴⁵⁾.

Yine safı artış kuramında, sermayenin kendi değerinde meydana gelen artışlar da gelir kavramına dahil edilmektedir. Halbuki kaynak kuramı bu değerleri gelir saymamaktadır⁽⁴⁶⁾.

Bütün bu sebeplerden dolayı, mali gelir kavramı vergi kanunlarında belirtilmeye çalışılırken daha çok üretim faktörlerinin arzı karşılığında elde edilen değerler akımı olarak ele alınmakta, ancak bu görüşün yanında safı servet artışı, yani net harcama gücü kavramına da yer verilmekte olduğu görülmektedir.

İngiltere’de daha ziyade kaynak kuramına⁽⁴⁷⁾, Fransa, Almanya ve ABD’de ise

(44) BULUTOĞLU, s. 69.

(45) Abdurahman AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, Ankara, 1993, s. 208.

(46) AKSOY, s. 360-361.

(47) İngiliz gelir vergisi kaynak kuramını kabul etmektedir. Buna göre ücret, kâr, kira, kâr payı gibi üretim faktörleri getirileri gelir vergisi ile vergilendirilmektedir. İngiltere’de Gelir Vergisinin tamamlayıcısı niteliğinde müstakil bir sermaye kazançları vergisi vardır. Bu vergi ise safı artış kuramını esas almıştır. Sermaye kazançları vergisi mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlardan alınır ve 193 Sayılı G. V. K.’nda yer alan sair kazanç ve iratlara 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikten sonra “diğer kazanç ve iratlar” a karşılık gelmektedir.

6 Nisan 1996 tarihinde İngiltere’de “Self Assessment” “kendi vergini kendin hesapla sistemi”, büyük bir reform olarak uygulamaya konulmuştur. Bu sistem mükellefin bütün gelirlerini ve sermaye kazançlarını tek beyannamede toplanmasını, vergiyi hesaplayarak beyan etmesini ve

safi artış kuramına ağırlık verilmektedir⁽⁴⁸⁾. 193 sayılı GVK'nda prensip olarak kaynak kuramı kabul edilmiştir, ancak safi artış kuramına da sair kazanç ve iratlar başlığı altında yer verilmiştir. (G.V.K. md.2, md.80-82). Ancak 4369 sayılı kanunla⁽⁴⁹⁾ 193 sayılı GVK'nun sair kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerinde yapılan değişiklikler sonucunda Türk Gelir Vergisinde safi artış kuramı ağırlık kazanmıştır. Bu değişikliklere ileride değinilecektir.

I.3.3. Piyasa Geliri Kuramı

Kaynak kuramı ve safi artış kuramı, gelir vergisi kanununda yer alan gelir kavramını açıklamada geleneksel bir şekilde geçerliyen, piyasa geliri kuramı, kendini Alman hukuk pratiğinde kabul ettirdi. Alman Yüksek Mahkeme içtihadıyla gelir vergisinin konusu, piyasa geliri ismiyle somutlaştırıldı. Önceleri Alman ekonomist Wilhelm Roscher tarafından formüle edilen ve Alman Gelir Vergisi Kanununca da iktibas edilen "piyasa geliri" kavramı, Prusya Yüksek İdari Mahkemesinin İçtihadının da esasını teşkil ediyordu. Bu içtihada göre gelir vergisi, kazanç niyetiyle ticari ilişkilere bir katılım sonucunda elde edilen geliri kavramalıdır. Alman Anayasa Mahkemesi bir içtihadında "piyasa geliri"nin gerçek ölçü olduğunu ifade etmektedir. Yine aynı mahkemenin 1982'den beri verdiği kararlarda elde edilen "piyasa geliri"nden asgari yaşam hadlerinin indirilmesi gerektiğini de içtihat etmiştir. Gelir vergisinin konusunun piyasa geliriyle sınırlandırılması, gelir vergisinin niteliğini köklü bir şekilde değiştirmektedir⁽⁵⁰⁾.

Paul Kirchof, finansal ihtiyaçlarını kamusal güç zoruyla karşılayan devletin aksine, liberal şekilde organize edilmiş bir devlet piyasa ekonomisine katılıp bunda başarılı olarak ihtiyaçlarını finanse ettiği görüşünden hareketle, vergiyi, mülkiyetin sosyal yükümlülüğüne yani mülkiyete sahip olmanın aynı zamanda topluma karşı bir yükümlülük sahibi olmayıda gerektirdiği düşüncesine bağlamaktadır.⁽⁵¹⁾ Paul Kirchof, bu doğrultuda,

böylece vergi idaresinin yükünü hafifletmesini öngörmektedir. Bu şekilde her iki vergi bir anlamda birleştirilmiştir. Sabahattin BENLİKOL, Hilal MÜFTÜOĞLU, Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Ya.No:1997-7, İstanbul, 1997, s. 31, 40-42.

(48) J.E. STIGLITZ, s. 623.

(49) R.G.T.29.07.1998, S.Mük.23417.

(50) TİPKE, LANG, Steuerrecht, 15. Auflage, Köln, 1996, s.200-201, 95 vd.

piyasa gelirinin gelir vergisine uygun olarak kavranmasında da, mülkiyet güvencesinden ve hukuka uygun bir biçimde gelirin sosyal bağlılığından hareket etmektedir. Buna göre gelir elde etme, devletçe korunan hukuki düzenden faydalanarak, devlet ve toplum tarafından organize edilmiş pazarda (piyasada) yapılan ekonomik faaliyetler sonucudur. Bu nedenle gelir edinimi, toplumsal olarak sunulmuş kazanma olanaklarından bireysel olarak faydalanma sonucunda ortaya çıkan bireysel servet artışıdır⁽⁵²⁾. Bundan dolayı toplumun bu gelirden hakkı olduğundan bu gelir vergilenmelidir⁽⁵³⁾.

Piyasa geliri kavramı daha pratik bir kavramdır, çünkü piyasa olayları piyasa gelirlerini daha iyi kavranmasına olanak verir. Piyasa geliri kavramı, esasen sadece paraya çevrilmiş yani piyasada gerçekleşmiş geliri kavrar. Safi artış kuramının kavradığı paraya çevrilmemiş değer artışları, öztüketime konu olan değerler, piyasa geliri kuramında gelir kapsamı dışında kalmaktadır⁽⁵⁴⁾.

Alman vergi hukukçularına göre gelir vergisi konusunun özünü en iyi tarif eden ve bundan dolayı da gelirin açıklanmasına da uygun düşen kavram piyasa geliri kuramıdır. Almanya'da bu kavram yasal düzenlemelerden önce mahkeme içtihatlarıyla hukuk düzeninde yerini almıştır. Piyasa geliri basit yasalara uygun, bunun yanında sisteme uyacak şekilde yeniden düzenlenmek zorunda olan bir yapı kavramıdır. Piyasa geliri kuramına göre vergiye tabi gelir, çalışma uğraşı verilerek elde edilen gayrisafi tutardan, bu tutarı elde etmek amacıyla yapılan giderlerin düşülmesi sonucunda bulunmaktadır.

Piyasa geliri kuramı, gelir vergisine tabi olacak gelirler ile hobi gelirleri, miraslar ve bağışlar gibi gelir vergisine tabi tutulmayacak gelirleri birbirinden ayırmakta, gelirin kazanan kişiye ait olduğunu belirlemekte, faaliyet gelirleri ile faaliyet giderlerini açıklığa kavuşturmaktadır. Bunların yanında sadece paraya çevrilmiş gelirleri kavrayarak, bunların vergiye tabi olduğunu belirlemektedir⁽⁵⁵⁾.

(51) Joachim LANG, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", Çev:Funda Başaran, XIII. Maliye Sempozyumunda Sunulan Tebliğ, 14.5.1998, Bodrum, s.19.

(52) TİPKE, LANG, s.201.

(53) J. LANG, s.19.

(54) TİPKE, LANG, s.227.

(55) TİPKE, LANG, s.227-228.

I.3.4. Harcama Kuramı

J.S. Mill, Marshal, Pigou, Fisher, Einoudi ve özellikle N. Kaldor gelir vergisinin, gelirin, vergiye temel olmasına karşı çıkmışlardır. Bu yazarlara göre bireylerin elde ettikleri gelirlerle sahip oldukları servetler kişilere “harcama gücü” “spending power” kazandırır ve vergi yükümlülerinin gerçek vergi ödeme gücünü harcama gücü belirlemektedir. Fisher’de gelir kavramını bireysel tüketim ile bir tutmuş, bu nedenle vergi borcunun temelini bireysel harcama olması gerektiğini savunmuştur⁽⁵⁶⁾. Yine Fisher’e göre “birey gelirini kolayca saklayabilmekte, fakat harcamasını saklayamamakta ve gelirini belli etmektedir⁽⁵⁷⁾”. Bu nedenlerle gelir vergisinin tasarrufları çifte vergilendirdiğini ileri süren bu yazarlar gelir vergisi yerine harcama vergisini önermektedirler.

ABD’de son yıllarda, belkide seçim kampanyalarının etkisiyle vergi reform tartışmaları yapılmakta, bu tartışmaların odak noktalarından birini de tüketim tabanlı vergileme oluşturmaktadır. Bu konuda birçok vergi reform tasarımları hazırlanmış ve tartışmaya açılmıştır. ABD’de tüketim tabanlı vergileme (harcama vergisi), gelir vergisi yerine önerilmekte ve şu temel ilkeler çerçevesinde oluşturulmak istenmektedir;

-Bütün gelirleri herhangi bir indirim, istisna, muafiyet almadan vergilendirmek. Ancak asgari yaşam düzeyini sağlamaya yönelik indirimler vergilendirilebilir gelirden düşülebilmektedir.

-Bütün yükümlülere ve gelirlere tek oranlı bir vergi uygulamak.

-Tüm gelirleri sadece bir defaya mahsus vergilendirmek, yani tasarruf ve yatırımları vergi dışı tutarak mükerrer vergilemeyi önlemek, tasarrufları ve yatırımları teşvik etmek⁽⁵⁸⁾.

Alman vergi hukukçusu J. Lang⁽⁵⁹⁾ ise tüketimin (harcamanın) vergilendirilmesi ile ilgili sistem hakkında şu görüşleri ileri sürmektedir; “Vergisel mali gücü temsil eden

(56) Alan GUNN, “The Case For an Income Tax”, *Federal Taxation*, Foundation Press, 1983, s.53.

(57) İsmail TÜRK, (1) *Kamu Maliyesi*, 2.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s. 125.

(58) Ercan TÜRKAN, *Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD’de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkarılabilecek Dersler*, Yayınlanmamış Rapor, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Haziran 1997, s.5.

(59) Lang, Hırvatistan’da tüketimin (harcamanın) vergilendirilmesi konusunda çalışmalar yapmıştır, LANG, s.15.

ölçütler, gelir ve tüketim akımlarından oluşmaktadır. Gelir getirmeyen varlık, vergisel mali güç göstergesi olmaya uygun değildir. Tamamıyla mali güce göre vergilendirme ilkesini esas almış bir vergi sistemi içinde gelir ve tüketim birbirilerine zıt ölçütler değildir, sadece vergilendirmenin değişik başlangıç noktalarını oluşturmaktadır. Orta noktada ise, vatandaşın tüketim fonu bulunmaktadır. Ya bu fona giren gelirin vergilendirilmesi ya da bu fondan çıkan tüketimin vergilendirilmesi yoluyla, tüketim fonundan hareketle vatandaşın vergisel mali gücünün kavranması mümkündür. Verginin konusunu, tüketebilme/harcayabilme gücü oluşturmaktadır. Burada, vergiye tabi gelir, gelirin tüketilen kısmıdır ve gelirin kullanılmayan kısmı matrahtan ayrı tutulmalıdır. Asgari yaşam haddi vergi dışı bırakılmalıdır⁽⁶⁰⁾.

Ö. Uluatam'da hazırladığı bir raporda Türkiye için yukarıda bahsedilen temel nitelikler çerçevesinde bir kişisel harcama vergisini ve bu yolla tüketimin vergilendirilmesini önermektedir. Ancak bu reform önerisine göre kişisel harcama vergisi nihai olarak gelir vergisinin yerine talip olmamakta, gelir vergisiyle birlikte düşünülecek, onu tamamlayacak bir niteliktedir⁽⁶¹⁾.

Bahsedilenlerden de anlaşılabilceği gibi; Harcama vergisinin konusu, genel tüketim harcamalarıdır. Ancak tüketim veya muamele vergilerinden çok farklıdır. Harcama vergisi bir bakıma gelir vergisinin farklı bir şeklidir. Şöyle ki; gelir vergisinde yükümlülerin bir yıl içinde elde ettikleri gelirin tamamı, harcama vergisinde ise, gelirin sadece harcanan kısmı vergilendirilir. Yani harcama vergisinde, gelirin harcanmayan, tasarruf edilen kısmı vergi matrahının dışındadır. Bu yolla tasarruflar iki kez vergilendirilmiş olmayacaktır⁽⁶²⁾.

Her iki vergi çeşidi de, dolaysız ve subjektif karakterdedir. Harcama vergisinde de, gelir vergisinde olduğu gibi, vergi, yükümlünün beyanı üzerinden tarh ve tahsil edilecektir, mükellefin şahsi ve ailevi durumu gözönüne alınacaktır, artan oranlı bir tarife

(60) J.LANG. s.15.

(61) Özhan ULUATAM, Ramazan TAŞ, Meltem DİKMEN, **Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi**, Türk Harb-İş Sendikası İçin Hazırlanmış Rapor, Ankara, 1995, s.83-91.

(62) Orhan DİKMEN, **Maliye Dersleri**, 4.Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, s. 78.

uygulanacaktır⁽⁶³⁾.

Harcama kuramı, harcamanın uzun dönemde, bireysel gelire eşit olabileceği savında bulunmaktadır. Ancak bu sav teori aşamasından ileriye gidememektedir.

Gelir vergisi yerine önerilen harcama vergisinin vergilendirdiği harcama kavramını açıklamaya çalışan harcama kuramında esas, kişilerin yaptıkları harcamaların tutarının vergi ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edilmesidir. Bunun sonucu olarak harcama tutarı, vergilemeye konu teşkil etmektedir. Bir başka deyişle, harcama tutarı beyan edilmekte, bu tutar üzerinden de vergi alınmaktadır⁽⁶⁴⁾.

Bilindiği gibi gelir vergisinde vergi ödeme gücünün göstergesi gelirdir. Geliri tanımlamak üzere ortaya atılan safi artış kuramında, gelir, harcama gücünde meydana gelen net artıştır. Bu noktada harcama kuramı ile safi artış kuramı benzerlik göstermektedir. Ancak safi artış kuramında "harcama" kavramı, vergilenecek geliri saptamak için kullanılmaktadır. Ancak harcama kuramında harcama doğrudan verginin konusudur. Bu itibarla harcama kuramı, birey gelirleriyle ilişkili olsa da, geliri açıklamaya yönelik bir kuram değildir.

I.3.5. Kuramların Değerlendirilmesi

Gelir vergisi konusunun hukuki gelişimini önce kaynak kuramı, sonra safi artış kuramı etkilemiştir. Kaynak kuramı, sürekli gelir getiren bir gelir kaynağının varlığına bağlı olarak bir şeyin gelir olup olmadığını araştırmaktadır. Yani bu kurama göre gelir bir kaynağa dayanmalı ve bu gelir de sürekli (devamlı) olmalıdır. Safi artış kuramına göre gelir ise servette meydana gelen her türlü artıştır. Yani her değer artışı, temeli, kaynağı ve sürekliliği ne olursa olsun bir gelirdir. Görüldüğü gibi kaynak kuramı dar bir gelir kavramını esas almaktadır. Bu nedenle yeterli görülmemektedir. Safi artış kuramı ise çok daha kapsamlıdır, hatta veraset, intikal vergilerinin konularını bile kapsamı alanına almaktadır. Bu nedenle bu kuramı temel alan gelir vergileri istisna yollarını kullanarak

(63) AKSOY, s. 417.; ABD'deki tüketimin vergilendirilmesi tartışmalarında, bu vergi, düz oranlı bir tarife ile düşünülmektedir. Bkz. TÜRKAN, s.8 vd.

(64) Harcama vergisi hakkında geniş bilgi için bkz; Nicholas KALDOR, *An Expenditure Tax*, George Allen and Unlun Ltd., 3rd ed., London, 1959; Harcama kuramı hakkında bilgiler için bkz; CEYHAN, s. 25.

kapsamı daraltmaya çalışmaktadır.

Piyasa geliri kuramının ise gelir vergisi konusunun özünü iyi bir şekilde tarif ettiği, sadece vergilendirilmesi gereken gelirlerin tamamını kapsadığı iddia edilmektedir. Bu kuram ne kaynak kuramı gibi dar kapsamlıdır, ne de safi artış kuramı gibi sınırsızdır. Bu kuram, tüm iktisadi faaliyetlerin gerçekleştiği piyasada elde edilen kazanımları gelir olarak nitelemekte ve bunları vergilemektedir. Harcama kuramı ise harcama ya da tüketim tabanlı vergiye ilişkin bir kuramdır. Harcama vergisi, harcama gücünü esas alarak harcama üzerinden vergi almaktadır. Yalnız bu vergi kişileştirilebilen ve gelir vergisine alternatif olarak gösterilen bir vergidir. Diğer muamele vergilerden ayrılmaktadır.

Türkiye 4369 sayılı kanun ile, şimdilik kaydıyla tercihini safi artış kuramı lehinde kullanmıştır. Piyasa gelirleri kuramının Türkiye’de uygulanabilmesi için, gelir vergisi sisteminin daha çok sadeleştirilmesi gerekmektedir. Harcama kuramının dolayısıyla kişisel harcama vergisinin, gelir vergisinin yerine uygulamaya konabilmesi için çok büyük reformlar gerektiği gibi, iktisadi yapının, gelir dağılımının da buna uygun bir düzeye gelmesi gerekmektedir.

II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GELİR KAVRAMI

II.1. Anayasal Bir İlke Olarak Ödeme Gücü Kavramı ile Gelir Kavramı Arasındaki İlişki

Vergilemede adalet prensibi, klasik ve modern maliyenin uyguladığı vergi politikasının temel prensiplerinden biridir. Bu prensiple kast olunan husus vergi yükümlülüğünün vergi yükümlülükleri arasında adil bir şekilde dağıtılmasıdır. Bu, verginin mali güce göre alınmasıyla sağlanabilmektedir. Yani verginin mali güce göre alınması, eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır⁽⁶⁵⁾. Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörmektedir. Yani mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı vergilendirilmesini öngörür⁽⁶⁶⁾. Buna göre mali güç bir eşitlik ölçütüdür. Mali güç,

(65) Anayasa Mahkemesi, 13.7.1995, 85/32, R.G.T. 28.9.1996, R.G. No. 22771.

(66) Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 80/27, R.G.T. 2.2.1996, R.G. No. 14465.

anayasada tanımlanmamakla birlikte genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır⁽⁶⁷⁾. Ödeme gücü kavramı, gelirin asgari geçim düzeyini aşan bölümü olarak tanımlanmaktadır. Ödeme gücü hem mükellefin genel iktisadi durumuna, hem de yaşam düzeyine bağlıdır⁽⁶⁸⁾.

Ödeme gücü kavramı ya da anayasal ifadeyle mali güç kavramı anayasamızda yer aldığı gibi Anayasa Mahkemesi karar gerekçelerine de konu olmuştur. Bu gerekçenin ilgili kısmı şu şekildedir: “TC’nin 1961 Anayasasının “Vergi ödevi” başlıklı 61.md siyle hukukumuzda yerini alan “mali güce göre vergi ödeme yükümlülüğü” 1982 Anayasasının 73. maddesiyle de benimsenmiştir. Böylece anayasal ilke niteliğini alan kavram, kişi ve kuruluşların ekonomik durumlarına göre vergiye bağlı tutulmalarını anlatmaktadır... “Mali güç”, “Ödeme gücünün” kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan ve sahip olunan değerler toplamıdır”⁽⁶⁹⁾. Yani mali güç, vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değerler toplamıdır. Bu ekonomik değerler gelir, servet ve harcamadır. Bunlar aynı zamanda verginin konusunu oluşturur. Verginin konusu saptanırken, getirilen yasal ölçünün mali gücü yansıtması gerekmektedir⁽⁷⁰⁾. Parlamento, vergiyi koyarken, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumunu gözönünde tutacak bir hukuki sistematik izlemelidir. Buna

(67) Anayasa Mahkemesi, 13.7.1995, 85/32, R.G.T. 28.9.1996, R.G. No. 22771; Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 4/28, R.G.T. 2.2.1996, R.G. No. 22542.

(68) F. DUE, *Maliye Bir İktisadi Analiz*, Çev. Sevim GÖRGÜN, İzzettin ÖNDER, 3 Baskı, İstanbul Üniv. Ya.No:1241, İstanbul, 1963, s. 117.

(69) Anayasa Mahkemesi, E.No:1989/6, K.No:1989/42, T.07.11.1989, A.M.K.D., S. 25, s. 403, 404. Ayrıca bkz; Garip AYAZ, Anayasa Mahkemesi Kararları çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi, *Vergi Dünyası*, S. 191, Temmuz 1997, s. 79-86; İhsan Bahri BELLEK, Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları*, S. 105, s. 70-83; N. Kemal GÜNDÜZ, Verginin Anayasal Çerçevesi, *Vergi Sorunları*, S. 78, s. 101-111; 1961 Anayasasının Temsilciler Meclisinde, 1982 Anayasasının da Danışma Meclisinde görüşülmesi sırasında, anayasada ödeme gücü kavramının mı, yoksa mali güç kavramının mı yer alması gerektiğine ilişkin tartışmalar için bkz; Kazım ÖZTÜRK, T.C. Anayasası, C.2, Md.1-75, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 1966, s. 2204, 2229; Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, (D.M.T. Dergisi), Birleşim 137-146, Yasama Yılı. 1, C.9, Ankara, 1982, s. 541-545. Ayrıca Evrensel Bildirgelerde ve çeşitli ülke Anayasalarında yer alan ödeme gücüne göre vergileme ilkesine ilişkin geniş bilgiler için bkz; Elif SONSUZOĞLU, *Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi*, Yayınlanmamış Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997, s. 95-104.

(70) Anayasa Mahkemesi, 13.7.1995, 85/32, R.G.T. 28.9.1996, R.G. No. 22771.

göre mali güç unsuru, yasada yer almalı ve uygulamada herhangi bir tereddüte yol açmamalıdır⁽⁷¹⁾. Verginin konusu, matrahı ve oranı mali güce uygun olarak belirlenmelidir⁽⁷²⁾. Vergi yükümlüsünün mali gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirin saptanması gerekir⁽⁷³⁾. Yükümlülerin kişisel durumları yasada belirtilmeli, vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmalıdır.

Ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesinin uygulanmasında gelir, sermaye ve harcama ödeme gücünün bilimsel göstergeleri olarak kabul edilmektedir⁽⁷⁴⁾. Gerek kuramsal olarak ve gerekse uygulama itibarıyla gelir, vergi ödeme gücünün en önemli göstergesi olarak kabul edilmektedir. Henry Simons, vergilendirme açısından gelirin esas alınması konusu üzerinde geniş ölçüde durmuş ve bütün vergilerin, sonuç olarak bireylerin gelirlerine yönelik olduğunu ileri sürmüştür⁽⁷⁵⁾. Gelirin doğru olarak belirlenmesi sırasında geniş boyutlu düşünülerek bağışlar ve hediyeler, miras payları ve iktisadi değer aktarımları da gelir kapsamında değerlendirilmiştir. Kişinin; servet ve harcaması, gelir düzeyi dolayısı ile önemli ölçüde etkilenir ve refah düzeyi açısından gelir önemli bir fonksiyon görmektedir. Gelirin, ölçülmesi ve vergilendirilmesi, servet ve harcama vergilenmesine kıyasla daha kolaydır. Vergi ödeme gücünü tam olarak belirlemek ve ona göre vergi uygulamak olanağı yok ise de, gelir üzerinden vergi alınması halinde; mükellefin vergi ödeme gücüne yaklaşmaya katkıda bulunan çeşitli uygulamalardan yararlanılabilmektedir. Bu anlamda; çeşitli indirimler, vergi tarifeleri ve gelirin kaynağının gözönünde tutulması gibi araçlardan yararlanılarak vergi ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılmaktadır⁽⁷⁶⁾.

Gelirin, vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olması yanında, Hobbes, Fisher, Kaldor gibi teorisyenler, kişinin vergi ödeme gücünün belirlenmesinde

(71) Anayasa Mahkemesi, 26.10.1965, 25/57, R.G.T. 8.12.1965, R.G. No. 12171; Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991, 7/43, A.M.K.D., s.27, s.645-656.

(72) Anayasa Mahkemesi, 13.7.1995, 85/32, R.G.T. 28.9.1996, R.G. No. 22771.

(73) Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991, 7/43, A.M.K.D., s.27, s.645-656.

(74) Gelir, sermaye ve harcama kriterlerinin yanında vergi ödeme gücünü belirleyen ekonomik etkenler olarak, üretim potansiyeli ve lüks tüketim kriterleride sayılabilmektedir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz; TÜRK, (1) s. 123, 124.

(75) SIMONS, s. 45.

(76) AKDOĞAN, s. 178.

harcamalarının esas alınması konusunda görüşler ileri sürmüşlerdir. Bu görüşlere göre vergileme açısından, bireylerin, topluma katkıları yerine, ekonomiden çektikleri, yaptıkları mal ve hizmet tüketimi üzerinden vergilendirilmeleri öngörülmektedir⁽⁷⁷⁾.

Vergi ödeme gücünü gösterir bir diğer kriter de servettir. Servet, gelirin birikmiş şeklidir. Vergilendirme eşitliğinin sağlanması bakımından, bireyin kullanımında bulunan toplam servetin vergiye esas alınması, toplam gelirin vergilendirilmesi esasına diğer bir alternatifi oluşturmaktadır. Bireyin toplam serveti, birey tarafından biriktirilmiş olan satın alma gücü stokunu temsil etmektedir. Prensip olarak, bir bireyin serveti, gelecekteki gelir akımının şimdiki değerini ifade eder. Bu nedenle servet üzerinden alınacak vergi, bireyin gelecekteki geliri üzerine vergi konulması olup, geniş bir bakış açısı ile gelir vergisine benzemektedir. Servetin vergilendirilmesi bir gelir akımı üzerine vergi konulması yerine, bir stokun, bir birikimin vergilendirilmesine yöneliktir.

Gelirin, harcamanın veya servetin vergilendirilmesi, vergi mükelleflerinin vergi ödeme gücüne ulaşmak bakımından ve vergileme açısından tek başlarına yeterli olamamaktadırlar. Ancak vergi ödeme gücünün belirlenmesi bakımından günümüzde başlıca gösterge "gelir" olarak kabul edilmektedir. Bunun en önemli nedeni, gelir vergisinin diğerlerine kıyasla, verginin kişiselleştirilmesine daha fazla olanak vermesi ve bu surette vergi ödeme gücüne ulaşmaya daha fazla katkıda bulunmasıdır⁽⁷⁸⁾.

II.2.TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GELİR KAVRAMININ TARİHSEL GELİŞİMİ, 193 VE 4369 SAYILI YASALARDAKİ DÜZENLEME

II.2.1. Tarihsel Gelişim

Gelir üzerinden çok çeşitli ve değişik adlar altında vergi alınmaktadır. Bunlara örnek olarak Türkiye'de bir dönem uygulanmış Temettü Vergisi, ABD'de etkin bir biçimde uygulanan sermaye kazançları vergisi sayılabilir⁽⁷⁹⁾. Gelir üzerinden alınan vergilerin

(77) GOODE, s. 9.

(78) AKDOĞAN, s. 182.

(79) MUTEN, s.34 vd.; Hakkı ÖZEL, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler, Ankara, 1979, s.30 vd.;

toplam vergi gelirleri içindeki payı oldukça yüksektir. Devlet gelirlerinin önemli bir kaynağıdır⁽⁸⁰⁾.

Türkiye’de ilk gelir vergisinin 1907 yılında kabul edilen Temettü Vergisi olduğu kabul edilmektedir. Temettü vergisi, ticaret ve sanat gelirleri üzerinden alınan bir vergi türüydü. Vergilemede esas olacak gelir, bazı karinelere göre hesaplanıyordu⁽⁸¹⁾. 1925 yılında aşar’ın⁽⁸²⁾ kaldırılması ile devlet gelirlerinde meydana gelen azalmayı telafi etmek için Temettü Vergisi de kaldırılarak yerine Kazanç Vergisi konmuştur. Bu vergi, ticaret ve sanat ile uğraşan hakiki ve hükmi şahısların gelirini konu edinmekte idi. Gerçek geliri vergilendirmek için bir takım hükümlere sahip olan Kazanç Vergisi geçmişe göre ileri bir adımdı⁽⁸³⁾. Çağdaş anlamda Gelir Vergisi, Türk Vergi Sistemine 5421 sayılı kanunla 1950 takvim yılı başında girmiştir. Bu kanunda bir takım aksaklıklar görüldüğünden, 193 sayılı Gelir Vergisi hazırlanmış ve 1961 yılında uygulamaya konulmuştur.

193 sayılı kanunla iki temel amaç gerçekleştirilmek isteniyordu. Birinci amaç, toplam vergi yükünü arttırmak, ikincisi ise, gelir vergisinin uygulama sahasını genişleterek, gelir grupları arasında vergi yükünün adaletli dağılımını sağlamaktı⁽⁸⁴⁾. Ancak bu kanunda zamanla amaçları dışına çıkmış, adaletsiz bir yapıya dönüşmüş, gerçek gelir yerine tahmini gelirler vergilendirilmeye başlanmıştır. Bu nedenle 22.7.1998 tarihinde kabul edilen ve 29.07.1998 tarihinde 23417 mük. sayılı R.G. ile yayınlanan 4369 sayılı kanunla 193 sayılı kanunda kapsamlı değişiklikler yapılarak, gelir tanımı genişletilmiş, kazanılmamış gelirleri vergilendirmeye son verilmiş, vergi yükü azaltılmıştır.

Gelir vergilerinin teorik esasları için bkz. Salih TURHAN, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s.108-130.; Şerafettin AKSOY, (1) *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, 1991, s.147 vd.; İlhan ÖZER, *Gelir Vergisi Politikası*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No.:164, 1975, s.6.

- (80) 1996 yılı için konsolide bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin oranı %78.2, gelirden alınan vergilerin oranı %30.9, gelir vergisinin oranı %23’dür. Kaynak: Maliye Bakanlığı, <http://www.maliye.gov.tr>
- (81) Nezih VARCAN, *Maliye Tarihi*, Eskişehir, 1993, s.94.
- (82) Aşar, bir arazi ürünü vergisi idi. Araziden sağlanan tarım ürünleri üzerinden genellikle 1/10 oranında aynı olarak alınıyordu.
- (83) VARCAN, s.99.
- (84) Doğan ŞENYÜZ, *Türk Vergi Sistemi*, 2. Baskı, Ezgi Kitabevi, 1996, s.5.

II.2.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Yasasında Kabul Edilen Gelir Kavramı

Daha öncede değinildiği gibi, gelirin saptanmasında dikkate alınan kaynak kuramı ile safi artış kuramı uygulama bakımından çeşitli güçlükleri bünyesinde taşımaktadır. Bu nedenle pekçok ülkede, gerek kaynak kuramı, gerekse safi artış kuramı birleştirilerek, iktisadi anlamdaki gelir kavramından ayrı bir mali gelir kavramına gidilmektedir. Bunun sonucu olarak, vergi yasalarında belirtilen gelir kavramı, daha çok üretim faktörlerinin arzi karşılığında elde edilen değerler akımı olarak ele alınmakta, ancak net harcama gücü kavramına da yer verilmektedir. Söz konusu kuramlar gelir vergilerinde yer ve zamana göre farklı ağırlıklarda yer verilmektedir. Örneğin İngiliz gelir vergisi sistemi, ağırlıklı olarak kaynak kuramına yer vermekte⁽⁸⁵⁾, Fransa, Almanya ve ABD ise gelir vergisi uygulamalarında ağırlıklı olarak safi artış kuramını benimsemektedirler.

Vergiye tabi tutulması gereken tüm gelir kalemlerini içerecek kapsamlı bir gelir tanımının yapılamaması, gelirin vergilendirilmesinde; genel bir gelir tanımının yapılması ve bunun yanında vergiye tabi tutulacak gelir kalemlerinin gelir unsurları şeklinde birer birer sayılması zorunluluğunu doğurmuştur.

193 sayılı Gelir Vergisi Yasasının 1. maddesinde gelir "Bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı" olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma bakarak Türk Gelir Vergisi sisteminin safi artış kuramını esas aldığı söylenebilir. Ancak, yasa'nın 2.maddesinde vergiye tabi tutulacak yedi gelir unsuru sayma suretiyle belirtilerek ve vergiye tabi tutulacak gelir sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi, elde edilen gelirin; ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve sair kazanç ve irat kapsamında yer almasına bağlıdır⁽⁸⁶⁾.

(85) Bkz. dipnot 47.

(86) Vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca, gelir olarak kabul edilen bir akımın kanunda öngörülen kazanç ve irat türlerinden hangisine dahil olduğu başka açılardan da önemi taşır. Her gelir unsuru için farklı vergilendirme tekniklerinin yasada öngörülmesi, farklı muafiyet ve istisna hükümlerinin varlığı, farklı gider unsurlarının yasada yer alması, gelir akımının doğru nitelenmesini, matrahın doğru tespiti açısından önem taşır. Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, 3.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995, s. 248.

Geliri oluşturan bu unsurlar ışığında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda gelirin dar anlamda ele alındığı ve 1. md. hükmünün yarattığı izlenimin aksine kaynak kuramının benimsendiği anlaşılmaktadır. Çünkü, ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarında sermaye, teşebbüs faktörleri, ücretlerde emek faktörü, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında da sermaye faktörü, iktisadi sürece sokulmakla gelir elde edilmekte ve aynı zamanda bunlar sürekli gelir yaratmaktadır. Ancak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. md'sinin en son gelir unsuru olarak belirttiği sair kazanç ve iratlarda kaynak kuramının değil, safi artış kuramının geçerliliği söz konusudur. Zira bu hükümler uyarınca, bir girişim sonucu olmaksızın bazı varlıklarda kendiliğinden meydana gelen değer artışları ile arzi nitelik gösteren bazı kazançlar gelir kavramı içinde sayılmaktadır⁽⁸⁷⁾.

II.2.3. 4369 sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme

4369 sayılı kanunun⁽⁸⁸⁾ 24. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde yer alan gelir tanımı 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde değiştirilmiştir. Buna göre "Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır." Bu tanımlamamaya paralel olarak 193 sayılı kanunun 2, 80 ve 82. maddeleri 4369 sayılı kanunun 25, 41 ve 43. maddeleri ile değiştirilerek gelirin geniş olarak kavranması pekiştirilmiştir.

Yapılan bu yeni tanımlama ile bir gelir unsurunun vergilendirilebilmesi için kanunda açıkça belirtilmiş olması gerekliliği terkedilmekte ve bir gelir unsurunun vergilendirilmemesi için kanunda açıkça vergiden istisna edildiğine ilişkin bir hüküm bulunması gerekmektedir. Yine bu tanımlama ile ekonomik gelişmelere bağlı olarak yeni gelir unsurlarının ortaya çıkması halinde bunlar kendiliğinden verginin konusuna alınmaktadır⁽⁸⁹⁾.

Gelirin tanımlanmasında yapılan bu değişiklik, Anayasaya uygunluk yönünden tartışmalara neden olabilecektir. Çünkü Anayasanın 73. maddesinde ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince gelir unsurlarının tanımlanması gerekmektedir. Bu

(87) KÜTÜKÇÜ, s. 13.

(88) R.G.T. 29.07.1998, R.G.No: mük. 23417.

(89) Vergi Tasarısı, Genel Gereğe, Yaklaşım, Mart 1998, s.141-204.

tanımlama yapılırken, Amerikan Gelir Kanunu'nda (Internal Revenue Code-IRC Sec 61) yer alan "kaynağına bakılmaksızın bütün gelirler" yaklaşımından esinlendiği anlaşılmaktadır. Ancak Amerika'da bu maddenin içeriği, Yüksek Mahkemenin (Supreme Court) kararları ile tanımlanarak belirlenmiştir⁽⁹⁰⁾.

4369 sayılı kanun ile kabul edilen yeni tanımla ortaya çıkacak yeni gelir usurlarının kendiliğinden vergi konusuna alınabilecek olması, bu tanımın vergilerin kanuniliği ilkesi ile çelişebileceği kuşkusunu hem Anayasal ilke hem de Amerikan uygulaması nedeniyle uyanmaktadır. Çünkü Anayasanın 73. maddesinden de anlaşıldığı gibi bir verginin konusu, matrahı gibi temel unsurları kanunda yer almalıdır. Bundan dolayı çerçeve bir tanımın, bu Anayasal gerekleri ne kadar yerine getirebileceği şüphelidir. Ayrıca bu şekildeki bir düzenlemenin pratik bir faydasının olmadığı düşünülebilir. Çünkü VUK, md.30 b.7 de benzer ifadeler yer almaktadır. 4008 sayılı yasanın 2. md.'si ile eklenen VUK md.30 b.7 şu şekildedir; "Maliye müfettişlerine yapılan incelemeler sırasında mükellefler, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıkları kanıtlayamazlarsa ... Harcama ve tasarrufların vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladığı kanıtlanamayan kısmı, harcama ve tasarrufun yapıldığı dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak dönem matrahının takdirinde dikkate alınır". 4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklikten sonra bu bente göre tesbit edilen gelir bir önceki dönemde elde edilmiş sayılacak ve o dönemin matrahının takdirinde dikkate alınacaktır.

Bu bent ile mükelleften her hangi bir bildirim, belge, beyan alınmaksızın sadece idare tarafından tespit edilen harcama ve tasarruftan hareketle kişilerin vergilendirilmesi gereken gelirlerinin kontrol edilmesi amaçlanmıştır. Harcama ve tasarruftan hareket ederek gelirin saptanabilmesi için, yükümlünün bu tutarları vergilendirilmiş olduğunu veya vergiye tabi olmayan kaynaklardan sağladığını kanıtlayamaması gerekir⁽⁹¹⁾. Ancak bu bent, yükümlülerin, beyan dışı bıraktıkları gelirlerin vergiye tabi olmayan kazançlardan kaynaklandığı yolundaki gerekçeleri nedeni ile de uygulanamamıştır⁽⁹²⁾.

(90) Nihal SABAN, "Vergi Reform Tasarısını Hukukla Okumak", Olaylar ve Görüşler, Cumhuriyet, 23 Mart 1998, s. 2.

(91) 4008 sayılı kanunla yapılan değişikliklerin gerekçesi için bkz. Şükrü KIZILOL, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, 1994, s.652/1

(92) KIZILOL, (1) "Başbakanlık İçin Deli Olmak Şart mı?", Mali Yaklaşım, SABAH, 24/6/1998, s.14.

Görüldüğü gibi 4369 sayılı kanunla yapılan geniş tanım, yeterli bir şekilde işletilemese de zaten vergi sistemi içerisinde yer almaktadır. Ancak daha önce de belirtildiği gibi bir gelirin vergilendirilmesi, vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, kanunda belirtilen gelir unsurlarından birinin kapsamında yer almasına bağlıdır. Bundan dolayı bahsedilen bent çerçevesinde varlığı tespit edilen gelirin hangi vergilendirme rejimi çerçevesinde vergilendirileceğinin tespiti mümkün olamamaktadır. Ancak 4369 sayılı kanunla yapılan değişikliklerle gelir tanımı genişletilmiş ve buna paralel olarak 193 sayılı kanunla 80, 81, 82. maddeleri de değiştirilerek VUK md. 30 b 7 ile sağlanmak istenen durum, daha kapsamlı ve yeterli olabilecek şekilde gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.⁽⁹³⁾

II.3. Gelir Kategorileri

Gelir vergisi konusunun gelir olduğundan bahsedilmişti. Gelir Vergisi Kanunu, bu verginin konusuna giren kazanç ve iratları teker teker saymış ve bunların özelliklerini ve nasıl vergilendirileceklerini açıklamıştır. 193 sayılı GVK md.2 de gelirin 7 çeşit kazanç ve irattan meydana geldiği belirtilmiş ve şu şekilde sıralanmıştır.

1. Ticari Kazançlar
2. Zirai Kazançlar
3. Ücretler
4. Serbest Meslek Kazançları
5. Gayrimenkul Sermaye İratları
6. Menkul Sermaye İratları
7. Sair Kazanç ve İratlar

Ancak 4369 sayılı Kanununun 25. md. si ile 7. gelir unsuru olan “Sair Kazanç ve İratlar”, “Kaynağına bakılmaksızın diğer her türlü kazanç ve iratlar” olarak 1.1.1999 dan itibaren geçerli olacak şekilde değiştirilmiştir.

Türkiye’de gelir unsurları bu şekilde sıralanırken bazı yabancı ülkelerde de benzer ayrımlar yapılmıştır. Fransız gelir vergisi sisteminde, gelirin tanımı yapılmamış sadece

(93) SABAN, s.2.

2. Ticaret kazançları, 3. Tarımsal kazançlar, 4. Maaş ve ücret, 5. Mesleki kazançlar, 6. Menkul sermaye iratları⁽⁹⁴⁾.

Alman gelir vergisi sisteminde, 7 ayrı gelir türüne yer verilmektedir. Bunlar; 1. Tarım ve orman işletmeleri kazancı, 2. Ticaret işletmeleri kazancı, 3. Serbest meslek kazancı, 4. Ücretler, 5. Menkul sermaye iradı, 6. Taşınmaz mal iratları, 7. Diğer kazançlar⁽⁹⁵⁾.

İngiliz gelir vergisi sisteminde, ücret, maaş, kâr, kira, faiz, kâr payı, yıllık tahsisat, emekli maaşı ve nakit nitelikli olmayan mal ve hizmetler vergilendirilmektedir. Değer artış kazançları ise müstakil bir vergi olan sermaye kazançları vergisiyle vergilendirilmektedir⁽⁹⁶⁾.

Belçika gelir vergi sistemi, geliri dört kategori çerçevesinde ele almaktadır. Buna göre; 1. Menkul kıymet gelirleri, 2. Gayrimenkul gelirleri, 3. Ticari, mesleki kazanç, ücret, 4. Diğer gelirler⁽⁹⁷⁾.

Türk gelir vergisi sisteminde yer alan yedi gelir unsurunun temel özellikleri esas alındığında bunlar dört kategoride toplanabilir. Bunlar; Teşebbüs gelirleri, emek gelirleri, servet gelirleri, sui generis gelirler olarak sayılabilir.

II.3.1. Teşebbüs Gelirleri

Ticari kazançlar ve zirai kazançlar bu kategoride ele alınmaktadır. Bu kategoride, kurulmuş bir teşebbüs çerçevesinde yürütülen faaliyet sonucu bir gelir elde edilmektedir. Sermaye unsuru ağırlıklıdır, emek ikinci plandadır. Bu gelir türü bakımından bir işletmenin varlığı ve sürekliliği esastır. Kolayca anlaşıldığı gibi bu gelirler, birer üretim faktörü olan sermaye ve emeğin üretim sürecine katılmaları sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu gelir kategorisi daha önce açıklanan kaynak kuramı kapsamında değerlendirilmektedir.

⁽⁹⁴⁾ International Bureau of Fiscal Documentation, European Text Handbook, Amsterdam, 1994, IBFD, s. 119 vd.

⁽⁹⁵⁾ International Bureau of Fiscal ..., s. 141. vd.; TİPKE, LANG, s.228.

⁽⁹⁶⁾ BENLİKOL, MÜFTÜOĞLU, s. 31, 40.; Ayrıca bkz. Dipnot 47.

⁽⁹⁷⁾ BENLİKOL, MÜFTÜOĞLU, s. 63; Ayrıca tüm Avrupa topluluğu üyelerinin gelir vergisi sistemlerine ilişkin geniş bilgi için bkz; International Bureau of Fiscal

II.3.2. Emek Gelirleri

Ücret ve serbest meslek kazançları bu gelir kategorisinde ele alınmaktadır. Bu kategoride yer alan gelirler ya emek karşılığı elde edilmekte ya da emek ağırlıklı olarak yürütülen faaliyetlerden doğmaktadırlar. Yine bu gelir kategorisinde yer alan gelirlerin kaynağı üretim faktörlerinden emek olması nedeniyle kaynak kuramı çerçevesinde ele alınmaktadır.

II.3.3. Servet Gelirleri

Gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, servet gelirleri kategorisinde yer almaktadırlar Bu kategori, sahip olunan servetin ya da biriktirilen gelirin, yani sermayenin başkasının kullanımına bırakılması karşılığı elde edilen iratlardan oluşmaktadır. Burada kişi, bizzat üretim faaliyetine katılmamaktadır. Eğer üretim faaliyetine katılırsa artık doğacak gelir birinci kategori çerçevesinde değerlendirilir. Bu gelir kategorisinde yer alan gelirler, yine bir kaynağa dayandığı için kaynak kuramı kapsamında ele alınmaktadır.

II.3.4. Sui Generis Gelirler

Bu grup, Sui Generis ya da “kendine özgü kategori” olarak adlandırılmaktadır. Diğer kalemlere girmeyen bazı kazanç ve iratlar bu kategori içerisinde değerlendirilmektedir.

Sui Generis gelirler, diğer üç kategoriden farklıdır. Diğer kategorilerin kuramsal yapılarının benzer olmasına rağmen bu sonuncu kategori ile ortak noktaları yoktur. Bu nedenle terminoloji problemi doğmaktadır. 193 sayılı GVK bu kategorideki gelirleri “sair kazanç ve irat” olarak adlandırmaktadır. Bununla birlikte 4369 sayılı kanunun 193 sayılı kanunda yaptığı değişikliklerle bu gelirler “kaynağına bakılmaksızın diğer her türlü kazanç ve irat” olarak adlandırılmıştır. Bu kategori çerçevesinde diğer kategorilerde kavranamayan gelirlerin kavranması amaçlanmakta ve vergi tabanının genişletilmesi öngörülmektedir. Ne var ki 193 sayılı GVK’nda sair kazanç ve iratlar başlığı altında ele alınan bu gelir kategorisine hangi gelirlerin dahil olabileceği sayma yolu ile belirtilmiştir.

Aslında sayma yolu ile sınırlandırılmaması gereken ve ancak sınırlandırılmaması halinde daha geniş olarak geliri kavrayabilecekken, nelerin sair kazanç ve irat kapsamına gireceğinin belirtilmiş olması, bu kategoriden, Türkiye uygulaması anlamında, beklenen yarar gerçekleşmemekte vergi tabanı daraltılmış olmaktadır. Bununla birlikte 4369 sayılı kanunla bu soruna çözüm öngörülmekte ve yoruma açık geniş bir tanım verilmektedir⁽⁹⁸⁾.

Gelir tanımına ilişkin 1. maddede yapılan değişikliğe paralel olarak 2. maddenin 7. bendi de değiştirilmiş, bunların yanında 80 ve 82. maddelerde değiştirilerek 2. maddenin ilk altı bendine girmeyen her türlü kazanç ve iradın kaynağına bakılmaksızın diğer kazanç ve irat olarak vergilenmesi sağlanmıştır. Gelir unsurlarının yedi bent halinde sayılması, gelir kapsamını daraltmamakta, sadece gelirlerin vergilendirme rejimini belirlemektedir.

193 sayılı Gelir vergisi kanununda gelir anlayışı açıkça belirtilmemiştir. Ancak ticari, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazanç, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı kaynak kuramı, sair kazanç ve iratlar ise safi artış kuramı çerçevesinde değerlendirilmektedir. Sonuç olarak 193 sayılı GVK, tek bir gelir anlayışını esas almamakta ancak ağırlıklı olarak kaynak kuramına yer vermekte, bunun yanında istisnai olarak safi artış kuramını da dikkate almaktadır⁽⁹⁹⁾. Buna karşın 4369 sayılı kanunla yapılan değişikliklerden sonra kaynak kuramı etkinliğini devam ettirmekle birlikte safi artış kuramı ağırlık kazanmıştır. Çünkü artık istisna edilmediği sürece her ne şekilde olursa olsun elde edilen gelir vergiye tabidir.

II.4. Türk Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Gelir Unsurları

Gelirin, 7 gelir unsurundan meydana geldiğine değinilmişti. Şimdi sırasıyla bunlar incelenecektir.

II.4.1. Ticari Kazançlar

Gelir unsurlarından ilki ticari kazançtır. Ticari kazanç emek, sermaye ve girişim yeteneğinin bir araya gelmesi ile ortaya çıkan faaliyet sonucu oluşur.

⁽⁹⁸⁾ R.G. T. 29.07.1998, R.G.No: mük. 23417.

⁽⁹⁹⁾ AKSOY, s. 361., ÇAĞAN, ÖNCEL, KUMRULU, s. 248-250.

GVK'nun 37. md.sinde Ticari kazanç "her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç" olarak tanımlanmaktadır. Ancak bu tanım yeteri kadar açıklayıcı olmadığından farklı uygulamalara ve uyumsuzluklara neden olabilmektedir. Bununla birlikte GVK ticari kazancın sınırlarını belirlemek için bir başka kanuna açıkça atıfta bulunmamakta, ancak ticari ve sınai faaliyetlerin kapsamı açısından Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) zımni olarak atıfta bulunduğu literatürde kabul edilmektedir⁽¹⁰⁰⁾.

TTK ise hangi işlerin ticari faaliyet olduğunu tarif etmemiş, buna karşın bu faaliyetler ticari işletme kavramına bağlanmıştır. Ticari işletme ise TTK'nun 11-13 maddeleri ve Ticaret Sicili Nizamnamesinin (TSN) 14. maddesinde düzenlenmiştir. TSN.'nin tanımına göre ticari işletme, gelir sağlamayı amaç edinmeli, devamlı olmalı, esnaf faaliyetlerinin sınırlarını aşmalı ve faaliyeti bağımsız olmalıdır. TSN ayrıca TTK nun 12. ve 13. md.lerine de atıfta bulunmaktadır.

TTK'nun 12. md.sinde ticari işletmenin neler olduğu teker teker sayılmıştır. Ancak ticari işletme bu sayılanlarla sınırlı olmayıp, 13. madde ile kapsam genişletilmiştir. Kısaca ticari işletme ve ona bağlı ticari ve sınai faaliyet, TTK.'nun 12. maddesi ile sınırlı olmayıp, 13. md. ile kapsam genişletilmekte ve buna göre benzer hallerin varlığı, ticari işletmenin, dolayısıyla ticari ve sınai faaliyetin varsayılması için yeterlidir. Yani "TTK'na göre ticari ve sınai işletme kapsamında sayılan faaliyetler sonucu sağlanan gelirler, GVK.'nda da ticari kazanç sayılmaktadır."⁽¹⁰¹⁾

Ticari faaliyet, emek ve sermaye unsurlarının birlikte kullanılarak devamlı bir organizasyona dayanan, zırai ve serbest meslek faaliyeti dışında kalan, tüm faaliyetler olarak tanımlanabilir. Bu ticari faaliyet kavramı GVK açısından geniş kapsamlıdır. Çünkü, TTK'nda esnaf sayılanların faaliyetleri, GVK'nda tümüyle ticari faaliyet sayılmıştır. Bunlardan bir kısmı, GVK'nun 9. md.si ile düzenlenen özel bir muafiyet hükmü ile vergi dışı bırakılmaktadır. Bundan dolayı ticari faaliyet kavramının sınırlandırılması muafiyet hükümleri ile gerçekleştirilmektedir.

(100) AKSOY, (1) s.166.

(101) Dş.İBK. 29.2.1996 gün ve E. 1995/1, Dş. Der., S.93, s.59-73; Dş. V.D.D.G.K., 2.5.1997 gün ve E.1996/93, K.1997/200, Dş.Der. S.94, s.188-195.

Sınai faaliyet, imalat, üretim işlemleri sonucu artık değer yaratma faaliyetlerine denmektedir. İşte ticari faaliyet ve sınai faaliyet sonucu elde edilen kazançlar, ticari kazançtır. Bununla birlikte uygulama itibariyle gelir unsurlarının kapsamına girip girmediği ya da ticari faaliyet sayılıp sayılmayacağı konusunda kuşku uyandırabilecek bir kısım faaliyetlerin yapılmasından elde edilen kazançlar da GVK md. 37/2 ye göre ticari sayılmaktadır. GVK md 37/2 de bu tür faaliyetler sayılmış ve bunların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Kısaca ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ve GVK md.37/2 de belirtilen faaliyetler sonucu elde edilen kazanımların ticari kazanç olduğu söylenebilir⁽¹⁰²⁾.

Ticari faaliyet ve buna bağlı olarak doğan ticari kazancın diğer gelir unsurları ile arasındaki sınırı belirlemek, vergileme tekniği ve farklı vergileme hükümleri nedeni ile gerekmektedir. Ticari faaliyetin tanımında da yer aldığı gibi, zirai ve serbest meslek faaliyeti dışında kalan her türlü faaliyet ticari kazanç olduğundan, zirai ve serbest meslek faaliyeti ile ticari faaliyet arasındaki farklar bilinmelidir. Zirai üretimin devamı sayılabilen faaliyetler zirai faaliyet olarak kabul edilmektedir. Serbest meslek faaliyeti ise sermayeden çok uzmanlığa dayalı bir emeğin varlığı halinde söz konusu olacaktır⁽¹⁰³⁾.

Ticari faaliyetin önemli unsurlarından biride devamlı olarak yapılmasıdır⁽¹⁰⁴⁾. Ticari faaliyetin devamlı olması gerektiği hakkında açık bir hüküm yoktur. Ancak 193 sayılı GVK 82 . maddesinde arızı yapılan ticari faaliyetlerin arızı kazanç olduğunu hüküm altına alındığından; ticari faaliyetlerin devamlı olarak yapılması halinde ticari kazanç oluşacağı söylenebilir⁽¹⁰⁵⁾. Buna karşın 4369 sayılı kanunla yapılan değişikliklerle 193 sayılı kanunun md. 82/1'deki hükümde kaldırılmıştır. Bunun sonucunda arızı olarak yapılan ticari faaliyetler 4369 sayılı kanunla değiştirilen 82. md.nin kapsamına girmemektedir. Bundan dolayı bu kazançların ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi düşünülebilir. Çünkü ticari kazancın vergilendirilmesini düzenleyen

(102) AKSOY, s. 166 vd.; Şükrü KIZILOL, (2) Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997, s. 672.

(103) Dş. İBK., 29.2.1996 gün ve E. 1995/1, K. 1996/1, Dş.Der. S.93, s.59-73.

(104) Dş. VDDGK., 8.6.1990 gün ve E.1990/13, K.1990/42, Dş.Der. S.81, s.112-117; Dş. VDDGK., 2.7.1993 gün ve E. 1993/36, K:1993/78, Dş. Der., S.89, s.145-149.

(105) Dş.VDDGK., 2.5.1997 gün ve E.1996/93, K.1997/200, Dş.Der. S.94, s.188-195.

hükümlerde “devamlılık” konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak 4369 sayılı kanunla yeniden düzenlenen 80. md. bu tip devamlılığı olmayan gelir unsurlarını kapsama alanına almaktadır. Yani arazi ticari faaliyetler gelire giren diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilecektir. Sonuç olarak ticari faaliyetin devamlılık unsuru yapılan değişikliklerden sonra da devam etmektedir⁽¹⁰⁶⁾.

II.4.2. Zirai Kazançlar

Zirai kazançlar, gelir unsurlarından ikincisidir. Sahip olduğu vergi potansiyeli, bunun yanında bu potansiyeli değerlendirme güçlükleri zirai kazançları önemli hale getirmektedir.

Zirai faaliyetlerden doğan kazançlara zirai kazanç denilmektedir. Zirai kazanç, üretim faktörleri dikkate alındığında karma nitelikli bir gelirdir. Çünkü burada da emek, sermaye ve girişim faktörleri vardır. Ticari kazançlarla ilgili düzenlemenin aksine, yasa koyucu zirai kazançları, zirai faaliyet, zirai işletme, çiftçiler ve mahsul kavramlarıyla da bağlantı kurmak suretiyle kapsamlı bir şekilde tanımlamıştır. Zirai faaliyet, GVK.nun 52. md.sinde geniş olarak ele alınmıştır. Bu madde de yapılan zirai faaliyetin tanımına ek olarak bir kısım faaliyetlerde zirai faaliyet olarak sayılmıştır⁽¹⁰⁷⁾. Kanunun bu şekildeki yaklaşımından da anlaşıldığı gibi gelir vergisi açısından zirai faaliyet geniş kapsamlı olarak ele alınmıştır⁽¹⁰⁸⁾. Çiftçi; zirai işletmeleri işleten gerçek kişilerdir ve adi şirket şeklinde zirai faaliyet yapılması durumunda da çiftçilik söz konusudur. Zirai işletme, zirai faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelerdir. Mahsul ise, zirai faaliyetler sonucunda üretilen maddelerdir. GVK 52 maddede yapılan tanımlamalar, zirai faaliyetin, üretim, sulama, muhafaza etme, işleme, taşıma, satma, zirai aletleri başkalarının işinde çalıştırma gibi geniş bir etkinlik alanını içine aldığı göstermektedir. Buna karşın hangi uğraşların zirai sayılacağı ve hangi kazançların zirai kazanç olarak vergilendirileceği yeterince ve kolaylıkla anlaşılabilir değildir. Yönelik olduğu yükümlü kitlesini tereddüte

(106) Vergi Reform Tasarısı, Yasa Gerekçesi, Yaklaşım, Mart 1998, s.179..

(107) Dş. 4.D., 21.4.1989 gün ve E.1988/3479, K.1989/1916, Dş.Der., S.76-77, s.263-266.

(108) Zirai faaliyetin içeriği ve çeşitlerine ilişkin bazı kararları; Dş.4.D.10.4.1973 gün ve E. 1972/2390, K.1973/1920, Dş. 13.D. 18.3.1975 gün ve E. 1973/5001, K.12975/955, Dş. 4.D. 17.9.1978 gün ve E.1978/1013, K.1978/2927, KIZILLOT, (2) s.1103-1104.

düşürmeyecek, açık ve net düzenlemelere gereksinim vardır⁽¹⁰⁹⁾. Zirai gelir, diğer gelirlerden farklı bir şekilde vergilendirilmektedir. Bu farklılık muaflık, istisna vergiye tabi gelirin tesbiti ve kayıt düzenleme gibi konulardan kaynaklanmaktadır⁽¹¹⁰⁾.

II.4.3. Ücretler

Ücret, gelir unsurlarının üçüncüsüdür. Genel anlamı ile ücret emeğin karşılığıdır. Bedeni ve fikri emeğini başkalarının istifadesine arz edenlere, bu emekleri karşılığı verilen iktisadi değerlere veya para ile ifade edilebilen menfaatlere ücret denmektedir. GVK'nun 61. md.sin'de "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen değerlerdir" tanımlaması yapılmıştır. 1475 sayılı Kanununun 26. md. si ise "Genel anlamda ücret, bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve nakden ödenen meblağı kapsar" demektedir. BK md. 313/1 ücreti hizmet akdi çerçevesinde tanımlamaktadır. Ekonomik açıdan ücret emeğin fiyatı, sosyal siyasal açıdan işgörenin geçim aracıdır. Vergi hukuku açısından ücret kavramı sadece özel hukuktan doğan ücretleri değil, kamu hukukundan doğan ödemeleri de kapsamaktadır. Ayrıca GVK açısından ücret kavramı ile iktisadi açıdan ücret kavramı farklıdır. Çünkü her çeşit emek geliri iktisadi açıdan ücret olarak ifade edilirken, GVK'nda serbest meslek kazancı ve ücret olarak bir ayrıma gidilmektedir⁽¹¹¹⁾.

Ücret gelirini, diğer gelir unsurlarından ayıran temel özellikleri; ücretin emek karşılığı olması, elde edilmesinde sermayenin rolünün bulunmaması, girişimcinin kâr veya zararı ile ilgisinin olmaması şeklinde ifade etmek mümkündür. Ücretin vergileme yönünden diğer gelir unsurlarından ayrıldığı bir diğer nokta ise verginin ödeme zamanına ilişkindir. Ücretliler, vergilerini büyük çoğunlukla daha ücret ellerine geçmeden kaynaktan tevkif yoluyla ödemektedirler.

(109) AKDOĞAN, s.104.

(110) KIZILOĞLU, (2) s. 1097; ÇAĞAN, ÖNCEL, KUMRULU, s. 294.; Dş. V.D.D.G.K., 14.1.1994 gün ve E. 1993/143, K. 1994/1 Dş.Der. S.90, s. 261-267; Dş. İ.B.K. 23.1.1992 gün ve E. 1990/3, K. 1992/1, Dş.Der. S.86, s.79-91; Dş. İ.B.K. 29.12.1983 gün ve E.1969/3, K.1983/8 , Dş. Der., S.54-55 s.126-128.

(111) AKSOY, (1) s. 218.

II.4.4. Serbest Meslek Kazançları

Serbest meslek kazancı, esas itibariyle ücret gibi emeğe dayanan, ancak ücret gelirlerinden farklı olarak bir işverene tabi olmaksızın elde edilen ve bazen sermayenin kısmen yardımcı rol oynadığı bir kazanç türüdür. Yani, serbest meslek kazancı bir işverene tabi olmaksızın, kişilerin ilmi veya mesleki bilgi veya ihtisaslarına dayanan işlerinden elde edilen kazançlardır. Ücret ve serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurları olduğundan iktisadi bakımından bir fark yoktur. Ancak Gelir Vergisinde farklı ele alınmaktadır. Ücret, belli bir işverene bağlı olarak ve o işverenin emir ve talimatı altında yapılan çalışma sonucu elde edilmektedir. Serbest meslek kazancında ise emek unsuru, bir başkasına bağlı olmaksızın kendi nam ve hesabına ilmi veya mesleki bilgiye dayanmaktadır⁽¹¹²⁾.

GVK md.65 de, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır" şeklinde bir tanımlama yapılmıştır. Ayrıca serbest meslek faaliyeti kanunda açıklanmıştır. Buna göre; serbest meslek faaliyeti, sermayeden çok şahsi çalışmaya, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanmaktadır⁽¹¹³⁾, bir işverene tabi olmadan şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmalıdır⁽¹¹⁴⁾, ticari mahiyette olmamalıdır. Bu faaliyetin sürekli olması da gerekmektedir. Geçici olarak yapılan mesleki faaliyetler bu kazancın dışında kalır. Buna karşın hakemlerin tahkim işleri dolayısıyla aldıkları ücret gibi bazı durumlarda bir takım mesleki faaliyetler de, devamlılık unsuru aranmaksızın serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmekte, kazançları da serbest meslek kazancı sayılmaktadır. Yine GVK'nca gümrük komisyoncuları, borsa ajanları gibi bazı kimseler serbest meslek erbabı tanımında yer alan niteliklere uymasa da, serbest meslek erbabı sayılmakta ve kazançlarının serbest meslek kazancı olduğu kabul edilmektedir.

(112) AKSOY,(1) s. 253; KIZILOĞLU,(2) s. 1288.

(113) "...Diş protezciliği faaliyetinin, sermayeden çok, şahsi mesai ilmi veya mesleki bilgiye dayanması nedeniyle, ... , İçtihadın, diş protezciliği faaliyetini serbest meslek faaliyeti olarak niteleyen Danıştay 3. Dairesinin 15.12.1992 gün ve E.1991/3472, K. 1992/387 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine ... karar verildi" Dş. İ.B.K., 29.2.1996 gün ve E.1995/1 K.1996/1, Dş.Dr., S.93, s.59-73; Diş protezcilğini ticari faaliyet niteliğinde gören Danıştay kararı için bkz; Dş. 4.D., 19.3.1990 gün ve E. 1988/2547, K.1990/914, Dş. Der., S.80, s.170-171.

(114) Dş. V.D.D.G.K., 3.6.1994 gün ve E. 1993/140, K.1994/217, Dş. Der., S.90, s.256-261.

Bununla birlikte 4369 sayılı kanunun 36. md.si ile 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 193 sayılı kanunun 66. md.sine, iki bent eklenerek,yaptıkları faaliyetin, serbest meslek faaliyeti olduğu konusunda kuşku uyanabilecek bazı kimseler serbest meslek erbabı olarak sayılmış ve böylece daha önce içtihadı birleştirme kararlarına konu olmuş uyuşmazlıklar, yasada açıklığa kavuşturulmuş, bundan sonra çıkabilecek uyuşmazlıkların da önüne geçilmiştir. Eklenen bentlere göre, dava vekilleri, müşavirler, diş protezcileri, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları, VUK'nun 155 nci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisinin taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar serbest meslek erbabı sayılmıştır. Dolayısıyla bunların elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancı olduğu kabul edilmektedir.

II.4.5. Gayrimenkul Sermaye İratları

Gayrimenkul sermaye iratları servet gelirleri içinde yer almaktadır. Kişinin daha önceki birikimlerini kanalize ettiği gayrimenkullerini, gayrimenkul niteliğindeki haklarını ve belli koşullarda fikri ve sınai hakları ve bazı menkul malları başkalarının kullanımına bırakması karşılığında elde ettiği gelir, gayrimenkul sermaye iradı olarak adlandırılır. Bu irada sermaye geliri, rant veya kira da denebilir⁽¹¹⁵⁾.

GVK'ndaki gayrimenkul kavramı ile Medeni Kanundaki gayrimenkul kavramları birbirinden farklıdır. MK md.632 ye göre gayrimenkul üç çeşittir; arazi, tapu siciline bağımsız ve sürekli olmak üzere kaydedilen haklar ve madenlerdir. GVK'nda ise MK da gayrimenkul olarak kabul edilmeyen bir kısım mallar, bir yerde gayrimenkul gibi sayılmış ve bunlardan elde edilen iratlarda, GVK md.70'e göre gayrimenkul sermaye iradı olarak vergi konusu edilmiştir⁽¹¹⁶⁾.

GVK.'nda sayılan malların ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen iktisadi değerlerin, gayrimenkul sermaye iradı sayılması için bunların ticari veya zirai bir işletmenin aktifinde yer almaması gerekir. Çünkü ticari veya zirai bir işletmenin

(115) ÇAĞAN, ÖNCEL; KUMRULU, s. 316.

(116) Kamil MUTLUER, *Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi*, E.İ.T.İ.A. Yayınları, No:105/60, Ankara, 1973, s. 103-108.

bilançosuna dahil bulunan gayrimenkullerle haklardan elde edilen iratlar, gayrimenkul sermaye iradı değil, ticari kazanç veya zirai kazanç sayılmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde GVK, gayrimenkul kavramını oldukça geniş tutmuş, bu kavram içine, gayrimenkul ve gayrimenkul olarak tescil edilen diğer haklardan başka bütün gayri maddi değerleri dahil etmiş bulunmaktadır.

II.4.6. Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanununda yer alan gelir unsurlarından biri de, menkul sermaye iradıdır. Menkul kıymetlerin sağladığı getiriler, bu gelir usunuru içerisinde vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesine göre, “Sahibinin, ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.” Tanımdan da anlaşılacağı üzere; elde edilen gelirlerin menkul sermaye iradı olarak nitelendirilebilmesi için menkul kıymetlerin ticari, zirai veya mesleki faaliyet kapsamında yer almaması gerekmektedir. Aksi takdirde, sözkonusu kazançların belirlenmesi ve vergilendirilmesi ile ilgili usuller çerçevesinde işlem yapılacaktır.

Menkul sermaye iradının kaynaklandığı iktisadi unsurlar; nakdi sermaye veya para ile ifade olunan değerlerden oluşan sermaye olup, bunların getirileri çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bu anlamda sağlanan getiri kar payı, faiz, kira ve benzeri şekillerde gerçekleşebilmektedir.

GVK'nun 75. maddesindeki tanımlamada yer alan “sermayenin ticari, zirai ve mesleki faaliyet dışında değerlendirilmesi” koşulu, nakdi sermayenin ticari, zirai ve mesleki kazancın elde edilmesi dışında değerlendirilişini ifade etmektedir. Bunun dışında, iradı sağlayan sermaye, ticari bir işletmenin bilançosuna dahil olsa bile, elde edilen gelir unsuru, yapısı itibariyle yine menkul sermaye iradıdır. Ancak, elde eden yönünden ticari kazanç sayılır.

GVK'nun 75. maddesinde menkul sermaye iradının genel tanımı yapıldıktan sonra, 2. fıkrasında, bir kısım gelir unsurlarının kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılacağı belirtilmiştir. Kaynak durumuna bakılmadan menkul sermaye iradı sayılacak

gelirlerden bazıları şunlardır; kar payları, her nevi tahvil faizleri, her nevi alacak faizi, mevduat faizi, senetlerin iskonto bedelleri. Bunların yanında bazı gelirlerin menkul sermaye iradı olup olmadığı tartışmalıdır. Şimdi bunlar yakından incelenecektir.

Döviz ve para piyasalarında faaliyette bulunan banka ve diğer mali kuruluşların gelecekteki faiz oranı ve döviz kuru dalgalanmalarından kaynaklanabilecek kayıplara ilişkin risklerin asgariye indirilmesini sağlamak amacıyla hedging⁽¹¹⁷⁾ teknikleri geliştirilmiştir. Hedging teknikleri olarak adlandırılan bu yöntemler opsiyon, swap, forward (vadeli satış), futures (vadeli işlem) sözleşmeleridir⁽¹¹⁸⁾.

Opsiyon, bir finansal aracı, önceden belirlenmiş bir tarihte veya belirli bir zaman süreci içerisinde herhangi bir tarihte, başlangıçta belirlenmiş olan fiyattan belirli bir prim karşılığında alma veya satma hakkıdır⁽¹¹⁹⁾.

Swap kelime anlamı ile değiş tokuş veya trampa etmek demektir. Swap sözleşmesi ile iki taraf belli şart ve sürede dövizleri veya faiz oranlarını değiştirmektedirler. Swap işlemi para ve faiz swapı olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. Para swapı iki farklı para birimini belirlenen koşullar içinde değiş tokuş edilmesidir. Faiz swapı ise faiz ödemelerinin yapısını değiştirmek için faiz ödemelerini takas ederler⁽¹²⁰⁾.

Forward yani vadeli satış sözleşmesi, bir mal, finansal araç veya dövizin, gelecekteki bir vadede, sözleşmenin yapıldığı tarihte kararlaştırılan fiyat ve teslim koşullarıyla alım veya satımı için yapılan bir anlaşmadır.

Futures yani vadeli işlem sözleşmesi, bir mal, finansal araç veya dövizin standart bir miktarının ilerideki bir tarihte sözleşmenin yapıldığı tarihte kararlaştırılan fiyat ve teslim koşullarıyla vadeli işlem borsalarında alım veya satımı için yapılan bir anlaşmadır⁽¹²¹⁾.

(117) Hedging, riskten korunma amacıyla yapılan işlemlere denir.

(118) İhsan Uğur DELİKANLI, "Forward-Döviz Swap İşlemleri Vasıtasıyla Mevduat Faiz Gelirlerinin Peçelenmesi", *Vergi Dünyası*, Nisan 1998, S. 200, s.112.

(119) Uğur KAYA, "Opsiyon İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi" *Vergi Sorunları*, Mayıs 1998 S.116, s.90.

(120) Namık Kemal UYANIK, "Türev Araçları ve Forward ve Swap İşlemlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", *Yaklaşım*, Haziran 1998, S.66, s.44.

(121) UYANIK, s.40.

Opsiyon, Swap, Forward, Futures gibi sözleşmelerden elde edilen kazançlar, bu sözleşmelerin yaygın bir şekilde uygulandığı ABD’de menkul sermaye kazancı olarak nitelenmekte iken, Türkiye’de bu kazançlara ilişkin herhangi bir düzenleme şu ana kadar yapılmamıştır⁽¹²²⁾. Bundan dolayı bu kazançların hangi gelir türüne gireceği tartışmalıdır. Ancak, yargıya intikal eden söz konusu işlemler ile ilgili olarak, Vergi Mahkemesi’nin “mevduat faizinin menkul sermaye iradı olarak vergilendirilebilmesi için, tevdiat kabul eden müesseselere vadeli veya vadesiz belli bir paranın yatırılması ve hesabın kapatıldığı tarih itibarıyla üzerinde uzlaşılan oranda faiz tahakkuk ettirilmesinin gerektiği, dövizin bankaca müşteriye satılması ve belli bir süre sonunda müşterilerden satın alınması sırasında oluşan Türk Lirası cinsinden farkın faiz olarak nitelenemeyeceği, bu nedenle bu işlemde kaynaklanan fark, faiz niteliğinde olmadığından menkul sermaye iradı olarak vergilendirilemeyeceği” yönünde vermiş olduğu karar, Danıştay’ın 11.6.1997 tarih ve 2368 no’lu kararı ile de onaylanmıştır⁽¹²³⁾.

Bankalar tarafından mevduat toplamak amacıyla kullanılan⁽¹²⁴⁾ ve tasarrufların bu hedging tekniklerinden elde ettikleri gelirler, Danıştay kararıyla da onaylandığı gibi kur farkı olarak nitelendirilmekte ve dolayısıyla vergilendirilememektedir. Ancak Maliye Bakanlığı bu tür işlemlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi için bir tebliğ hazırlığı içindedir⁽¹²⁵⁾. Her ne kadar bu tür işlemlerden elde edilen gelirlerin, hangi gelir unsuruna dahil olacağı tartışmalı olsada, GVK.nda yapılan değişiklikle gelirin tanımı genişletildiğinden ve kaynağı ne olursa olsun her türlü gelir vergi konusuna dahil edildiğinden bu gelirler vergilendirilebilecektir. Ancak bunların artık vergilendirilebileceği konusunda şüphe olmasa da vergilendirme rejimininde açıklığa kavuşması gerekmektedir. Bu konuda da Maliye Bakanlığının Tebliğlerine ihtiyaç duyulmaktadır.

(122) KAYA, s.90.

(123) DELİKANLI, s.112.

(124) 1 Temmuz 1998 tarihli Resmi Gazete ile yayımlanan Tebliğle forward işlemlerine sınırlama getirilmiştir.

(125) Erdal SAĞLAM, “Kuyruklu Repo’ya da Vergi Geliyor” SABAH, 28 Mayıs 1998, s.8; “Swap’a Vergiye Az Kaldı”, YENİ YÜZYIL, 28 Mayıs 1998, s.12.

II.4.7. 193 Sayılı GVK'nda Sair Kazanç ve İratlar ve 4369 Sayılı Kanunla Getirilen Diğer Kazanç ve İratlar

193 sayılı GVK'nda sair kazanç ve iratlar, yedinci gelir çeşidi olarak düzenlenmiştir. Yasanın hükme bağladığı ilk altı gelir çeşidinde kaynak kuramı esas alınmıştır. Çünkü bu kazanç ve iratlar belirli ve sürekli kaynaklara dayanmaktadır. Ancak sair kazanç ve iratlar kapsamına giren gelirlerde bu özellik yoktur. Bu grupta düzenlenmiş olan gelirler, bazı geçici (arizi) nitelikteki ticari ve mesleki faaliyet gelirleri ile sermaye varlığının değer artışı gelirdir. Bu gelir çeşidi safi artış kuramına uygunluk göstermektedir.

193 Sayılı GVK'nun md.80 sair kazanç ve iratları, değer artış kazançları ve arizi kazançlar olarak iki grupta toplamaktadır. 193 Sayılı GVK'nun mük.md.80, kişilerin, bir kısım sermaye varlığı unsurlarını bir süre ellerinde bulundurduktan sonra paraya çevirerek elden çıkarmaları sonucunda elde ettikleri geliri, değer artışı kazancı olarak nitelendirmiştir. Arizi kazançlar ise geçici olarak, sürekli sayılamayacak şekilde gerçekleşen ve kural olarak bir takvim yılı içinde tekrarlama durumu olmayan kazançlardır ve 193 Sayılı GVK md.82'de vergiye tabi arizi kazançlar ayrı ayrı sayılmıştır. Son olarak şunu belirtmek gerekir ki, bir gelirin sair kazanç ve irat hükümlerince vergilendirilebilmesi için, yasada açıkça belirtilmiş olması ve diğer gelir çeşitleri dışında kalması gerekir.

Ancak 4369 sayılı kanununun 41, 42, 43 . maddeleri ile 193 sayılı kanunun 80, 81 ve 82. maddeleri değiştirilmiş, 4369 sayılı kanununun 82. maddesi ile de 193 sayılı kanunun mük. 80 ve mük 81. maddeleri kaldırılmıştır. Yapılan bu düzenlemeler 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

Gelire giren diğer kazanç ve iratlar başlıklı değişik 80. md.ye göre "Bu Kanununun 2 nci maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen gelirler, kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve irat olarak bu bölümde yer alan hükümlere göre vergilendirilir. Vergiden muaf esnafın bu faaliyetinden elde ettiği gelirin, alış ve gider belgelerinde yer alan tutarın iki katını; kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri gelirin, aldıkları müstahsil makbuzlarında yer alan satış tutarları toplamını aşan kısmı da diğer kazanç ve irat sayılır. Bu madde hükmüne göre vergilendirme yapabilmek için bir takvim yılı içinde elde edilen

diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki gelirin, 103 üncü maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşması şarttır. Bu madde kapsamındaki kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit edilememesi veya mükellef tarafından ispat edilememesi halinde, harcamanın yapıldığı veya tasarrufun varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri sayılır.”

Görüldüğü gibi; GVK'nun 1. ve 2. md.lerinde yapılan değişikliğe paralel olarak gelire giren diğer kazanç ve iratların sayılarak belirtilmesi uygulamasından vazgeçilmiş, kanunun 2. maddesinin 1-6 no'lu bentlerinde yazılı gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen her türlü kazanç ve iratlar, kaynağına bakılmaksızın diğer kazanç ve iratlar olarak vergilendirme kapsamına alınmıştır. Yani harcama veya servette bir artış olarak ortaya çıkan gelirin 2. md.de yer alan 1-6 no'lu bentlerde belirtilen gelir unsurlarından herhangi biriyle ilişkilendirilmesi halinde, bu gelir ilişkilendirilen gelir unsurunun hükümlerine göre vergilendirilecek, ilişkilendirilemezse diğer kazanç ve irat olarak vergiye tabi tutulması gerekecektir.

Artık bir kişinin refahında artış sağlayacak her türlü gelir istisna edilmediği sürece vergiye tabi olacaktır. Buna göre arızı olarak elde edilen ticari kazançlar, piyango ikramiyeleri, kumar kazançları, bahşişler⁽¹²⁶⁾, yolda bulunan para, başlık parası, jübile hasılatı, rüşvet⁽¹²⁷⁾ özel bir istisna olmadığı sürece diğer kazanç ve irat olarak vergiye tabi tutulacaktır. Bu özel istisnalara örnek olarak şunlar gösterilebilir; Yeni düzenlemeler sonucu her türlü gelir, gelir vergisi kapsamına alındığından, milli piyangodan elde edilen ikramiyelerde gelir olarak nitelendirilecektir. Buna karşın 3670 sayılı “Milli Piyango Teşkiline Dair Kanun” un 9.md.si ile milli piyango ikramiyeleri her türlü vergi ve resimden muaf tutulmuştur. Bundan ötürü 193 sayılı GVK'nda vergi konusu oluşturmayan milli piyango ikramiyeleri, 4369 sayılı kanunla yapılan düzenlemelerle gelir olarak nitelendirilmekte ise de 3670 sayılı kanunla her türlü vergiden muaf tutulduğundan yine vergilendirilmesi mümkün olmamaktadır. Ayrıca 7258 sayılı “Futbol Müsabakalarında Müşterek Bahisler Tertibi Hakkında Kanun” çerçevesinde düzenlenen

(126) Vergi Tasarısı Genel Gerekçe, s.179.

(127) Şükrü KIZILOL, (3) “Yılbaşına kadar rüşvet vergiye tabi değil!”, Mali Yaklaşım, SABAH, 3 Ağustos 1998, s.11.

Spor-Toto, Spor-Loto'dan elde edilen ikramiyeler de gelir kapsamı içinde değerlendirmek mümkündür. Fakat bu tür kazanımlar Veraset ve İntikal vergisinin konusuna da girmektedir. Bu paralelde 4369 sayılı kanunla 193 sayılı GVK'nda yapılan düzenleme ile veraset yoluyla veya ivazsız olarak meydana gelen intikaller gelir vergisinden istisna edilmiştir. 193 sayılı GVK'nda bu gelirler vergi konusu olamamakta iken, 4369 sayılı Kanun ile gelir tanımı genişletilmiş olduğundan bu gelirler gelir vergisi konusunu oluşturmaktadır. Bundan dolayı zaten VİV. ile vergilendirilen bu gelirleri ikinci kez vergilendirmemek amacıyla böyle bir istisna getirilmiştir.

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile daha öncede belirtildiği gibi, gelirin geniş kavranmak istenmesine rağmen, sayma suretiyle sınırlamalar getirmenin daraltıcı etkisi ortadan kaldırılmakta, safi artış kuramı, tam anlamıyla işlev kazanmakta, bu yolla da gelirler çok geniş bir şekilde kavranarak, vergi tabanının genişlemesine neden olmaktadır. Bunun sonucu olarak vergi gelirleri artacaktır.

II.5. Gelirin Nitelikleri

II.5.1. Gelirin Bireyselliği

Bireysel gelir ancak bir şahsa bağlanarak bu kimliğini kazanır. Bu nedenle randımandan (hasılat) ayrılmaktadır⁽¹²⁸⁾. Randıman (hasılat) bir kaynakla bağlantılıdır. Bu bağlantı nedeniyle randıman adını almaktadır. Ancak vergi konusu olan gelir, tamamen şahsa bağlıdır. Vergi, gelir üzerine, bir şahsa bağlantılı olarak konulur. Gelir vergisinin önemli özelliklerinden birisi, gelirin gerçek kişilere ait olmasıdır. Gelir vergisi bakımından gerçek kişi, Medeni Kanun hükümleri çerçevesinde şahsiyet sahibi, yani hak ve borçlar dolayısıyla ehil olan kişidir⁽¹²⁹⁾.

(128) Randıman, sermayenin bireyle ilgilendirilmeden doğurduğu kazanç ve iratlara denir. Bir diğer ifade ile randıman doğrudan kaynağı ile ilgilidir ve ona dönüktür. Randıman kaynak sahibi ile ilgilendirilirse gelir niteliğini kazanmaktadır. Bir apartmanın kirası (randıman) dış kaynağına dönüktür ve objektiftir. Bu kira bireyle ilişkilendirilirse yani sadece bireyin geliri olarak ifade edildiğinde subjektif niteliğe bürünmektedir. Bu konuda geniş açıklamalar ve örnekler için bkz; Gıyas AKDENİZ, *Gelir Vergisi*, 1. Baskı, Sermet Batbaası, İstanbul, 1957, s. 4; NEUMARK, s. 377.

(129) Şahsiyet (Kişilik) MK, md.17'de düzenlenmiştir. bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz; Selahattin Sulhi TEKİNAY, *Medeni Hukuka Giriş Dersleri*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1987, s. 201.

Vergi uygulamaları bakımından, gerçek kişilerin herbirinin elde ettiği gelirin, GVK'nda yer alan düzenlemeler bakımından ayrı işlem görmesi kural olarak benimsenmiştir. Gelir vergisi, şahsi karakterli bir vergi olduğundan, gerçek kişinin gelirinin vergilendirilmesinde, mükellefin durumunu gözönüne alıcı çeşitli indirim ve istisna uygulamalarına ya da yükümlülüklerle yer vermiştir⁽¹³⁰⁾. Daha önce de açıklandığı gibi, gelirin kişisel oluşu aile birimi için de dikkate alınmıştır. Gelir Vergisi bakımından aile bir birimdir; aile reisi ailenin bütün üyeleri için bir tek bildirimde bulunur. Ancak 4369 sayılı kanunla bu durum sona ermiştir.

Gerçek kişiler gibi, tüzel kişilerde hak ve borçlara ehildir. Tüzel kişiler Gelir Vergisi kapsamı dışındadır. Ancak tüzel kişiliğe sahip olmalarına rağmen kollektif ve adi komandit şirketler kurumlar vergisine de tabi değillerdir. Bununla birlikte bunların ortakları olan gerçek kişiler, elde ettikleri gelir üzerinden gelir vergisine tabi tutulurlar⁽¹³¹⁾.

Gelirin şahsi oluşu, vergi yükümlüsünün hem ikamet ettiği ülke içinden ve hem de dışından elde ettiği bütün gelirlerin vergilendirilmesi sonucunu doğurur. Yani gelir vergisi mülki değil, şahsidir⁽¹³²⁾.

II.5.2. Gelirin Yıllık Olması

Gelir, belli süre içinde sağlanan bir girdidir. Bu süre, çoğunlukla bir yıldır. İktisadi gelirle vergi konusu gelir arasında süre bakımından ayrılık yoktur. Ancak, iktisadi gelirde belli bir sürenin geliri ile geçmiş veya gelecek sürenin geliri arasında bir bağlantı kurulmaz. Ancak vergi bakımından gelirde, geçmiş veya gelecek sürenin geliri ile içinde bulunulan sürenin geliri arasında çoğunlukla bağlantı vardır. Buna örnek olarak geçmiş yıl zararlarının ilgili yıl kârlarından mahsubu gösterilebilir.

(130) Abdurrahman AKDOĞAN, (1) *Gelir ve Kurumlar Vergilerinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniv. Yayınları, Ya.No:165, Ankara, 1991, s. 14.

(131) AKSOY,(1) s. 155.

(132) Mülkîlik kuralı, verginin yurt sınırları içinde elde edilen gelirlere uygulanması şahsîlik ise nereden gelirse gelsin yükümlünün elde ettiği gelirlere uygulanması demektir. Bu konuya ilişkin geniş açıklamalar için bkz; BULUTOĞLU, s. 74.

II.5.2.1. Takvim Yılı

Gelir Vergisi Kanununa göre, gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazancı ve iratların tutarıdır. Takvim yılı, 1 Ocak saat 00.01'de başlayıp 31 Aralık saat 24.00'da sona eren dönemdir. Her takvim yılı, yeni ve ayrı bir vergileme dönemi sayılır. Birkaç takvim yılında elde edilen gelir, biraraya getirilerek vergilendirilemez, ancak yukarıda da belirtildiği gibi geçmiş yıl zararları mahsup edilebilmektedir.

Her takvim yılının gideri de, gelirden olduğu gibi o takvim yılına aittir. İlgili olduğu takvim yılında düşülmeyen gider bir daha elde edilen gelirden düşülemez⁽¹³³⁾. Götürü usulde vergilemede ise, bir istisna olarak takvim yılı değil, bütçe yılı esas alınmaktadır.

II.5.2.2. Özel Hesap Dönemi

Gelir vergisi kanunu, bazı hallerde vergi yükümlülerine özel hesap dönemi tanıyarak takvim yılı esasından ayrılmıştır.

VUK md.174'e göre hesap dönemi takvim yılıdır. Ancak takvim yılını işlemlerine uygun bulmayanlar için, başvuru üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edilmektedir. Yeniden işe başlama ya da işi bırakma durumlarında, bir yıldan az süren bir süre, hesap dönemi kabul edilmektedir. Özel hesap dönemi belli edilenlerin ticaret ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılmaktadır⁽¹³⁴⁾. Özel hesap dönemi sadece ticari ve zirai kazançlar için söz konusudur.

II.5.2.3. Kural Dışı Durumlar

Gelir hangi yılda elde edilmişse o yılın geliri sayılmakta ve diğer yılların gelirleri ile hasılat ve gider yönünden karıştırılmamaktadır. Ancak bazı hallerde bu kuralın dışına çıkılmıştır. Buna örnek olarak şunlar gösterilebilir; Gayrimenkul sermaye iradında elde etme, iradın doğmasına değil, tahsiline bağlanmıştır. Yani eski yıllara ait kiralar hangi yılda tahsil edilirse o yılın hasılatı sayılmaktadır. Birden fazla takvim yıllarında yapılan

(133) CEYHAN, s. 65; KIZILOĞLU, (2) s. 24.

(134) Annet CAN, Ahmet KAVAK, Kaynakçalı Vergi Kanunları, VUK, md.174, İstanbul, 1996, s. 535.

büyük yapı ve onarım işlerinde de, kâr ya da zarar, o işin bittiği yıl, o işin hasılatı sayılır. Bu gibi durumlar, kazanç ve irat ilgili olduğu yıl gelirin girer kuralına, yasaca kabul edilen istisnaları teşkil etmektedir⁽¹³⁵⁾. Daha öncede bahsedildiği gibi yine kural dışı bir durum olarak götürü usulde vergileme gösterilebilir. Götürü usulde vergilemede bütçe yılı esas alınmaktadır⁽¹³⁶⁾.

II.5.3. Gelirin Elde Edilmiş Olması

Vergi hukukunda vergiyi doğuran olay, konusu, matrahı ve oranı belli olan bir verginin, bir yükümlü nezdinde, belli tutarda bir borç olarak doğabilmesi için gerekli olan hukuki ilişkinin ortaya çıkması şeklinde tanımlanabilir. Ülkemiz mevzuatı açısından vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğmaktadır. Her vergi için vergiyi doğuran olayın bilinmesi ve doğru belirlenmesi, vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, işlemlerin hukuka uygun tesisi bakımından önem taşımaktadır⁽¹³⁷⁾.

Her vergi kanununda, o vergiye ilişkin vergiyi doğuran olay belirtilmektedir. Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay “gelirin elde edilmesi”dir. Çünkü, GVK’nun 1.md. sinde gerçek kişilerin gelirlerinin vergiye tabi olduğu belirtilerek, bir kazanç veya iradın vergilendirilmesi elde etme şartına bağlanmıştır.

Bu açıklamalardan sonra elde etme kavramı ve aşamaları, hukuki açıdan elde etme süreci ve elde etmenin sonuçları son olarak da gelir unsurlarının elde edilmesi konularına değinilecektir.

II.5.3.1. Elde Etme Kavramı ve Aşamaları

Gelir elde etme, bir gerçek kişinin emek safederek veya sermaye yatırarak ya da emek ile sermayesini birleştirerek ücret, irat ya da kazanç şeklinde yeni değerler edinmek suretiyle malvarlığını arttırması olarak tanımlanabilmektedir. Ancak, bir gerçek kişinin mal

(135) CAN, KAVAK, GVK md.72, 42, s. 89-49.

(136) 4369.sayılı kanunla götürü usul kaldırılmıştır.

(137) “... elde edilmeyen bir gelirin vergilendirilmesinin hak ve adalet ilkeleri ie bağdaşmaması yanında, vergi hukukunun temel ilkelerine de ters düşeceği açıktır....” Dş. V.D.D.G.K. E. 1985/2, K.1985/1, Dş. Der., S.60-61, s.160-169.

varlığında meydana gelen bir zenginleşme, Gelir Vergisi Kanununda sayılan ve tanımlanan gelir unsurları kapsamına girdiği ölçüde, gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olaydan sözedilebilir.

Gelir Vergisi Kanunu elde etme bakımından bazı kazanç ve irat türlerinde “tahakkuk ilkesi”ni, bazı kazanç ve irat türlerinde de “tahsil ilkesi”ni benimsemiştir. Yasa, bu ilkelerin kabulünde bir yandan kazanç ve iradın ekonomik yapısı, diğer yandan ticari hayata yerleşmiş gelenekleri gözönünde bulundurmıştır. Bununla birlikte 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle “Diğer Kazanç ve İratlar” için geçerli olacak şekilde bir hüküm getirmiştir. Buna göre gelirin, elde edildiği yılın tespit edilememesi ya da mükellef tarafından ispat edilememesi halinde harcamanın yapıldığı veya tasarrufun varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri sayılmaktadır.

Elde etme, kişinin o gelir üzerinde hukuken tasarrufta bulunabilmesini ifade etmektedir. Gelir, bir kişinin buna nakden veya hesaben tasarruf edebildiği anda elde edilmiş sayılır. Muhasebe bilimine de paralel olarak gelirin elde edilmiş olması için bir kazanç veya iradın, ya nakit olarak kişinin eline geçmiş olması veya tasarruf edebileceği bir hesaba alacak kaydedilmiş olması gerekir⁽¹³⁸⁾.

Elde etme kavramı dört ayrı aşama ile de açıklanabilmektedir. Bu konuda Danıştay, “kazanç unsurlarına göre bir gelirin elde edilmesi için tahakkuk, hukuki tasarruf, ekonomik ve fiili tasarruf unsurlarının gerçekleşmesi gerekir” demektedir⁽¹³⁹⁾.

Tahakkuk; gelirin tahakkuku nitelik ve tutar olarak kesinleşmesi, ödenecek aşamaya gelmesidir⁽¹⁴⁰⁾.

Hukuki tasarruf; hukuki tasarruf, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesidir. Elde etmede, kural olarak, en önemli aşama, hukuki tasarrufun doğuşudur.

(138) KIZILOTT, (2) s. 25; Yusuf KARAKOÇ, “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay”, Vergi Dünyası, S:181. Eylül 1996, s. 105-106.

(139) Dş 4.D. 1.7.1993 gün ve E. 1991/3160, K.1993/3447 (Dş. Der., S. 89, s. 211-213) ayrıca bkz; Selim KANETİ, Vergi Kukuku, 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 316-317.

(140) Dş. 3. D. 9.11.1987 gün ve E. 1987/1522, K 1987/2510, Şükrü KIZILOTT, (4) Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, C.1, Ankara, 1994; Dş.4.D., 12.3.1990 gün ve E. 1987/4476, K. 1990/830, Dş. Der., S.80, s.171-173.

Ekonomik tasarruf; Gelir üzerinde ekonomik tasarruf, ödemeyi yapacak olanın, geliri sahibinin emrine hazır bulundurması, yani talep edilebilir durumda olan gelirin, ödemeyi yapacak olan tarafından fiili ödemeye hazır tutulmasıdır. Hukuki tasarruf, karine olarak, ekonomik tasarrufu da kapsar.

Fiili tasarruf; hak sahibine ödenmiş olması ve hak sahibinin kazanç ve irat üzerinde fiili egemenlik sağlamasıdır. Fiili tasarruf, normal olarak, hukuki ve ekonomik tasarrufu izleyen sonuncu safhadır. Fiili tasarruf, nakden ve hesaben elde etme olarak iki şekilde gerçekleşmektedir⁽¹⁴¹⁾.

II.5.3.2. Hukuki Açıdan Elde Etme Süreci ve Elde Etmenin Sonucu

Tahakkuk ve tahsil ayırımına paralel olarak, hukuki açıdan elde etme süreci alacak olarak doğma ve ödeme aşamaları olarak bölümlenebilmektedir. Alacak olarak doğma aşaması tahakkuk esasına, ödeme aşaması ise tahsil aşamasına karşılık gelmektedir⁽¹⁴²⁾.

Vergi muhasebesi ve vergi hukuku yönünden elde etmenin tarihinin saptanması şu sonuçları doğurmaktadır; Elde etme, vergiyi doğuran olay biçiminde hangi tarihte gerçekleşmişse, bu olaya o tarihte geçerli olan verginin konusu ve oranı uygulanır. İkinci olarak vergideki tarh zaman aşımı elde etme olayının tamam olmasından itibaren başlar.

Sahibine yararlanma ve kullanma, harcama ve biriktirme imkanı sağlamayan bir gelir elde edilmiş sayılamaz. Önemli olan ve olması gereken gerçekten elde edilmiş geliri vergilendirebilmektir.

II.5.3.3. Gelir Unsurlarına Göre Elde Etme

Gelir vergisine tabi gelir unsurlarının herbirinin elde edilmesinde ve hesaplanmasında farklı yöntemler uygulanmaktadır. Bu nedenle, her bir gelir unsurunun elde edilmesi sorununu ayrı ayrı incelemek gerekir.

(141) KARAKOÇ, s. 108-109; KIZILOT, (2) s. 26, 27, 28.

(142) Hukuki açıdan elde etme sürecinin bölümlendirilmesinde, ayrıca talep edilebilir hale gelme aşamasını da elde etme kavramının açıklanması bakımından gözönüne alınması gerektiği hakkındaki düşünceler için bkz; KARAKOÇ, s. 112.

Bilanço esasında ticari kazancın tesbiti ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinde "elde etme" yönünde herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bilanço esasında ticari kazancın tesbitine dayanak teşkil eden ve tutulması zorunlu olan defterlere işlemler yıl boyunca "tahakkuk esası" ve "çift yanlı kayıt sistemi"ne göre kaydedilir. İşte, bu kayıtların yapılması, yani bir alacağın hesaben tahakkuk etmiş olmasıyla, yükümlü yönünden gelir elde edilmiş olmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun, bilanço usulünde ticari kazancın tesbiti ile ilgili 38'inci maddesinde "tahakkuk esası"ndan söz edilmemesinin nedeni, tahakkuk esasının bu sistemin içinde ve özünde var olmasıdır⁽¹⁴³⁾.

İşletme hesabı esasında ticari kazancın tesbiti ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 39'uncu maddesinde, elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacaklar şeklinde tanımlanmak suretiyle "elde etme" olgusu "tahakkuk esası"na bağlanmıştır⁽¹⁴⁴⁾. Bu itibarla, işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespitinde de alacaklar yıl sonunda elde edilmiş gibi hasılatı dahil olacaklar ve vergilendirileceklerdir.

Genellikle, belli bir dönemin gelirinin defter tutma yolu ile tesbit edilmesi durumunda, alacağın tahakkuk edip kesinleşmesi yeterli sayılmaktadır. Böylece ister işletme defteri ister bilanço defteri tutsun, ticari kazanç sahipleri, geliri fiilen tahsil ettiklerinde değil, alacak hakkına sahip oldukları anda elde etmiş sayılmaktadır⁽¹⁴⁵⁾. Elde edilmiş sayılan gelirin bir kısmının ilgi hesap dönemine bir kısmının da sonraki hesap dönemi veya dönemlerine ait olmasının veya tahsil edilememesinin gelirin elde edilme zamanına, kural olarak, hiçbir etkisi yoktur. Çünkü, geliri doğuran işlemin eksiksiz olarak gerçekleşmesi ve gelirin nitelik ve tutar bakımından kesinlik kazanmış olması, elde edilmiş sayılması için yeterlidir.

Tahakkuk esasına göre vergilenen gelirin, sonraki sahfalarda, geliri doğuran ilişkinin karşı tarafının durum ve iradesine bağlı olarak sahibinin tasarrufuna girmemesi mümkündür. Vergi hukukunda, bu husus gözönünde tutularak, tahakkuk ettiği dönemde

(143) Dş. 4.D. 22.12.1993 gün ve E. 1993/4006 K.1993/5962, Dş.Der. S.89, s.201-203; Dş. İBK. 23.1.1992 gün ve E. 1990/3, K. 1992/1, Dş.Der. S.86, s.79-91; Dş. 4.D., 6.3.1985 gün ve E.1984/2029, K. 1985/705, Dş.Der., S.60-61, s.193-195.

(144) Dş. 4.D. 22.12.1993 gün ve E. 1991/3160 K.1993/3447, Dş.Der. S.89, s.211-213.

(145) Dş. 13.D. 17.4.1974 gün ve E. 1973/1278 K.1974/1607, Dş.Der. S.16-17, s.483-485.

vergilenen gelirin, karşı tarafın durumuna bağlı olarak zarara intikal ettirilmesi kabul edilmiştir. (VUK. m.322. 323). Fakat, işletme hesabı esasında defter tutanlar yönünden, tahakkuk esasında vergilenen gelirin zarar kaydı, sadece alacağın tamamen değersiz hale gelmesi şartına bağlanmıştır. (VUK. m. 322/III).

Gayrimenkul satışlarında mülkiyetin devri Medeni Kanun hükümlerine göre tapuya tescil ile mümkün olmakta ise de Danıştay kararlarına göre Danıştayın hukuki tasarrufu değil fiili tasarrufu dikkate aldığı anlaşılmaktadır. Bu kararlara göre satış bedelinin tahakkuku, gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinin yapılmış olması, gayrimenkul satışlarından ticari kazancın elde edildiğini gösteren kriterlerdir⁽¹⁴⁶⁾.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, ticari kazancın elde edildiği tarih geçici kabulün yapıldığı tarihtir. Burada da tahakkuk esas geçerli olduğundan, geçici kabulün yapıldığı tarihe kadar miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olan istihkakların, tahsil edilmemiş ya da teminat olarak alıkonulmuş olsa dahi, hasıllata dahil edilmesi zorunludur.

Özel inşaat işlerinde, yani apartman inşa edilip daire, kat ve dükkan halinde satılması durumunda vergiyi doğuran olay, yani gelirin elde edilmesi inşaatın alıcıya fiilen teslimidir.

Ödünç para verme işlerinde, faizin peşin olarak alındığı Danıştay'ın yerleşik görüşü olduğundan, ödünç paranın verildiği yılda, faizin tahsil edildiği varsayılır⁽¹⁴⁷⁾.

Zirai kazançlarda, hem bilanço esasına tabi olan işletmeler hem de işletme esasına tabi olan işletmeler (GVK. m.55) tahakkuk esasına göre elde ettikleri gelirlerden yükümlü olmaktadır. Başka bir deyişle, zirai kazancın mahiyet ve tutar itibariyle kesinlik kazanmış olması, elde edilmiş sayılması için yeterlidir.

Götürü gider esasına⁽¹⁴⁸⁾ göre tesbit edilen zirai kazançta, elde etmenin ne zaman gerçekleşmiş sayılacağı hususunda, kanunda özel bir belirleme yapılmamıştır. Ancak, bu konuda da, tahakkuk esasına bağlı kalınması, henüz tahsil edilmemiş olsa bile, satış

⁽¹⁴⁶⁾ Dş. 13.D. 16.2.1979 gün ve E. 1977/279 K.1979/302, CAN, KAVAK, s.40.; Aksi yönde kararlar için bkz. Dş. 4.D. 25.3.1987 gün ve E. 1986/2456 K.1987/1063, Ekrem İSPİR, Danıştay Dördüncü Daire Kararları, İstanbul, 1991, s.256-257.

⁽¹⁴⁷⁾ Dş. 4. D. 26.3.1980 gün ve E. 1979/2200, K. 1980/974, KIZILOĞ, s.534.

⁽¹⁴⁸⁾ 4369 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

akdinin eksiksiz olarak tamamlanması şartı ile doğmuş olan alacağın, doğduğu yılın hasılatı olarak kabulü gerekir⁽¹⁴⁹⁾.

Ücretin tanımının yapıldığı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinin birinci fıkrasında "... verilen para ve ayınlar...", yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/A-1 maddesinde "... ödenen ücretler" gibi ibareler yer aldığından, bu ibarelere dayanılarak ücretlerin elde edilmesinde "tahsil esası"nın geçerli olduğu kabul edilmektedir. Esasen, ücret gelirinde elde etmenin gerçekleşmesi için, nakden ödeme şart değildir, hesaben ödeme yeterlidir.

Ücret geliri, hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleştiği anda, elde edilmiş sayılır. Bu bağlamda, ekonomik tasarruf imkanı doğmuşsa, sahibince tahsil edilmese bile, ücret elde edilmiş sayılır. Hukuki tasarruf, ekonomik tasarrufun da gerçekleştiğinin karinesi olarak kabul edilir⁽¹⁵⁰⁾. Bununla birlikte, yükümlü, hukuki tasarrufa rağmen, ekonomik tasarrufun gerçekleşmesine engel olan nedenleri ispatlayarak, geliri elde etmemiş olduğunu ileri sürebilir.

Kısacası, ücretin ve ücret sayılan menfaatlerin vergileme konusu olması için işverenin, iş görene ücreti vermiş olması (menfaatleri sağlamış olması) şarttır. Burada gelirin elde edilmiş sayılması için alacağın gerçekleşmiş olması değil, menfaatin sağlanmış, paranın fiilen ödenmiş veya tahsile amade tutulmuş olması gerekir.

Serbest meslek kazancının tanımının yapıldığı GVK'nun 67'inci maddesinde "...tahsil edilen para ve ayınlar..." ibaresinden serbest meslek kazançlarının elde edilmesinde "tahsil esasının geçerli olduğu anlaşılmaktadır. Hasılatın yalnızca tahakkuk etmesi, yani hesaplanabilmesi ve talep edilir hale gelmesi yeterli sayılmamaktadır. Fiili ve nakdi edimin yanı sıra, bildirilmesi şartıyla namına, kamu müesseselerine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması durumunda da tahsil gerçekleşmiş olmaktadır. Alacağın temlik edilmesi, borç ile takas edilmesi hallerinde de tahsil gerçekleşmiş sayılmaktadır.

(149) Dş. 4.D. 21.5.1993 gün ve E. 1991/1816 K.1993/2439, Dş.Der. S.88, s.192-193.

(150) Dş. 13.D. 27.9.1977 gün ve E. 1976/3197 K.1977/2561, Dş.Der. S.30-31, s.525-527.

Bu itibarla, serbest meslek kazancında elde etme yönünden, kural olarak fiili tasarruf ilkesi benimsenmiştir. Bu nedenle, serbest meslek faaliyeti karşılığı olan bedel tahsil edilmedikçe, gelirin elde edilmesinden söz edilemeyeceğinden vergiyi doğuran olay meydana gelmeyecektir.

Öte yandan, geçmiş yıllarda verilen serbest meslek faaliyetleri karşılığı tahsil edilen paralar, tahsil edildikleri yılda elde edilmiş sayılacak ve o yılın kazancı olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Gayrimenkul sermaye iradının tanımının yapıldığı GVK'nun 72. md.de belirtildiği gibi hasılatın nakden veya aynen tahsil edilmesi gerekir. Bu itibarla, gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme, yani vergiyi doğuran olay "tahsil esası"na bağlanmıştır⁽¹⁵¹⁾. Ancak, stopaj yapmak sorumluluğu olan şahısların ödemelerinde "tahakkuk esası" benimsenmektedir. Gayrimenkul sermaye iradında elde etme, fiili tasarrufu ifade eden tahsil esasına bağlanmıştır. Bunun doğal sonucu olarak da, gayrimenkul sermaye iradında, gelirin elde edildiğinin kabulü için, hukuki tasarruftan sonra ekonomik tasarruf imkanının da doğduğunu vergi idaresinin isbat etmesi gerekir. Ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunan mal ve hakların kiraya verilmesinde elde edme olgusu "tahsil esası" yerine, ticari ve zirai kazançlarda olduğu gibi "tahakkuk esası"na bağlı bulunmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iratlarında geçmiş yıllara ait kira bedelleri tahsil edildikleri yılın geliri sayılarak vergiye tabi tutulurken; gelecek yıllara ait olup peşin alınan kira bedelleri tahsil edildikleri yılın değil, ilgili buldukları yıl veya yılların geliri olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Böylece gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralarda elde etme (vergiyi doğuran olay), tahsil edildikleri yılda değil ilgili buldukları yılda veya yıllarda meydana gelmektedir. Çünkü, karşı edim, yani kira bedelinin tahsili yerine getirilmiş olmakla birlikte, edimin de yerine getirilmesi ve böylece hukuki durumun tamamlanmış olması gerekmektedir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında hasılat bakımından özellik gösteren bir durum da, "emsal kira bedeli esası" adıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Kanun maddesinde, kiraya verilen mal ve hakların kira

(151) Dş. 3.D. 9.11.1993 gün ve E. 1992/1178 K.1993/3116, Dş.Der. S.89, s.169-171.

bedellerinin, emsal kira bedelinden düşük olamayacağını, mal ve hakların başkalarının kullanımına bedelsiz olarak bırakılmaları durumunda dahi, emsal kira bedeli kadar gelir elde edilmiş sayılacağını öngörmektedir. Böylelikle Gelir Vergisi Kanunu, vergi açısından kötüye kullanımı önlemek amacıyla, bu kez 1'inci maddesindeki ilkelerden sapmakta, aslında elde edilmemiş olsa dahi, belli bir miktarı, gerçekleşmiş gelir saymak suretiyle, fiktif gelir anlayışına itibar etmektedir⁽¹⁵²⁾.

Menkul sermaye iratlarında, elde etme, hukuki ve ekonomik tasarruf imkanının doğduğu anda gerçekleşmiş sayılır.

Gelirin, sahibi tarafından hukuken talep edilebilir hale geldiği anda, ekonomik tasarruf imkanının da karene olarak doğduğu kabul edilir. Talep hakkı doğmuş olmasına rağmen, ekonomik tasarrufun sağlanmadığı ve dolayısı ile gelirin elde edilmemiş olduğunu isbat külfeti yükümlüye düşmektedir.

Menkul sermaye iratlarının nakten ödenmesinde elde etme tahsil esasına bağlı bulunurken, hesaben ödenmesinde tahakkuk esas geçerli olmaktadır⁽¹⁵³⁾. Menkul Sermaye iratlarında, elde etmenin bazan fiili tasarrufa göre belirlenmesi durumu da doğabilir. Bu hal, bir fiili durum olarak ortaya çıkar. Gerçekten fiili tasarruf, aslında gelirin tahakkukunu, hukuki ve ekonomik tasarrufu izleyen sonuncu safhadır. Ancak, bazan, sahibi lehine tahakkuk etmemiş, hukuki ve ekonomik tasarruf imkanı bulunmayan gelir, fiilen mameleke dahil edilebilir. Bu durumda, elde etme fiili tasarrufa göre belirlenir⁽¹⁵⁴⁾.

Sair kazanç ve iratların bir bölümünü teşkil eden değer artışı kazançları, Gelir Vergisi Kanunu mük. 80/I'de yedi bent halinde sayılmıştır. Bu bentlerin tamamında "...elden çıkarılmasından doğan kazançlar..." deyimi kullanılmıştır. Öte yandan, aynı

(152) Dş. 3.D. 12.2.1991 gün ve E. 1989/4130 K.1991/443, KIZILOT, (4) s.749-750.

(153) Musa ÖRMECİ, "Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları", Vergi Dünyası, S.154, Haziran 1994, s.21.

(154) Menkul sermaye iratlarının elde edilmesine ilişkin Danıştay Kararları; Dş. 4.D. 26.10.1970 gün ve E. 1969/5673 K.1970/5056, Dş.Der. S.3, s.207-208; Dş. 7.D. 9.1.1973 gün ve E. 1971/600, K.1973/10, Dş.Der. S.12-13, s.350-351; Dş. 13.D. 18.12.1975 gün ve E. 1975/673 K.1975/3872, Dş.Der. S.22-23, s.515-517; Dş. 4.D. 2.2.1978 gün ve E. 1977/2426 K.1978/268, Dş.Der. S.32-33, s.359-361;

maddenin ikinci fıkrasında “elden çıkarma” deyimine açıklık getirilmiştir. Buna göre, “elden çıkarma”, mükerrer 80’inci maddede yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

Değer artışı kazançlarının elde edilmesinde “tahakkuk esası” geçerlidir. Çünkü, mükerrer 80’inci maddede sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasıyla, bedelini talep etme hakkı doğduğundan, gelir elde edilmiştir⁽¹⁵⁵⁾.

Arızı kazançların düzenlendiği 82’nci maddenin ikinci bendinde “...elde edilen hasılat...”, dördüncü bendinde “...tahsil edilen hasılat...” deyimleri kullanılmış olup, maddenin üçüncü fıkrasında da sözü edilen “hasılat deyimine açıklık getirilmiştir. Buna göre hasılat, alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade etmektedir. Bu açıklamalar göstermektedir ki, arızı kazançlarla ilgili 82’nci maddede yer alan gelirlerin elde edilmesinde “tahsil esası” geçerli bulunmaktadır⁽¹⁵⁶⁾.

Daha önce de değinildiği gibi 4369 sayılı kanunun 41, 43 ve 82. md.leri ile 1.1.1999 tarihinden geçerli olacak şekilde 193 sayılı GVK’nun 80 ve 82. md.leri değiştirilmiş mük. 80 ve mük. 81. md.leri ise yürürlükten kaldırılmıştır. Değişik md. 82/1 de yer alan gelir türleri için yine tahakkuk esası geçerli olmaktadır. Çünkü değişik md. 82/1 de “elden çıkarma” deyimini açıklanmış ve tasarruf edebilme hakkının herhangi bir şekilde devredilmesi olduğu belirtilmiştir. Böylece elden çıkarma ile bedel talep etme hakkı da doğduğundan gelir elde edilmiş olmaktadır.

Değişik md 82/2 de ise kanunda belirtilen gelirlerle ilişkilendirilemeyen ancak harcanmış veya tasarruf edildiği tespit edilen tutarlar safi irat kabul edilmektedir. Bu tip gelirlerin ne zaman elde edilmiş kabul edileceği bir sorundur. Ancak değişik md. 80/son da, hem bu tip gelirler için hem de değişik md. 82/1 de yer alan gelirler için elde etme

(155) Bkz. ÖRMECİ, s.23, karşı Karakoç’a göre tahsil esası geçerli olmalıdır. Yusuf KARAKOÇ, “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II”, Vergi Dünyası, S.182 Ekim 1996, s.124-125.

(156) Bkz. KARAKOÇ, s.125; Karşı görüş için bkz. ÖRMECİ, s.23; Örmeciye göre GVK’nun 82. md.nin 2 ve 4 no’lu fıkralarda yer alan gelirlerin elde edilmesinde tahsil esası, 1, 3, 5 ve 6 no’lu fıkralarda ise tahakkuk esası geçerlidir.

konusunda genel bir hüküm düzenlenmiştir. Buna göre gelire giren diğer kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit edilememesi halinde, harcamanın yapıldığı veya tasarrufun varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri sayılmaktadır. Böylece bu tip gelirler için elde etme zamanının ne zaman gerçekleştiği konusunda çıkabilecek uyuşmazlıklara kesin bir hüküm ile engel olunmuştur.

II.5.4. Gelirin Genel Olması

Gerçek kişilerin iktisadi faktörleri arz ederek elde ettikleri çeşitli değerlerin GVK'nda yedi gelir unsuru olarak belirlenmiş olduğundan bahsedilmiştir. Bunların herbirinden gelir elde eden gerçek kişinin gelirleri, ayrı ayrı değil hepsi birleştirilerek vergilendirilmektedir. Çünkü Türk GVK, üniter gelir vergisi türünü kabul etmiştir. Yani gerçek kişinin çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratlar toplanmak suretiyle vergiye tabi tutulmaktadır. Gelir vergisi için beyanname verilirken, mükellefin her türlü geliri beyannamede gösterilir ve birleştirilir. Bu birleştirme yani gelirlerin toplanması gelirin genel olması ilkesinin bir sonucudur. Eğer, yıl içinde tevkifat yolu ile bazı irat ve kazançlar vergilendirilmiş ise yıl sonunda beyannamede bu matrahlar da toplanmaktadır. Ancak, hesaplanan toplam vergiden, yıl içinde kaynakta kesme usulüne göre ödenen vergiler mahsup edilmektedir. İhtiyari toplama müessesesi, gelirin genel olma ilkesine bu nedenle ters düşmektedir. Fakat bu müessese 4369 sayılı kanunla kaldırılmıştır.

GVK, gelirin genel olması ilkesini, kişinin gelirleri yanısıra aile üyelerinin gelirlerine de yaymaktadır. İstisnalar dışında, yükümlü kendi gelirlerinden başka, eşinin ve küçük çocuklarının da gelirlerini bildiriminde toplamak zorundadır. Aile bildirimi ilkesi⁽¹⁵⁷⁾, gelirin genel olması ilkesinin aile düzeyinde uygulanmasıdır. Gelirin genel olması, müsbet gelirler yani safi gelirler kadar menfi gelirlerin yani zararların da toplanması anlamına gelir. Toplam zararların toplam gelirlere düşülmesi, gelirin genel olması ve ondan doğan toplama kuralının bir sonucudur⁽¹⁵⁸⁾.

(157) Aile reisi esası 4369 sayılı kanunla kaldırılmıştır.

(158) BULUTOĞLU, s. 77; AKSOY, s. 184.

II.5.5. Gelirin Net Olması

Gelir net (safi) miktarı üzerinden vergilendirilmektedir. Bu nedenle gelirin elde edilmesi için yapılan giderler, elde edilen gayrisafi gelirden düşülür. Kazanç ve iratların herbirinin, gayrisafi tutarından hangi masrafların gider olarak indirilebileceği kanunda belirtilmiştir. İndirilecek giderlerin kesin çizgilerle belirtilmesi, safi gelirin bulunması için son derece önemlidir. Ayrıca giderlerin gayrisafi gelirden indirilmesiyle gerçek ödeme gücüne yaklaşılmış olmaktadır. Vergi bakımından gelirin net olma konusunda iktisadi gelirden ayrıldığı nokta da buradadır.

Giderlerin kavranmasında, gerçeklikten çok, pratikliğe önem verilmektedir. Vergide pratik ve objektif ölçüler önde gelir. Bundan dolayı, brüt gelirden indirilecek giderlerin tarifinden ziyade bunların sayılması yoluna gidilmektedir. Gider ölçülerinde, iktisadi gerçek ve alışkanlıklardan ziyade, objektif ölçüler uygulanmaktadır⁽¹⁵⁹⁾. Bir gelirin elde edilmesi için yapılan giderler toplamı gelirden fazla olursa gelir menfidir, yükümlü zarar etmiştir. Giderler sadece ilgili faaliyetin değil, gider fazlası varsa, diğer faaliyetlerin ve ilerideki dönemlerin gelirlerinden de düşülebilir.

GVK'da götürü gider usulüne yer verilmiştir, bu usül gelirin safi olması ilkesinden bir sapma olduğunu gösterir. Bunun gibi ücretlerin vergilendirilmesinde kabul edilen indirimler gerçek anlamda safi miktara ulaşılmasını sağlamamaktadır⁽¹⁶⁰⁾.

II.5.6. Gelirin Gerçek Olması

Bireysel gelirin önemli bir özelliği, bağlandığı kişinin mal varlığında gerçek bir artış yaratmasıdır. Kişinin mal varlığında gerçek bir artış yaratmayan girdiler gelir sayılmaz. Gelir ilke olarak gerçek miktarı üzerinden vergilendirilir. GVK, ilke olarak esas aldığı vergilendirme tekniği, beyan çerçevesinde, gerçek usule göre matrahın saptanmasıdır. Ancak kanun, bu usulden ayrılabilen, başka vergilendirme teknikleri ve yöntemleri kullanılabilir. Bu konu İkinci Bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

(159) Gıyas AKDENİZ, *Gelir Vergisi*, Hamle Matbaası, İstanbul, 1965, s. 12.

(160) BULUTOĞU, s. 75; KIZILOĞU, (2) s. 1097; ÇAĞAN, ÖNCEL, KUMRULU, s. 253.

II.6. Gelir Vergisinde Beyan Esası ve Bu Çerçeve de Gelirin Konumu

Beyan esası, vergiye tabi unsurların, en iyi mükellef tarafından bilineceği varsayımı altında, vergiye tabi kazanç ve iratların, mükelleflerce vergi dairelerine bildirilmesini öngörmektedir. Türk Gelir Vergisi Sisteminde beyan esası geçerlidir. Yükümlüler GVK'nun 2.md. de belirtilen gelir unsurlarından sağladıkları gelirleri beyan etmek suretiyle vergilerini öderler. Sistem gereği tüm gelir unsurları, prensip olarak, tek bir beyannamede toplanarak beyan edilir.

Beyan esasını düzenleyen Gelir Vergisi Kanununun 83. maddesinde "hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur" hükmü yer almaktadır⁽¹⁶¹⁾. Yani genel kural, yükümlünün veya vergi sorumlusunun beyan edecekleri gelir üzerinden verginin tarh olunmasıdır. Ancak beyan esası, vergi tekniğindeki uygulamalara bağlı olarak farklı beyannameler aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. Gelir bu açıdan yıllık, muhtasar ve münferit beyanname aracılığı ile bildirilmektedir. Yıllık beyanda, ihtiyari toplama ve aile reisi beyanı konuları önem arz etmektedir. Bu uygulamalar karşısında, vergilenecek olan gelir farklı görüntüler arz edebilmektedir. Bu nedenle önce yıllık beyan, ihtiyari toplama ve aile reisi beyanı ele alınacak, daha sonra muhtasar ve münferit beyanlarda gelirin konumuna değinilecektir.

II.6.1.Yıllık Beyanname, Gelirlerin Toplanması ve Toplama Yapılmayan Haller

Yıllık beyanname, gerçek kişinin, çeşitli gelir unsurlarından, bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların biraraya getirilip toplanması ve bu şekilde hesaplanan gelirin bir beyanname ile vergi dairesine bildirilmesinde kullanılmaktadır. Yıllık beyannamede gelir, çeşitli gelir unsurlarının bir toplamı şeklinde görünmektedir.

Gelirin bir yıllık dönemden daha az bir sürede elde edilmiş olması beyannamenin yıllık olma niteliğini değiştirmez. Gelir unsurlarının yıllık beyannamede toplanmasından amaç, gelir vergisinin artan oranlı tarifesinin uygulanmasıyla geliri fazla olan mükelleften

(161) Vergi hukukunda mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır. Vergi sorumlusu ise, vergi mükellefi olmakla birlikte, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

daha fazla vergi almaktır. 193 sayılı GVK.nun 85. mad.sinde düzenlenen gelirin toplanması esasında, 4369 sayılı kanunun 1998 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere yürürlüğe giren 44. md.si ile değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler maddenin esasına dokunulmaksızın yapılmıştır.

Gelir Vergisi Sisteminde gelirin toplanması ve yıllık beyanname verilmesi esasına aykırı olarak belirli koşullarda toplama yapılmayıp, yıllık beyanname verilmemesi de kabul edilmiştir. Bundan yararlanacak gelirlerin ya götürü usulde ya da münferit beyanname yolu ile veya vergi kesintisi yolu ile vergilenmiş olması ve belirli koşullarda kanunda belirtilen tutarları aşmaması gerekmektedir. Bu tür gelirlerin vergileri daha önce zaten alınmış olduğundan bunların toplanıp beyan edilmesi, hazineye gözle görülür bir artış sağlamadığı gibi idareye çok yük getireceğinden böyle bir esas kabul edilmiştir. Bununla birlikte 193 sayılı GVK'nun "Toplama Yapılmayan Haller"i düzenleyen 86. madde 4369 sayılı kanunun 45.md.si ile "Beyanname verilmeyen haller" adı altında değiştirilmiştir. Yapılan bu değişikliğe göre vergiye tabi gelir; "-tek işverenden alınan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerden, -tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan; birden fazla işverenden alınan ücretlerden, menkul sermaye iratlarından ve vergi alacağı dahil kurumlardan elde edilen kar paylarından, gayrimenkul sermaye iratlarından, -gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlardan, -kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımlarından, -ya da bunların birkaçı veya tamamından; ibaret ise, başka gelir nedeniyle beyanname verilmesi hali olsa bile belirtilen gelirler beyannameye ithal edilmez. Beyana tabi diğer gelirler de yoksa beyanname verilmez.

II.6.2. İhtiyari Toplama

İhtiyari toplama, bazı gelir grupları için belli koşullarda yıllık beyannamenin ayrıca verilmemesi veya başka gelir unsurları nedeniyle beyanname veriliyorsa söz konusu bazı gelirlerin dahil edilmemesi bakımından yükümlüye seçimlik bir hak tanımaktadır.

Bu yönteme göre yıllık beyanname verecek olanlar, isterlerse kanunda belirtilen koşullar içinde, vergisi tevkif yolu ile alınmış veya götürü usulde vergilendirilmiş bir

kısım gelir unsurlarını beyannameye dahil etmemektedirler. Bu seçimlik durum ihtiyari toplama müessesinin esasını oluşturmaktadır. Böylece yasa bir takım yükümlülere ayrıcalıklar tanımış olmaktadır. Bazı düşük gelirlili yükümlülere artan oranlıktan, bazılarını vergilemenin şekli yükümlülüklerinden kurtarmaktadır⁽¹⁶²⁾.

İhtiyari toplama müessesesi, gelirin niteliklerinde herhangi bir değişikliğe neden olmamaktadır. Sadece çeşitli gelir unsurlarından, çeşitli şekillerde elde edilmiş gelirlerin bir toplam şeklinde görünmesini bir istisnasını teşkil etmektedir. Buna bağlı olarak vergilendirilecek tüm gelirlerin yıllık beyannameye görünmemesi, görünmeyenlerin vergilendirilmeyeceği veya vergilendirilmediği anlamına da gelmeyecektir. Bir takım vergileme teknikleri ile bu tip gelirler zaten vergilendirilmişlerdir. Sadece ihtiyari toplama ile ortaya çıkan şey, şartların varlığı halinde birtakım gelirlerin beyanname ile bildirilmemesidir.

Gelir vergisinin en karmaşık düzenlemesi olan 193 sayılı GVK.nun 87. md.sinde düzenlenen ihtiyari toplama, 4369 sayılı kanunun md. 82 nin 3. fıkrasının e bendi gereğince yürürlükten kaldırılmıştır.

II.6.3. Aile Reisi Beyanı

Gelir vergisinde, temel vergi birimi gerçek kişilerdir. Ancak, aile topluluğu söz konusu olduğunda aile esas alınmaktadır. Ailenin tüm gelirlerinin toplanması suretiyle artan oranlı tarifeye tabi tutulması, temel vergilendirme ilkelerine dayandırılmaktadır. Artan oranlılıkla aile bireylerinin gelirlerinin toplanması arasındaki bağ, mali güce göre vergilendirme ilkesine dayandırılmaktadır. Aile reisi beyanının, mali güce göre vergilendirme ilkesinin üzerine inşa edilmesi “ailenin ödeme gücü” kavramına bağlanmıştır. Aile reisi beyanı ile ailenin toplam ekonomik gücü kavranmak istenmektedir.

Ülkemizde uygulanan sistemin kanun gerekçesinde şöyle denmektedir: “Aile gelirlerinden maksat, aile reisinin, eşinin ve küçük çocuklarının geliridir. Bu çeşit gelirlerin biraraya getirilerek tek bir gelir gibi değerlendirilmesi ve verginin bu toplu gelir üzerinden aile reisi namına⁽¹⁶³⁾ tarh edilmesi “aile mükellefiyetini” teşkil eder. Evlilik

⁽¹⁶²⁾ ŞENYÜZ, s. 211-215; KIZILOĞLU, (2) s. 1656.

birliğinin mali imkanları yalnız kocasının geliri ile değil, ancak eşlerin gelirleri ile birlikte ölçülebilir⁽¹⁶⁴⁾.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararında şu görüşler ifade edilmektedir; “Madde metninin gerekçesinin incelenmesinden, aile gelirlerinin toplanarak vergilenmesi, bu gelirlerin tek bir mükellefiyete konu olmasını sağlamak olduğu anlaşılmaktadır. Bu beyan, tek mükellefiyet kabul edildiği içindir ki artan dilimlere göre vergileme vardır, o da aile mükellefiyettir”⁽¹⁶⁵⁾.

GVK 93. md.sinde de belirtildiği üzere medeni kanuna göre ayrı yaşayan eşler gelirlerini aile reisi beyanı ile bildirmek zorunda değillerdir. Bunun yanında Danıştay 3. Dairesinin verdiği bir karara göre boşanma davası ačan eşler de aile reisi beyanına tabi değildir⁽¹⁶⁶⁾.

Aile reisinin beyanının en önemli sonucu, evli çalışan fertlerin, ayrı ayrı vergilendirilmeleri halinde ödeyeceklerinden daha fazla vergi ödemeleridir. Bu ise ailenin mali gücü kavramına dayandırılmaktadır. Ancak gelir vergisinin en önemli özelliği kişiselliğidir, mali güç kişisel bir kavramdır ve kişisel gelir düzeyi ile belirlenmelidir. Nitekim Avrupa Topluluğu Ekonomik ve Sosyal Komitesi, Komisyonda gelen memorandum üzerine görüş bildirirken, vergilendirmenin kişisel mali güce dayandırılması gerektiğine dikkat çekmiştir⁽¹⁶⁷⁾. Yani aile reisi esası, sonuç olarak kişisel mali gücü vergilendirmemekte, aileyi esas almakta, bu ise adaletsizliğe neden olmaktadır.

29.7.1998 T. ve Mük. 23417 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan 4369 sayılı kanunun 82. md. sinin 3. fıkrasının e bendi uyarınca 193 sayılı GVK.’nun 93. md.sinde yer alan “Aile Reisi Beyanı” kaldırılmış ve yol açtığı tartışmalar da böylece son bulmuştur.

(163) Aile reisi, boşandığı eşinin önceki yıllara ilişkin gelirlerinin beyanından aile reisi olarak sorumludur. Dş., 4.D., e. 1980/4985, K.1981/1319, T.14.5.1981, AKDOĞAN, s.202.

(164) KIZILOT, (2) s. 1938-1939.

(165) Danıştay İştihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E.1990/4, K.1993/1, RG.T.25.7.1993, RG.No.21648

(166) Dş. 3. D., T.14.6.1995, E. 1994/3644, k. 1995/1904, Dş.Der. S.91,s.253.

(167) Billur Yaltı SOYDAN, “Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü: Aile Vergilendirmesi I-II”, Vergi Sorunları, Sayı: 81-82, s. 72-91, s. 95-111.

II.6.4. Muhtasar Beyannamede Gelirin Konumu

Gelir vergisinde, elde edilen gelirin mükellef tarafından bildirilmesi esastır. Ancak bazı gelirler (ücret, faiz, kâr payı, serbest meslek kazancı gibi) mükellefin ilerideki zamanlarda beyan ederek, beyanname üzerinden hesaplanacak gelir vergilerinden mahsup edilmek üzere, belli oranlarda, vergi sorumluları tarafından derhal vergi tahsilatına tabi tutulmaktadır. İşte verginin mükellefleri yerine, vergi sorumluları tarafından istihkakların ödenmesi sırasında kesintiye tabi tutularak, vergi dairesine peşinen yaptırılmasına vergi tevkifatı denmektedir. Vergi tevkifatı yapanlarca tevkif edilen vergiler, matrahları ile birlikte toplu olarak vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirilir. Birçok olumlu yönü olan vergi tevkifatının, tevkifatı yapanlarca beyanı ve beyanın içeriği olan gelir unsunlarının ve asıl mükelleflerin farklı oluşu asıl kuraldan ayrı bir tarh tahsil usulünü ortaya çıkartmaktadır. Gelirin bu şekilde beyanı, gelirin niteliklerini değiştirmemektedir. Çünkü mükellef yerine sorumlu vergiye ilişkin ödevleri yerine getirmektedir⁽¹⁶⁸⁾.

II.6.5. Münferit Beyannamede Gelirin Konumu

Dar mükellefiyete tabi mükellefler, yıllık beyanname vermek zorunda olmadıkları kazanç ve iratları için münferit beyanname vermek zorundadırlar. Burada da gelirin niteliklerine ilişkin farklılıklar mevcut değildir.

II.7. Bazı Gelirlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

II.7.1. Öztüketime Konu Olan Gelir

Daha önce de açıklandığı gibi, gerçek kişilerin kimi üretken çabaları sonucunda ortaya çıkan mal ve hizmetler kimi durumlarda pazarda değişim konusu olmazlar, kapalı ev ekonomisi içinde öztüketim konusu olurlar. Bir kunduracının kendine ayakkabı yapması, bir terzinin kendine pantolon dikmesi, bir avukatın kendine ait davayı yürütmesi, gerçek kişinin kira vermeden kendi evinde oturması, çiftçinin ürettiği ürünleri kendi tüketimi için kullanması öz tüketime örnek verilebilir. Bu çabalar üretken ve gelir doğurucu çabalar olmalarına karşın, pazar ile ilgili bulunmadıklarından değerlerinin

(168) KIZILOĞ, (2) s. 2050-2051.

saptanması zordur⁽¹⁶⁹⁾. Bundan ötürü Gelir Vergisi Kanunları tarafından çoğunlukla vergi doğurucu olay dışında bırakılmışlardır⁽¹⁷⁰⁾.

Türk GVK, diğer ülkelerin gelir vergisi kanunları gibi, üretken çabaların, öztüketim için kullanılmasını gelir kapsamı dışında tutmuştur. GVK'muz zirai kazançların saptanması sırasında, zirai ürünlerin kişisel, aile ya da işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim maddeleri ile değiştirilmesi durumunda ürünün emsal bedelinin hasılat yazılacağını hüküm altına almıştır. Öte yandan ticari kazancın belirtilmesi sırasında işletme sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri maddi değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek hasılat yazılmaktadır⁽¹⁷¹⁾. Bu hükümlerden anlaşılıyor ki, hizmet ya da üretilen mal mübadele konusu olunca dikkate alınmakta, mübadele konusu olmayıp doğrudan öztüketim için kullanılırsa gelir kapsamına alınmamaktadır.

II.7.2. Gelir Sayılmayan Hasılat

Daha önce de bahsedildiği gibi, bir gelirin gelir vergisine tabi tutulabilmesi için, GVK'nda belirtilen gelir unsurlarından birinin kapsamına girmesi gerekir. Gelir unsurları kapsamına girmeyen herhangi bir gelir çeşidi, gelir vergisi uygulaması bakımından gelir sayılmayacak ve bundan dolayı vergilendirilmeyecektir.

193 sayılı GVK'da belirtilen gelir unsurları ya üretken bir çabanın sonucu ya da sahip olunan sermayenin rantı olarak ortaya çıkar. Bundan dolayı bahsedilen şekilde doğmayan geliri, 193 sayılı GVK hükümlerince vergilendirmek mümkün değildir. Buna göre 193 sayılı GVK'na göre gelir sayılmayan veya vergilendirilmeyecek hasılatları şu şekilde ifade etmek mümkündür;

Bağış gibi bedelsiz mal ve hak aktarımları, veraset ve vasiyet yolu ile mal ve hak aktarmaları, piyango, spor toto gibi hizmet karşılığı olmayan ikramiyeler, kumar oynayanların kumardan elde ettikleri kazançları, amatör çabalardan doğan kazançlar, jübile

(169) H.SIMONS, s. 47-50.

(170) John F. DUE'ye göre, "mal ve hizmetler aynı aile içinde üretildiği zaman ortaya çıkan gelirin vergilenebilir gelir kapsamına alınmaması, bu tür gelir elde edemeyen bireylere karşı bir ayırım yaratır. DUE, s. 137.

(171) 193 Sayılı GVK, md.56, md.41.

hasılatları, eczane bulunmayan yerlerde hükümet doktorlarının sattıkları ilaçlardan elde ettikleri kazançlar, Veteriner hekimlerin 1775 sayılı yasa uyarınca yaptıkları aşı işinden sağladıkları gelirler, işçilere grevde geçen günler için bağlı buldukları sendikalar tarafından yapılan ödemeler, genelev kadınlarının bu işleri dolayısıyla elde ettikleri gelirler, mahkeme kararına istinaden alınan maddi, manevi tazminatlar, ticari bir sözleşme nedeniyle alınan manevi tazminatlar 193 sayılı GVK'na göre, malvarlığını arttıran ancak gelir sayılmayan hasılatlardır. Çünkü bu hasılat kalemleri 193 sayılı GVK, m.2'de yer alan gelir unsurlarından değildirler⁽¹⁷²⁾. Ancak 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikler sonucu gelirin kapsamı genişletilmiştir ve herhangi bir kazancın veriletilmemesi için istisna edilmiş olması gerekmektedir. 1.1.1999'dan itibaren yürürlüğe girecek düzenlemeler sonucunda artık, 193 sayılı kanuna göre gelir sayılmadığı için vergilenemeyen hasılat, 4369 sayılı kanunda istisna edilmediğinden vergileme kapsamına alınmış olmaktadır⁽¹⁷³⁾. Dolayısıyla 193 sayılı kanun için yukarıda değindiğimiz gelir sayılmayan hasılatlar 4369 sayılı kanun ile vergileme kapsamına alınmış olmaktadır. Ayrıca 193 sayılı GVK'nun 81.md'sinde vergilendirilmeyecek değer artış kazançları düzenlenmiştir. Madde de sayılan hallerde değer artışı nedeniyle bir gelir doğsada vergileme yapılmayacaktır;

- Bir ferdi işletmenin, ölüm dolayısıyla mirasçılara intikali durumunda, mirasçılar, işletmeyi aynen devir alır ve faaliyetlerine devam ederlerse, herhangi bir değer artışı hesaplanmayacak ve vergileme yapılmayacaktır.
- Ferdi bir işletmenin bir sermaye şirketine devrolunması yani sermaye şirketince devir alınması halinde, belli koşullara uymak kaydıyla, değer artışı hesaplanmaz ve vergileme yapılmaz.
- Kollektif ve adi komandit şirketlerin nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi durumunda herhangi bir değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergileme yapılmaz.

Yine 4369 sayılı kanununun 42. md.si ile 193 sayılı kanununun 81. maddesinin başlığı değiştirilerek, "Vergilendirilmeyecek diğer kazanç ve iratlar" başlığı konulmuş ve anılan

(172) KIZILOU, (2) s. 17; CEYHAN, s. 74.

(173) Bu çalışmanın birinci bölümünde II.4.7 başlığı altında yer alan açıklamalara da bkz.

maddeye iki de bent eklenmiştir. Bu bentlere göre; Veraset yoluyla veya ivazsız olarak meydana gelen intikaller; iktisap şekli ne olursa olsun, hisse senetleri ve portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerinin, iktisap tarihinden başlayarak bir yıldan fazla süre ile elde tutulduktan sonra elden çıkarılması vergileme kapsamı dışına çıkartılmıştır.

II.7.3. Hukuka ve Ahlaka Aykırı Fiillerden Elde Edilen Gelir

İktisadi olay ve ilişkilerin pek çoğu vergiyi doğuran olaylar olarak 193 sayılı GVK'nda düzenlenmek suretiyle kendilerine vergisel sonuçlar bağlanmıştır. İşte bu vergiyi doğuran olaya yasal süreç içerisinde ya da yasal süreç dışında varılması mümkündür. Bazı iktisadi sonuçlar ise vergiyi doğuran olaylar olarak vergi yasalarında kavranmamış oldukları için vergilendirilmeyeceklerdir. Bunlara yasal ya da yasa dışı yollarla varılması vergilendirmeyi ilgilendirmemektedir. Örneğin bir kimsenin değişik kimselere şantaj yaparak para alması Türk Ceza Kanunu'na göre suçtur. Ancak bu kimsenin şantaj yolu ile sağladığı paralar iktisadi anlamda gelir sayılsa da 193 sayılı GVK'nda belirlenen gelir çeşitlerinden hiç birinin kapsamına girmediğinden mali anlamda gelir olmamaktadır. Çünkü vergiyi doğuran olay meydana gelmemiştir, dolayısıyla sözkonusu kişi gelir vergisinin yükümlüsü olmamaktadır. Randevuevinde çalışan kadınlar, kumar oynayarak para kazananlar ve rüşvet alarak suç işleyen kişilerin faaliyetleri ile vergiyi doğuran olay meydana gelmez ve bu nedenle bu kişilerin kazançları vergilendirilmez. Bunlar gibi, Türk Ceza Kanununa göre işlenen hırsızlık, zimmet, ihtilas, irtikap, kalpazanlık, yağma ve yol kesme, dolandırıcılık gibi suçlarda da suçu işleyen kişinin malvarlığında bir artış meydana gelmiştir, ancak bu artış, vergi doğuran bir olay teşkil etmediği için vergilendirilmeyecektir⁽¹⁷⁴⁾.

Vergi hukukunda, iktisadi ilişkilerin ve bunların sonuçlarının hemen tümünün vergiyi doğuran olaylar olarak kavranması eğilimi vardır. Ancak bu eksiksiz olarak yapılamamaktadır. Yaşamdaki tüm iktisadi ilişkiler ya da olgular vergilendirilemediklerinden, vergilendirilecek olanlar vergiyi doğuran olaylar olarak mutlaka kanunlarda

(174) Nami ÇAĞAN "Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler" Prof.Dr. N.Esen'e Armağan, Ankara, 1977, s. 97.

düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Bir iktisadi olgu müspet bir hukuk kuralına ve/veya bir ahlak kuralına uygun olmayabilir, yani hukuk ya da ahlak normları tarafından yasaklanmış olabilir. Ancak VUK md. 9 b. II uyarınca, vergiyi doğuran olayın yasalarla yasak edilmiş bulunması yükümlülüğü ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Yasak faaliyetler, yasalarla veya diğer düzenleyici işlemlerle yapılması ruhsata, diplomaya veya izne bağlanmış olan faaliyetlerin izinsiz veya yetkisiz olarak yapılması şeklinde ortaya çıkabileceği gibi, belli kişi veya kuruluşların hukuk kuralları ile sınırlandırılmış faaliyet alanlarının dışına çıkmaları ve bu faaliyetlerin yasaklanmış olması şeklinde de görünebilecektir. Ödünç Para Verme İşleri Hakkında KHK'ye göre izin belgesi olmaksızın ödünç para verenler tefeci olarak cezalandırılmaktadırlar. Tefeciler yani böyle bir faaliyette bulunanlar aynı bankerler gibi gelir vergilerinin yükümlüleri olacaktır.

Fuhuş yapılan yerler, ancak resmi mercilere başvurularak ve izin alındıktan sonra açılabilir ve ayrıca gizli fuhuş yasaktır. Polis Vazife ve Selahiyetleri Kanunu'na göre, bu gibi yerler belli koşullarla o yerin en büyük mülki amirinin emriyle kapatılabilir. Ayrıca kadın ticareti ve buna bağlı bazı durumlar Türk Ceza Kanunu'nda suç olarak belirlenmiştir. Genelev patronlarının sağladıkları kazançlara, Türk Ticaret Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Genelev işletenler gibi izinsiz randevuevi işletenlerin sağladıkları kazançlar da ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulur.

Kumar oynatmak ve kamuya açık yerlerde kumar oynamak Polis Vazife ve Selahiyetleri Kanunu'na ve Türk Ceza Kanunu'na göre suçtur. Kumar oynatmak Türk Ticaret Kanunu'nun 12. maddesine göre ticari faaliyet sayıldığından ve bu faaliyet de Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergiye tabi bir kazanç sayıldığından vergilendirilmesi yoluna gidilecektir. Kumar oynayan kişinin elde ettiği kazanç ise 193 sayılı GVK'nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiçbirine girmediğinden vergilendirme sözkonusu olmayacaktır.

Türk Ceza Kanunu'na göre uyuşturucu maddeleri ruhsatsız veya ruhsata aykırı olarak imal, ithal ve ihraç edenlerle bu fiilere teşebbüs eden kişiler cezalandırılır. Polis

Vazife ve Selahiyetleri Kanunu'na göre polis kesin kanıtlar elde ettiği takdirde uyuşturucu madde kullanılan yerleri, o yerin en büyük mülki amirinin emriyle kapatabilir. Hükümet tarafından haşhaş üretimi yasaklanan bölgelerde üretimi yapan kişiler elde ettikleri zirai kazancı üzerinden vergiye tabi tutulurlar. Uyuşturucu maddelerin alım satımı sonucunda elde edilen kazançlar da Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

Görüldüğü gibi yasak faaliyetler eğer vergi kanunlarınca kavranıyorsa vergi yükümlülüğü doğmaktadır. Bu bağlamda gelirin yasak faaliyetlerden elde edilmiş olmasının gelir vergisi yönünden bir farklılığı yoktur. Dolayısıyla yasak faaliyetin GVK'nun da belirtilen gelir unsurlarından birine dahil edilmesi vergileme için yeterlidir⁽¹⁷⁵⁾.

22.7.1998 tarihinde kabul edilen ve 29.7.1998 tarihinde mük. 23417 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanan 4369 sayılı kanunla 193 sayılı GVK'nda çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Daha önce de açıklandığı gibi bu değişikliklerden biri de gelir kavramının kapsamının genişletilmiş olmasıdır. Gelir tanımında yapılan değişikliğe göre gelir, tasarruf veya harcama konusu olan her türlü kazanç ve iradın safi tutarıdır. Buna paralel olarak yine daha önce bahsedildiği gibi 193 sayılı GVK'nda "sair kazanç ve irat" olarak adlandırılan gelir unsuru, 4369 sayılı yasada "kaynağına bakılmaksızın diğer her türlü kazanç ve irat" adı altında kapsamı oldukça genişletilmiştir. Sadece GVK değişik 81. md.de yer alan kazançlar ile gelir vergisi tarifesinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan kazanç ve iratlar "diğer kazanç ve irat" olarak vergilendirilemeyecektir. Bu vergilenebilirliği sınırlama dışında bir gelir unsurunun vergilendirilmemesi için kanunda açıkça vergiden istisna edildiğine ilişkin bir hüküm bulunmalıdır. Yani 193 sayılı GVK'da yer alan gelir unsurları ile bir faaliyetin ilişkilendirilememesi sorunu 4369 sayılı kanunla yapılan düzenlemelerle ortadan kalkmıştır. Artık GVK'nun 2.md.'sindeki 1-6 bentlerinde yer alan gelir unsurlarıyla ilişkilendirilemeyen her türlü kazanç sınırlama dahilinde ve istisna kapsamında da değilse "diğer kazanç ve irat" olarak vergilendirilecektir.

(175) Gülşen GÜNEŞ, "Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi", Selim Kanetiye Armağan, İstanbul, 1997, s. 240. Ayrıca bkz; Hüseyin HATEMİ, Hukuka ve Ahlaka Aykırılık Kavramı ve Sonuçları, İstanbul, 1976, s.10 vd.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GERÇEK GELİR

I. GELİRİN GERÇEK OLMASI İLKESİ

Vergilendirmede, vergi adaletinin sağlanması amacıyla vergi ödeme gücü dikkate alınmaktadır. Ödeme gücüne göre vergilendirme yapabilmek için vergi yükümlüsünün ve konusunun, vergi karşısında durumları gözönünde bulundurulmakta ve bu amaca yönelik uygulamalara başvurulmaktadır. Bu anlamda vergi konusu itibariyle, var olan durumun belirlenmesi ve kavranması gerekmektedir⁽¹⁷⁶⁾.

Konumuz itibariyle bireysel gelirin önemli özelliklerinden birisi, ilgili olduğu kişinin mal varlığında gerçek bir artış yaratmasıdır. Kural olarak kişinin mal varlığında gerçek bir artış yaratmayan girdiler gelir sayılmamaktadır. Örneğin para değerinin düşmesinden doğan nominal artışlar gelir sayılamazlar⁽¹⁷⁷⁾.

GVK, ana ilke olarak gelirin gerçek miktarlar üzerinden saptanıp kavranmasını esas almıştır. Çeşitli kazanç ve iratlarda gelir, daima gerçek işlemlerin kaydedilmesi yoluyla hesaplanmaktadır. Bu itibarla, gelir ancak iktisadi faaliyetlerin genel bir kayıt düzenine bağlanmasıyla yani muhasebe işlemleriyle saptanabilmektedir. O halde GVK'nun "hilafına hüküm bulunmadıkça" kabul ettiği vergilendirme tekniği, beyan çerçevesinde , gerçek usule göre matrahın saptanmasıdır⁽¹⁷⁸⁾.

Gerçek usul, tüm hasılat ve tüm giderlerin belgelere dayanması ve bunların kayda ve defterlere geçirilmesidir. Bu yolla gelir, doğru bir miktar olarak saptanabilmektedir. Bununla birlikte kişinin mal varlığındaki gerçek artışı kavramak için gelirin para ile

(176) AKDOĞAN, (1) s. 15.

(177) AKDENİZ, s. 9, 10.

(178) BULUTOĞLU, *Türk Vergi Sistemi*, s. 76-77.

belirtilen miktarına değil, gerçek değerine, satın alma gücüne de bakmak gerekmektedir. Bu arada belirtmek gerekir ki, gayrimenkul gibi bazı servet unsurlarının kendi değerinde meydana gelen artışlar gelir değildir. Gerçek gelirin ölçülmesi uygulamada çok da kolay olmamaktadır.

Gelirin, mal varlığında net bir gerçek artış olması konusunda iktisadi gelirle vergiye tabi gelir arasındaki fark, vergiye tabi gelirin kavranmasındaki güçlükten doğmaktadır. Örnek olarak, para değerinin düşmesinden doğan nominal net artışlar, gerçek bir artış olmadıkları halde, uygulamada vergiye tabi olabilmektedir. Bunun nedeni gerçek artışlarla nominal artışları ayırmadaki güçlüktür. Çünkü nominal artışı doğru olarak ölçmek için kapsamlı ve yeterli yöntemler ya bulunmamakta ya da çeşitli sebeplerle uygulanamamaktadır. Gerçek gelir kavranamadığında ise bazen gerçek zararlar bile vergilendirilebilmektedir. Yani gelir vergisinin mal varlığındaki net ve gerçek artışları doğru olarak kavradığı söylenemez. Bu konuda yapılabilecek olan yeniden değerlendirme ve birtakım stok değerlendirme yöntemleri gibi yöntemlerin kullanılmasıdır. Bu yollarla gerçek olmayan artışlar etkisiz hale getirilebilmektedir⁽¹⁷⁹⁾.

İstisnai bazı hallerde, gelirin gerçek tutarının kayıt düzeni ile kavranmasının idari bakımdan güç ve elde edilecek vergi hasılatına kıyasla çok masraflı olduğu hallerde, gelir bir takım dış belirtilere dayanılarak veya geniş mükellef grupları için tahmin ve takdir yoluyla saptanabilmektedir. Çok düşük geliri olan mükelleflerin gelirleri götürü usule göre tespit olunmaktadır. Bazen gelirlere gerçek usul uygulandığı halde idari güçlükler nedeniyle giderler içinde götürü usul kabul edilmektedir. Götürü usul ve götürü gider usulü, gelir ve giderlerin gerçek olması esasının istisnalarıdır⁽¹⁸⁰⁾.

Kanunda kabul edilen bu istisnalar yanında vergi güvenlik önlemleri olarak adlandırılan ve kanunda hüküm altına alınan bu gibi müesseseler de uygulamada götürü usul etkisi yaratabilmekte ve yine gerçek gelirin kavranmasına olumsuz etkide bulunmaktadır. Bu müesseseler elde edilen gelire göre ya fazla vergi alınmasına ya da az vergi alınmasına neden olmaktadır. Buna karşın 29.8.1998 tarih ve mük. 23417 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanan 4369 sayılı kanun ile 193 sayılı GVK'nda önemli

(179) AKDENİZ, s. 10-11.

(180) BULUTOĞLU, s. 76; AKSOY, s. 370.

değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler çerçevesinde götürü usul tamamen götürü gider usulü ise kısmen kaldırılmıştır. Ayrıca vergi güvenlik önlemleri olarak adlandırılan bazı müesseselerde 4369 sayılı kanunla kaldırılmıştır. Bu yeniliklerle gelir vergisinde kazanılmamış gelirin vergilendirilmesine son verilmiş gerçek gelirlerin vergilendirilmesi uygulamasına geçilmiştir. Böylece gelir vergisi sisteminde gelirin gerçekliği ilkesinin uygulama kapsamı çok genişletilmiştir.

II. GERÇEK GELİRİN SAPTANMASI

Daha öncede belirtildiği gibi GVK, kural olarak gelirin gerçek miktarlar üzerinden saptanıp kavranmasını esas almaktadır. GVK, aksine bir hüküm olmadığı sürece beyan esas çerçevesinde gerçek usule göre geliri vergilendirmektedir. Gelirin, gerçek usule ilişkin yöntemlerce belirlenmesinin yanında, bazı gelirlerin gelir vergisi karşısındaki özel durumları, gelirin istisna, muafiyet ve indirimlerle sınırlandırılması, gelirin tespiti aşamasında iktisadi varlıklarda meydana gelen yıpranma paylarının dikkate alınması, enflasyondan arındırılması ve yine iktisadi varlıkların değerlendirilmesi konusu geliri vergilemede önem arz etmektedir. Bu aşamada gelirin saptanmasında kullanılan yöntemler, giderler, zararlar, muafiyet, istisna ve indirimler ele alınacaktır.

II.1. Gerçek Gelirin Saptanmasında Kullanılan Yöntemler

Gelirin gerçek usulle saptanması, işlemlerin bir deftere belli ilkelere uyularak geçirilmesini, bu işlemlerin ispatlayacak belgelerin saklanması zorunlu kılmaktadır. Vergi adaletinin sağlanabilmesi için verginin, gerçek gelir üzerinden alınması gerekmektedir. Gerçek gelirin saptanması için birtakım muhasebe işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Bu işlemler, işletme ile ilgili iktisadi olayların kaydı ile iktisadi varlıkların değerlendirilmesi ile ilgilidir. Bir diğer ifade ile vergiye temel olacak gelirin hesaplanmasında, iktisadi olayların kaydı yanında, iktisadi varlıkların değerlendirilmesi de önemlidir. Ayrıca vergi yükümlüleri, vergiye temel yapılan değer, gelirin hesaplanmasında diledikleri yöntem ve ölçüleri kullanamamaktadırlar. Yasada belirlenen yöntemlere göre, gerçek gelir saptanmaktadır⁽¹⁸¹⁾.

(181) CEYHAN, s. 42.

Daha öncede belirtildiği gibi gerçek usulde gelir ya çift taraflı kayıt sistemi bir diğer ifade ile bilanço esasına göre ya da tek taraflı kayıt sistemi bir diğer ifade ile işletme hesabı esasına göre belirlenmektedir. Bununla birlikte 4369 sayılı kanunla götürü usul kaldırılarak basit usul getirilmiştir. Bu usulde gelirin gerçek olarak tespitine imkan vermektedir. Bu nedenle bilanço esas, işletme hesabı esas ve basit usul gelir unsurlarından ticari kazancın tespiti yönünden ayrıntılı olarak ele alınacak daha sonra gelir unsurlarının gerçek usulde tespitinden ayrı ayrı bahsedilecektir.

II.1.1. Bilanço Esası

Gerçek usulde kazanç, bilanço esasına ya da işletme hesabı esasına göre belirlenmektedir. VUK md. 176 tüccarları defter tutma bakımından iki sınıfa ayırmış olup, birinci sınıfa dahil olanları bilanço esasında defter tutmakla zorunlu kalmıştır.

Bilanço esasında defter tutmak zorunda olan birinci sınıf tüccarların kimler olduğu VUK md. 177'de açıklanmıştır. Bilindiği gibi, bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren finansal tablodur⁽¹⁸²⁾. Yine bilindiği gibi bilanço ya da finansal durum tablosu⁽¹⁸³⁾ aktif ve pasif olarak adlandırılan iki tablodan oluşmaktadır. Çift taraflı hesap sisteminin bir gereği olarak aktif ve pasif tabloları birbirine eşittir. Çünkü; aktif, işletmenin sahibi olduğu varlıkları, pasif ise bu varlıkların sağladığı öz ve yabancı kaynakları gösterir. Ne kadar kaynak sağlandıysa o kadar varlık sahibi olunacağı açıktır. Bu nedenle de aktif, pasife eşit olacaktır.

Varlıklar, yukarıda değinildiği gibi, öz ve yabancı kaynaklarla elde edilecektir. Bu nedenle aktif toplamından yabancı kaynak çıkarıldığında kalan doğal olarak öz

(182) Bilanço, çift taraflı muhasebe sonuç hesaplarının fiili ve nazari (zımni) kapanışından sonra ileriye aktarılacak olan kalanların (borç-alacak) bir özeti veya liste şeklindeki bir tablosudur. Ayrıntılı bilgi için bkz; CEMALCILAR, s. 31.

(183) Bilanço işletmenin belirli bir tarihteki durumunu göstermesi nedeniyle finansal durum tablosu olarak da isimlendirilmektedir. Gerçekten finansal durum tablosu, bilanço sözcüğünden daha anlamlı olmaktadır. Bu nedenle de kullanımı Anglo Sakson literatüründe süratle yayılmaktadır. Nalan AKDOĞAN, Nejat TENKER, *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, İstanbul, Mart 1994, s. 43.

kaynaklarla sağlanan varlık toplamı, diğer bir deyişle, özsermaye olacaktır⁽¹⁸⁴⁾.

Türk Ticaret Kanunu'nun 74. md.'sinde de benzeri ifadelerle tanımlanmış olan bilanço, Vergi Usul Kanunu'nun 102. maddesinde şöyle tanımlanmaktadır: "Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülhasıdır"⁽¹⁸⁵⁾.

Bilanço esasına tabi olan yükümlüler yıl içinde yevmiye, günlük kasa (4369 sayılı kanunla, VUK'nun 182/4 ve mük. 185. md.lerinde düzenlenen kasa defteri 1/1/1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır), envanter ve defteri-i kebir (büyük defter) tutmakta, hesap dönemi sonunda da bilanço çıkarmaktadırlar. Daha önce de özsermaye yaklaşımından (bilanço yaklaşımı) da bahsederken değinildiği gibi, bilanço yaklaşımına göre işletmenin kârı, dönem içinde sahiplerince yapılan sermaye eklemeleri ve çekmeleri için gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra özsermayede meydana gelen artıştır. Bu tanımın, kârın (ticari kazancın) tesbitinde esas alınacağı, Gelir Vergisi Kanunu'nda açık olarak, Ticaret Kanunu'nda zımnen belirtilmektedir⁽¹⁸⁶⁾.

GVK 38. maddesi: "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,
2. İşletmeden çekilen değerler ise ilave olunur, hükmünü koymuştur.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye konu olan varlığını, özsermayesini oluşturmaktadır. Özsermaye, bilançonun pasif tablosunda yer almakta olup, bu kalem aracılığı ile aktif ve pasif tablolarının denkliliği sağlanmaktadır. İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler bile, öz sermayenin unsurları sayılırlar⁽¹⁸⁷⁾. Görüldüğü gibi özsermaye bir yandan aktif toplamı ile borçlar arasındaki farka, öte yandan müteşebbisin işletmeye koyduğu varlığa eşit olmalıdır.

(184) AKDOĞAN, TENKER, s. 43.

(185) CAN, KAVAK, s. 544.

(186) Sabri BEKTÖRE, Yılmaz BENLİĞIRAY, Nurten ERDOĞAN, *Envanter-Bilanço*, Eskişehir, 1996, s. 38.

(187) KIZILOĞLU, (2) s. 714.

Bu arada “özsermaye” kavramının farklı bir deyim olduğunu vurgulamakta yarar vardır. Bilindiği gibi, sermayenin muhasebedeki anlamı, işe başlanıldığı zaman müteşebbisin işletmeye koyduğu iktisadi değerler toplamıdır. Ancak, gerek görüldüğünde azaltılıp, çoğaltılır (sermaye azaltılması, sermaye artırımı durumlarında). Oysa özsermaye hesap dönemi içinde azalır veya çoğalır yani sürekli değişikliğe uğrar. Nitekim Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesinde ticari kazanç, hesap dönemi sonu ve başındaki öz sermayeler arasındaki fark olarak belirtilmiştir. Öz sermaye müteşebbis varlığının belli bir hesap devresi sonundaki gerçek miktarıdır. Öz sermayenin sermayeye eşit olması zorunlu değildir. Aksine bu varlığın iktisadi faaliyetlerden dolayı, nominal sermayeden farklı olması gerekir⁽¹⁸⁸⁾.

VUK'nun 192. maddesi; “... Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermaye) teşkil eder Yedekler ve kâr bilançoda ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin tamamlayıcı unsurları sayılırlar.” deyirek öz sermaye tanımını yapmıştır. Bu tanımdan hareketle öz sermayeyi şu eşitlikle gösterebiliriz;

$$\text{Özsermaye} = \text{Aktif} - \text{Borçlar}$$

Formülden de anlaşıldığı gibi özsermaye, bilançonun aktif toplamından, bilançonun pasif kısmında yer alan kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamının çıkarılması sonucunda bulunmaktadır. Bununla birlikte; VUK md 192'ye göre “... Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder. Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir. ... Özsermaye pasif tablosuna kaydolunur...” Madde hükmünden de anlaşıldığı gibi zarar kalemi, aktif değer niteliğinde olmamasına rağmen bilançonun aktif kısmında yer alacağı belirtilmektedir. Ancak tek düzen hesap planına göre ise zarar kalemi, eksi (-) değerler ile bilançonun pasif kısmında gösterilmektedir. Ödenmemiş sermaye de gerçek aktif değildir. Ödenmemiş sermaye, özsermayenin unsurunda değildir⁽¹⁸⁹⁾. TTK'nun 463 md. uyarınca, ödenmemiş sermaye aktifte gösterilmelidir. Buna karşın Tek Düzen Hesap Planında, ödenmemiş sermaye,

(188) KIZILOT, (2) s. 713, 714.

(189) KIZILOT, s.1724.

pasifte eksi (-) değer ile gösterilmektedir. Ayrıca; VUK md 321 de "... hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması caizdir." hükmü yer almaktadır. Tek düzen hesap planında birikmiş amortisman kalemleri bilançonun aktif kısmında eksi (-) değer ile yer almaktadır. Yine VUK md 323.de "... şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir." hükmü yer almakta, buna karşın Tek Düzen Hesap Planında şüpheli alacak karşılıkları aktifte eksi (-) değer ile gösterilmektedir⁽¹⁹⁰⁾.

Yukarıda belirtildiği gibi, bazı kalemler bakımından, VUK hükümleri ile Tek Düzen Hesap Planı arasında, bu kalemlerin bilançonun hangi tarafında yer alacağı konusunda bir takım farklılıklar olsada, özsermayenin tespiti açısından bir farklılık doğurmamaktadır.

Dönem başı ve dönem sonu itibariyle özsermayeler tespit edildikten sonra yine belirtildiği gibi bir işletmenin kârını tesbit ederken dönembası ve dönemsonu öz sermayeler karşılaştırılacak; varsa işletmeye eklenen ve işletmeden çekilen varlıklar da dikkate alınacaktır. Bu nedenle kârın tesbitine ilişkin işlemleri şu şekilde ifade edebiliriz;

$$\text{Kâr} = \text{Dönem sonu öz sermaye} - \text{Dönem başı öz sermaye} - (\text{İşletmeye eklenen varlıklar} + \text{İşletmeden çekilen varlıklar})$$

Bütün bunlarla birlikte kârın, özsermaye karşılaştırmasıyla tespiti için işletmenin tüm varlıklarının (aktiflerinin) ve borçlarının değerlerinin belirlenmesi gerekir. Bu amaçla da bilançoda yer alan iktisadi kıymetlerin yani varlık ve borçların değerlendirme işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Değerleme konusuna ileride değinilecektir.

Bilançoya ilişkin yasal düzenlemeler vergi yasalarında ve Türk Ticaret Kanununda yer almaktadır. Bilanço ile ilgili vergi hukuku kuralları ile ticaret hukuku kuralları birbirinden farklıdır. Bu farklılığa neden olan kuralların başlıcaları değerlendirme, gider ve amortismanlara ilişkin hükümlerdir. Bu hükümlerin Türk Ticaret Kanunu ve vergi yasalarında farklı biçimde düzenlenmiş olması uygulamada iki tür kâr kavramının ve iki farklı bilançonun ortaya çıkmasına neden olmuştur⁽¹⁹¹⁾.

(190) Yunus ŞENGÖZ, "Türk Muhasebe Sistemi ile Türk Vergi Hukuku Arasındaki Farklar, Ticari Kardan Mali Karın Tespit Edilmesi" Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Mayıs 1997, s.96-98.

(191) ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 276.

Ticaret kanunu hükümlerin uygun olarak saptanan kâra, ticari kâr; vergi kanunlarına uyularak saptanan kâra da mali kâr ya da vergi kârı denir. Ticari kâr ile mali kârın farklı oluşu; Ticaret Kanunu ile vergi kanunlarında işletme kârının farklı açılardan ele alınmış olmasından ileri gelmektedir. Kâr, vergi kanunlarında vergileme yönünden, Ticaret Kanunu'nda ise alacaklılar ve üçüncü kişilerin haklarını koruma açısından ele alınmıştır.

İşletmeler, Ticaret Kanunu'nda belirtilen üst sınırı aşmamak (en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden) kaydıyla (TTK. m.75, 459-462) varlıklarını diledikleri değerlendirme ölçülere ile değerlendirmekte serbesttirler⁽¹⁹²⁾.

Ticari kârı tesbit etmek için işletmenin faaliyeti sırasında oluşan giderlerin tümü, hiçbir koşula bağlı olmaksızın dönemin gelirlerinden indirilebilir. İşletme için uygun bulunan kadar amortisman ve şüpheli alacak karşılıkları ayrılabilir. Ancak mali kârın tespitinde vergi yasaları hangi giderlerin indirilebileceğini, hangilerinin indirilemeyeceğini açıkça belirtmiştir. Bunun yanında yine vergi yasalarında amortismanlara ilişkin hükümler ayrıca yer almakta ve ancak bu hükümlere göre amortismanlar ayrılabilir. (193)

Ticaret Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerindeki esnekliğe karşılık, Vergi Usul Kanunu kural olarak, taban sınırı belirlemiş olup, bu ölçülerin altına inilemez. Diğer bir ifadeyle, Ticaret Kanunu ve Muhasebe İlkelerinde "ihtiyatlılık kavramı" gereği, düşük değerle değerlendirme yaklaşımına karşılık, VUK'nu taban sınırı belirlemiştir ve bu ölçülerin altına inilemez. Çünkü vergi kanunlarının bir amacı da vergi adaletini sağlamaktır. Ayrıca ticari kar esas alınmak suretiyle mali karın yani vergiye tabi kazancın tespit edilmesi sırasında dikkate alınması gereken Türk muhasebe sistemi ile Türk Vergi Hukuku arasında kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden istisna gelir ve indirimler konularında farklılıklar vardır. Bu nedenlerle uygulamada ticari kâr ve mali kâr (vergi kârı) farklı olmaktadır⁽¹⁹³⁾.

Ticari kâr ve mali kârı belirlemek için yukarıda da belirtildiği gibi iki farklı bilanço ortaya çıkabilmekteydi. Ticari kârı belirleyen ticari bilanço ve mali kârı tespit için mali

(192) TTK md 75, "... Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur...".

(193) ŞENGÖZ, s.96-98.

bilanço kavramları uygulamada yer edinmiştir. Bu bağlamda ticari bilanço işletmelerin Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde, yönetici veya tüccarların istedikleri şekilde yaptıkları işlemler ve hesap dönemi sonucunda çıkardıkları bilançoları ifade eder. Bu bilançolarda görünen kâr'a "ticari kâr" denilir. Eğer, ticari bilançolar üzerinde vergi kanunlarının öngördüğü gerekli değişiklikler yapılarak, yeniden düzenlenirse "Mali bilanço"lar elde edilir⁽¹⁹⁴⁾.

Ancak işletmeler, muhasebe sistemlerini, 1. sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile uygulamaya konulan kurallara göre yürütecektir. Bunun yanında vergiye tabi kârın tesbiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri gözönünde bulundurmaları zorundadırlar. Buna göre, muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak tanzim edilen mali tablolarda yer alacak "Dönem Kârı (Ticari Kar) veya Zararı ile vergiye matrah olacak kar (Mali Kar) veya Zarar arasında meydana gelecek fark, bilanço ya da gelir tablosu üzerinde giderilmeyecek, vergiye tabi safi kazanç, mükellefler tarafından mali tablolar dışında hesaplanacaktır. Bu düzenleme ve hesaplama işleminde mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığınca, bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri için bir örneği de 4 nolu tebliğe ekli olan "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kârdan Mali Kâra Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim" geliştirilmiştir.

Gelir Vergisi mükellefleri, mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Genel Tebliğilerine göre oluşturulacak Ticari Kârdan Mali Kâra ulaşmak için gerekli hesaplamaları bu bildirim üzerinde yapacaklar ve yıllık gelir vergisi beyannamelerine ekleyeceklerdir. Bu bildirim, sadece bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri tarafından doldurulacaktır⁽¹⁹⁵⁾. Bildirim üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm gelir tablosunun "Dönem Kârı ve Zararı" kısmında yer alan tutarlara tahsis edilmiştir. Yükümlüler gelir tablosundaki dönem kârını veya zararını bu bölüme aktaracaklardır. İkinci bölüm "Ticari Kara İlave Edilecek Gider ve İndirimler" bölümüdür. Bu bölüme, Muhasebe Sistemine göre gider ve indirim olarak ticari kâr'ın tespitinde dikkate alınan ancak, vergi kanunlarına göre gider ya da indirim olarak kabul edilmeyen ve bu nedenle

(194) KIZILOĞLU, (2) s. 713.

(195) Ticari kardan mali kara ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim düzenlenmesine ilişkin geniş açıklamalar için bkz; SÖZBİLİR, s. 221.

ticari kara ilave edilmesi gereken gider ve indirimler kaydedilecektir. Üçüncü bölüm ise “Ticari Kâr’dan İndirilecek Kazanç ve İratlar” bölümüdür. Bu bölüme muhasebe sistemi gereğince ticari kar’ın içinde yer alan ancak, vergi mevzuatımıza göre vergiden istisna edilen kazanç ve iratlar yazılacaktır. Bu bölümde yer alan kalemler mali kar’ın tepitinde ticari kardan indirilmesi gereken kalemlerdir. Bildirim bu şekilde doldurulduktan sonra ticari kardan mali kara geçiş basit bir şekilde şöyle formüle edilebilir;

Ticari kar		xxx
İlaveler (+)	(+)	xxx
	• Kanunen kabul edilmeyen ancak indirilmiş giderler	xx
	• İşletmeden çekilen değerler	xx
İndirimler (-)	(-)	xxx
	• Vergiden istisna gelirler	xx
	• İşletmeye eklenen değerler	xx
Mali kâr		xxx

Bu bildirim uygulaması neticesinde mali bilanço, ticari bilanço ayrımı kalmamıştır. Artık sadece ticari bilanço yapılacak ve mali kara ulaşmak için ayrı bir bilanço düzeylenmeyecek, bir bildirim ile mali kar tespit edilecektir⁽¹⁹⁶⁾.

II.1.2. İşletme Hesabı Esası

Daha önce de belirtildiği gibi, tek taraflı bir kayıt sistemi olan işletme hesabı esası, yine daha önce ifade edilen gelir tablosu yaklaşımının bir görüntüsüdür.

Genel olarak muhasebecilerin benimsediği gelir tablosu yaklaşımına göre dönem kârının; gerçekleşen hasılatın sağlanması için oluşan giderlerin karşılaştırılması sonucu artakalan fazlalık olduğu kabul edilir. Kısacası;

(196) 4. Seri No’lu muhasebe Genel Tebliği, Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı, Türmob Yayınları, Ya.No:18, Ankara, 1995, s. 241.

Kâr = Hasılat -Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun bazı maddelerinde de kârın ölçümünde hasılat ve giderlerin karşılaştırılması yaklaşımının benimsendiği görülmektedir. Bu doğrultuda GVK md. 39: "İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müsbet farktır" hükmünü düzenlemiştir. Birden fazla takvim yılında tamamlanan inşaat ve onarım işlerinde ticari kazancın tesbitini düzenleyen GVK'nun 42,43 maddeleri incelendiğinde bu yaklaşımdan hareket edildiği görülmektedir. Buna göre GVK, md. 42: "mükellefler iki halde de inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ... mecburdurlar" demektedir. GVK, elde ettikleri kazançları bilanço esasına göre defter tutmaya ve muhasebeci kullanmaya uygun olmayan mükellefleri (ikinci sınıf tüccarları) vergi formaliteleri ile uğraştırmamak amacıyla, okuma yazma bilen herkesin kaydedebileceği, gayet basit bir defter (işletme defteri) tutmalarına izin vermiştir. Kimlerin ikinci sınıf tüccarlar olarak işletme defteri tutacağı Vergi Usul Kanununun 178. maddesinde açıklanmıştır⁽¹⁹⁷⁾. Bunlar, bilanço esasında defter tutanlar dışında kalan her türlü ticaret erbabı ile bir yıldaki iş hacimlerine göre sınıfları belli oluncaya kadar geçen süre içinde ikinci sınıf tüccar sayılanlar ve yeniden işe başlayanlardır. Ticari kazancın işletme hesabı esasında nasıl tesbit edileceği GVK'nun 39. maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu bu maddeye göre, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müsbet fark işletme hesabı esasında defter tutan mükellefin ticari kazancını meydana getirir.

İkinci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasında aşağıdaki defterleri tutarak ticari kazançlarını saptarlar.

a) İşletme hesabı defteri (işletme hesabını içeren).

b) Günlük perakende satış ve hasılat defteri. (4369 sayılı kanunla, VUK'nun 193/2 ve mük. 194 md.lerinde düzenlenen günlük perakende satış ve hasılat defteri 1/1/1999 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır.)

İşletme hesabı esasına göre kayıt sistemlerini tesis eden ikinci sınıf tüccarlar, işletme

(197) BEKTÖRE, BENLİĞIRAY, ERDOĞAN, s. 42.

hesabını içeren tek ve basit bir defter tutarlar. İşletme hesabı defterinin sol tarafındaki sayfaya giderler, sayfada gelirlerle ilgili kayıtlar yer almaktadır. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar, her hesap döneminin sonunda “işletme hesabı özeti” çıkartırlar. İşletme hesabı özeti sol tarafına gider (masraf) tablosu, sağ tarafına da gelir (hasılat) tablosu denir. Gelir kısmına ait toplam, gider kısmına ait olan toplamdan büyükse, safi kâr, gelir kısmına ait toplam, gider kısmına ait olan toplamdan küçükse zarar vardır. Günlük perakende satış ve hasılat defteri, VUK hükümlerine göre tutulması zorunlu olan bir defterdir ve günlük işlemler kaydedilir. Bu defterin tutulması yasal bir zorunluluk olması yanında vergi denetimi bakımından önem arzeder⁽¹⁹⁸⁾.

II.1.3. Basit Usul

4369 sayılı kanunla 193 sayılı kanunda yer alan götürü usul kaldırılarak yerine basit usul getirilmiştir. Gelirin gerçek usulde tespitini sağlayan bir üçüncü yöntem değildir, ancak gerçek gelirin tespitine yönelik olarak geliştirilmiş, Fransa’da uygulanan götürü vergilemeye benzer bir yöntemdir.

Bu yöntemde göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile yapılan giderler arasındaki fark olarak tespit olunmaktadır. Bu yöntemde tabi olan yükümlüler defter, muhasebe kayıtları tutmayacaktır. Ancak 2. sınıf tüccarlar için VUK’nda düzenlenmiş olan bildirim, vesika, muhafaza ve ibraz hükümlerine uymak zorunluluğu vardır. Bu nedenle yükümlüler yaptıkları satış ve hizmetler dolayısıyla belge düzenlemek ve giderleri için belge almak zorundadır. Yükümlüler bu belgeleri ayrı dosyalarda muhafaza edeceklerdir. Bu belgelerin kayıtları ise yükümlülerin bağlı oldukları meslek odalarınca oluşturulan bürolarda tutulacaktır. Bu konudaki ayrıntılar ileride ele alınacaktır.

II.2. Gelir Unsurlarına Göre Gerçek Gelirin Saptanması

II.2.1. Ticari Kazançlarda Gerçek Usül

Ticari kazançların, gerçek usule göre saptanması yolları, VUK md. 176’da yer alan birinci sınıf, ikinci sınıf tüccar ayırımına göre farklılaşır. Buna göre birinci sınıf tüccar

⁽¹⁹⁸⁾ KIZILO, (2) s. 726-727.

bilanço usulüne göre, ikinci sınıf tüccar işletme hesabı usulüne göre vergilendirilmektedir.

Gerçek gelirin saptanmasında kullanılan yöntemler ele alınırken bilanço ve işletme hesabı esasları, ticari kazanç çerçevesinde bahsedildiğinden bu konu daha fazla irdelenmeyecektir.

II.2.2. Zirai Kazançlarda Gerçek Usül

GVK'nun 53. maddesinde, zirai kazancını gerçek usulde tespit etmek isteyen çiftçilerin bu kazançlarını ya zirai işletme hesabı esasına göre ya da isterlerse bilanço esasına göre tespit edebilecekleri belirtilmiştir. Yasa hükümünden de anlaşıldığı gibi gerçek usulde zirai kazançlar, bilanço esası veya işletme hesabı esasına göre belirlenmektedir. Yasa zirai kazançların tespitinde kullanılan bu yöntemler için ticari kazançlardaki hükümlere atıfta bulunmaktadır.

Asıl olan, zirai kazançların işletme hesabı esasına göre tespitidir. Çiftçilerin (Zirai kazanç sahiplerinin) isteğine bırakılmış bir kazanç tespit usulü olan bilanço esası, kural olarak ticari kazançların bilanço esasına göre tespitine ilişkin yasal düzenlemeler çerçevesinde işlemektedir. Ancak isteyen mükellefler zirai kazançlarını bilanço esasına göre belirleyebilirler. Yani, bilanço esası ile ilgili herhangi bir kanuni ölçü olmadığı gibi sorumluluk da yoktur. Ayrıca bilanço esası, çeşitli uygulama güçlükleri nedeniyle, son derece dar bir alanda işlemektedir⁽¹⁹⁹⁾.

193 sayılı kanuna göre yıllık hasılat tutarları belirli miktarları aşan mükelleflerin kazançları gerçek usulde tespit edilmekte, yıllık hasılatları yasada belirlenen tutarları aşmıyorsa mükellef götürü gider usulünden yararlanabilmektedir. Bu usulde hasılat yine gerçek usulde belirlenir. Ancak defter tutulmakta ve giderler götürü olarak tespit edilmektedir⁽²⁰⁰⁾.

Ancak 4369 sayılı kanunla 1.1.1998 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere zirai kazançla ilişkin hükümlerde değişikliğe gidilmiştir. Bu düzenlemelere göre küçük çiftçi muaflığı ve zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespiti yöntemi kaldırılmıştır. Yapılan

(199) AKDOĞAN, (1) s. 116, 117.

(200) Götürü gider usulü hakkında geniş açıklamalar için bkz; KIZILOĞLU, (2) s. 1119-1150.

II.2.4. Ücretlerde Gerçek Usül

Ücretlerde matrah ilke olarak gerçek usule göre saptanmaktadır. GVK.'nun , 63. maddesi ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde gayri safi ödemelerden yapılacak indirimlerle safi ücretin nasıl belirleneceğini hükme bağlamaktadır. Bu hükümden anlaşıldığı gibi ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesi, ticari ve zirai kazançlara ilişkin düzenlemelerden farklıdır ve ücret gelirlerinin niteliği itibariyle herhangi bir muhasebe kaydı tutulması gerekmemektedir. Ücretlerin safi tutarlarının belirlenmesinde gayrisafi tutarlardan indirilmesi gereken indirimler bakımından, diğer gelir unsurlarına ilişkin düzenlemelere göre farklılık mevcuttur. Bu konuya, ileride muafiyet, istisna ve indirimle ilişkin konuda değinilecektir.

II.2.5. Gayrimenkul ve Menkul Sermaye İratlarında Gerçek Usül

Bu gelir unsurlarında gerçek usulde vergilendirilmesi, özde diğer gelirlerde uygulanan usullerden farklı değildir. Gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarının gerçek usulde tespitinde defter tutulması gerekmemekte, ancak giderlerin belgelendirilmesi gerekmektedir. Bu gelir unsurunda gerçek usulde gelirin tespiti gayrisafi hasılatın giderlerin indirilmesi suretiyle olmaktadır⁽²⁰²⁾. Gayrimenkul sermaye iratlarında safi iradın bulunmasında gayrisafi hasılatın indirilebilecek giderleri sayan 193 sayılı kanunun 74. md. sinin 1. fıkrasının 4. bendi 4369 sayılı kanunun 38. maddesi ile değiştirilerek, konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerin iktisap bedelinin her yıl %5'i beş yıl süreyle gayrisafi hasılatın indirilebilecektir. Menkul sermaye iradına ilişkin olarak da 4369 sayılı kanunun 40. maddesi ile 193 sayılı kanunun 76. md.sine bir fıkra eklenmiş ve fıkroda belirtilen tür menkul sermaye iratlarına indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmı, iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak bu şekilde gider mahsubu ile gerçek gelirin tespiti bu gelir unsurlarının beyanname ile beyan edilerek vergilendirilen iratlar yönünden geçerlidir. Yani kaynakta tevkifat usulü ile vergilendirilme geçerli olamazsa bu şekilde gider indirimi suretiyle safi hasılatın tespiti söz konusu olmayacaktır.

(202) ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 321.

II.2.6. Sair Kazanç ve İratlarda Gerçek Usul, Diğer Kazanç ve İratlarda Gerçek Usul

193 sayılı GVK, bu gelir unsurunda, safi kazancın saptanmasına ilişkin düzenlediği hükümlerde, bu gelir unsurunun niteliğine uygun olarak defter tutma yükümlülüğü getirmemiştir. Yasa safi kazancın saptanmasını, değer artışı kazançları ile arazi kazançlar yönünden ayrı ayrı düzenlemiştir. Ancak gerçek usulün temel yapısı bakımından bu gelir unsuru için bir farklılık mevcut değildir. Bu gelir unsurlarına ait gayrisafi hasıllardan giderlerin düşülmesi ile safi kazanç tespit edilmektedir⁽²⁰³⁾.

Ancak yeni yasa ile bazı değişikliklere gidilmiştir. 4369 sayılı kanunun 43. md.si ile 193 sayılı kanunun 82. maddesi değiştirilerek “Diğer kazanç ve iratların matrahı”nın tespitine yönelik hükümlere yer verilmiştir. Diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilecek unsurlar geniş bir yelpaze oluşturmaktadır. Bu nedenle gelir getiren tüm işlemlerde vergilendirilecek kazanç ve irat tutarını belirleyecek genel nitelikli yöntemler geliştirilmiştir. Vergilendirilecek diğer kazanç ve iratların tutarı belirlenirken mal ve hakların elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar ile madde kapsamındaki diğer kazanç ve iratların tabi olduğu usul ile harcama veya servette bir artış olarak ortaya çıkan diğer kazanç ve iratların tabi olduğu usul farklıdır. Düzenlemeye göre, mal ve hakların elden çıkarılması durumunda matrah, elden çıkarma bedeli ile mal ve hakkın maliyet bedeli arasındaki farktır. Elden çıkarma bedeli olarak alınan ayın ve menfaatler rayiç bedelleri ile değerlendirilecektir. Bir mal ve hakkın ivazsız olarak devri elden çıkarma olarak kabul edilmemektedir. Çünkü vaset ve intikal vergisinin konusuna giren bu durumu, ikinci kez vergileme durumuna düşmemek amaçlanmıştır. Mal ve hakların elden çıkarılması sonucunda elde edilen kazançların dışında kalan diğer kazanç ve iratların safi tutarının tespitinde ise elde edilen hasıllardan, maliyet ve gider unsurlarının indirilmesi yöntemi kabul edilmiştir. Ayrıca harcama veya tasarrufa konu olan bir gelir olarak ortaya çıkan ancak bu kanunun 2. md. sinin 1-6 bentleri ile değişik 82. md.nin 1. bendinde belirtilen gelirlerle ilişkilendirilemeyen tutarlar safi irat olarak kabul edilmektedir.

(203) AKDOĞAN, (1) s. 183, 185.

II.2.7. Gelir Unsurlarının Gerçek Usülde Saptanmasının Değerlendirilmesi

Gelir vergisi matrahını teşkil eden gelir unsurlarından ticari ve zirai kazançlar daha önce de açıklandığı gibi çift veya tek taraflı kayıt sistemlerine göre yani bilanço ve işletme hesabı esaslarına göre tesbit edilmektedir. Bu gelir unsurları yanında serbest meslek kazançları da işletme hesabı esasının özüne uygun olarak serbest meslek kazancı defterine veya bu nitelikteki resmi defterlere dayanılarak tespit edilmektedir. Bu açıklamalardan da anlaşıldığı gibi bu üç gelir unsurunun yani ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarının gerçek usulde tespit edilmesinde bir takım muhasebe kayıt ve işlemleri önem arzeder. Bu gelir unsurlarına ilişkin gerçek gelir, tutulması zorunlu defterlere ve mali tablolara göre tespit edilmektedir.

Diğer gelir unsurlarında yani ücretlerde, gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında ve sair kazanç ve iratlarda yeni adı ile diğer kazanç ve iratlarda gerçek gelirin tespiti için herhangi bir muhasebe kayıt ve işlemleri gerekmemekte, yasalarca da herhangi bir defter tutma yükümlülüğü de getirilmemektedir. Bu gelir unsurlarında gerçek gelirin saptanması, elde edilen gayrisafi hasıllattan, bu hasılatı elde etmek amacıyla yapılan giderlerin düşülmesi ile mümkün olmaktadır. Ancak daha önce de değinildiği gibi ücretlerde indirimlerin niteliği farklıdır, yani bunlar geliri elde etmek için yapılan gider değildirler. Bu konu ileride incelenecektir.

II.3. Giderler ve Zararlar

Gelirin safi (net) olması ilkesini açıklarken de belirtildiği gibi, gelirin bireyin ekonomik alım gücünü arttırabilmesi ve vergi ödeme gücünün var olabilmesi için o geliri elde etmek için yapılan giderleri karşılaması gerekmektedir. Yani gelir elde edildiğinde gayri safidir. Gelirin vergiye tabi olması için safi olması gerekmektedir⁽²⁰⁴⁾. Kanun koyucu doğabilecek uyuşmazlıkların önüne geçmek amacıyla gelirden indirilebilecek ve indirilemeyecek giderleri tek tek sayma yoluna gitmektedir, bazen genellemeler yapmak durumunda da kalmaktadır.

(204) CEYHAN, s. 43.

Gelirin safi olmasının iki yönü vardır. Birincisi, çeşitli gelir unsurlarından elde edilen gelirlerin elde edilmesi için yapılan yasal masrafların (kanunen kabul edilen giderlerin) ve o gelirlerin elde edilmesinde kullanılan yıpranabilir iktisadi varlıklarda meydana gelen yıpranma ve aşınmaların yani amortismanların gayri safi hasılatın indirilmesini gerektirir. Amortismanlara ilişkin bilgiler ileride verilecektir. İkincisi giderlerin elde edilen gelirleri aşması halidir. Bu durumlarda zarar söz konusudur ve elde edilen toplam gelirden indirilmesi gerekmektedir⁽²⁰⁵⁾. Bu arada şu konununda belirtilmesi gerekir; gider, gelir unsurlarına (randıman) ilişkindir ve ilgili olduğu gelir unsurundan düşülmektedir. Zarar ise bireyin tüm gelirine ilişkindir ve bu toplam gelirden düşülür⁽²⁰⁶⁾.

Şimdi gelirin safi olmasının iki yönü, yani giderler ve zararlar incelenecektir.

II.3.1. Giderler

Safi gelirin tespit edilmesi için gayrisafi hasılatın giderlerin düşülmesi gerekmektedir. Gelire ya da gayrisafi hasılatla ilişkin giderleri Organik giderler ve Sosyal giderler olarak ikiye bölmek mümkündür;

Organik giderler; hasılatın elde edilmesi ya da kaynağın korunması ile ilgili giderlerdir. Kaynağı koruma, hasılatı (geliri) elde etme giderleri, amortismanlar, karşılıklar, işletme zararları organik giderlerin başlıcalarıdır.

Sosyal giderler; sosyal giderler aslında sosyal indirimlerdir. Bu tür indirimler sosyal amaçlarla kanunlarla yer almaktadır. Sosyal indirimlere en az geçim indirimi, özel indirim, kişisel sigorta primleri örnek olarak verilebilir. Ancak bu konu indirimler konusu içinde ele alınacağından burada daha fazla değinilmeyecektir.

Bir ödemenin gider olarak gelirden indirilebilmesi için şu özellikleri bir arada taşınmalıdır;

- Vergi kanunları ilgili ödemeyi gider olarak kabul etmelidir.
- Gider, kazanç ya da iradın doğduğu dönemde indirilmelidir.

⁽²⁰⁵⁾ AKSOY, s. 371.

⁽²⁰⁶⁾ CEYHAN, s. 44-45.

- Gider, belgelerle veya hukuki yollarla ispatlanmalıdır.
- Giderin, gelire organik ya da yasal ilgisi olmalıdır.

Daha önce de belirtildiği gibi ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklardan birisi de indirilebilecek giderlerin farklılığından kaynaklanmaktadır. Bilindiği gibi ticari kârı tespit için işletmenin faaliyeti sırasında meydana gelen giderlerin tümü hiçbir koşula bağlı olmaksızın dönemin gelirinden indirilebilmektedir⁽²⁰⁷⁾. Ancak mali kârın bir diğer ifadeyle vergilenebilir gelirin tespitinde ise kanunda belirlenen giderler indirilebilmektedir. Bu arada şunu da belirtmek gerekir ki gelirler gibi giderlerin de gerçek usulde belirlenmesi ve giderlerin gerçek olması esastır. Bunun istisnası olan götürü gider usulüne ileride değinilecektir.

Vergilenebilir geliri tespit ederken indirilebilecek giderler, gelir unsurları bakımından irdelenecek olursa şunlar söylenebilir;

Ticari kazançlarda, safi gelirin saptanması için gayrisafi gelirden indirilmesi kabul edilen giderler GVK md.40 da düzenlenmiştir. Bu giderler hem bilanço usulünde hem de işletme hesabı usulünde gayrisafi gelirden indirilebilmektedir. Gelirlerin indirilebilmesi için giderlerin belgelere dayanıyor olması gerekmektedir. İndirilebilecek giderler ticari kazancın elde edilmesine ve sürekliliğinin sağlanmasına yöneliktir ve kanun da indirilebilecek giderleri belirtmiştir. Bunun yanında, GVK'nun 41. md.sinde indirilemeyecek giderler de belirtilmiştir⁽²⁰⁸⁾. Gider yazılabilecek kalemlerin çeşitliliği, uygulama açısından bazı giderlerin ticari kazancın tespitinde indirilip indirilmeyeceği konusunda kuşkulara neden olabilmektedir⁽²⁰⁹⁾.

Ayrıca 4369 sayılı yasa ile götürü usul kaldırılıp basit usul getirilmiştir. Bu usulde kazanç, hasılatın, alış bedeli ile giderlerin düşülmesi sonucu bulunmaktadır. Götürü usulde gider indirimi söz konusu değilken, basit usulde gider indirimi söz konusu olmaktadır. Bu giderler de hasılatın elde edilmesi için yapılan giderlerdir.

(207) SÖZBİLİR, s. 220.

(208) AKDOĞAN, s. 76.

(209) Çalınan mal bedeli, işletme açısından zarar unsuru olsada ticari kazançtan indirilmez. Dş. 4.D. e.1979/49,K. 1979/2429, T. 3.10.1979, AKDOĞAN, s.77.

Zirai kazançlarda ise, gider, ticari kazançlarda geçerli olan giderlere ilişkin hükümlerden hareketle tespit edilmektedir. Bu bakımdan zirai kazanç ile ticari kazanç arasında bir fark yoktur. Ancak zirai kazançlarda, safi kazancın tespitine yönelik olarak yasada götürü gider usulü de belirli şartlar altında kabul edilmiştir⁽²¹⁰⁾. Ancak 4369 sayılı yasanın 36. md. si ile zirai kazançlarda götürü gider usulü 1.1.1998 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde kaldırılmıştır.

Ücret gelirlerinde, gayrisafi ücretlerden yapılacak indirimleri GVK'nun 63. md. si düzenlemektedir. Bu indirimler tam anlamıyla, gelirin elde edilmesine yönelik giderlere karşılık gelmemektedir. GVK md. 63'de yer alan bu indirimler "itibari indirimler" olarak nitelendirilmektedir⁽²¹¹⁾. Bunlar bir ölçüde ücretin niteliğinden kaynaklanan bir durum olmakla birlikte, bu şekliyle gerçek usul ile tespit edilen ücretler, safi ve gerçek gelir kavramından uzaklaşmaktadır. Bu nedenle ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesini, "gerçek usul benzeri" bir yöntem olarak nitelendirebilmek mümkündür⁽²¹²⁾.

Serbest meslek kazançlarında indirilebilecek giderler GVK md.68'de ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Mesleki faaliyetin sürdürülmesine ilişkin giderler, yasada belirtilmiş ise gayrisafi hasılatından indirilebilecektir. Bu bakımdan ticari ve zirai kazançlara ilişkin giderlerden de farkı yoktur. Dolayısıyla kazançla ilişkin giderlerin ayrıca kaydedilmesi ve belgelendirilmesi de gerekmektedir⁽²¹³⁾. 4369 sayılı yasanın 37. maddesi ile GVK'nun 68 maddesinin 10. bendinde değişiklik yapılmış ve buna göre yaygın bir şekilde otomobil kullanılması nedeniyle envantere dahil edilen binek otomobillerinin giderleri ile bunların amortismanları indirilebilecek giderler arasına alınmış, götürü gider yazma olanağı kaldırılmıştır.

Gayrimenkul sermaye iratlarında bu gelire özgü indirilebilecek giderler yasada belirtilmiştir. Ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarından farklı olarak bu gelir unsurunda gerçek usulde defter tutulması gerekmediğinden giderlerin de muhasebe kaydı altına alınması gerekmemekte sadece belgelendirilmesi yeterli olmaktadır. Yine bu gelir

(210) AKDOĞAN, s. 114.

(211) ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 303.

(212) ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 303.

(213) AKDOĞAN, (1) s. 154.

unsurunda, götürü gider usulü de uygulanabilmektedir⁽²¹⁴⁾.

Menkul sermaye iratlarında ise safi kazancın saptanmasında indirilebilecek giderler, GVK md.78’de düzenlenmiştir. Ancak bu gelir unsurunun özelliğinden götürü, bu gelirler sadece yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilerek vergilendirilecekse, gider indirimi geçerli olacaktır⁽²¹⁵⁾.

Sair kazanç ve iratlarda ise, bu kazancı elde edebilmek amacıyla yapılan giderler indirilerek safi kazançta ulaşılabilir ve yine bu gelirin özelliğinden götürü defter tutma yükümlülüğü olmadığından doğal olarak giderlerin de herhangi bir muhasebe kaydı altına alınması gerekmemektedir⁽²¹⁶⁾. 4369 sayılı yasa ile sair kazanç ve iratlar, diğer kazanç ve iratlar olarak değişikliğe uğratılmış ve kapsam bakımından da önemli yenilikler getirilmiştir. Buna göre safi hasılat, gayrisafi hasılat, elden çıkarılan mal veya hakkın maliyet bedeli, elden çıkarma giderleri ve ödenen vergiler çıkarıldıktan sonra bulunmaktadır. Giderlerin indirilebilmesi için belgelendirilmelidir. Ayrıca yasada belirtilen hiçbir gelir türüyle ilişkilendirilemeyen ve harcandığı veya tasarruf edildiği tespit edilen tutarlar safi irat olarak kabul edildiğinden bu noktada herhangi bir gider indirimi de söz konusu olmamaktadır.

II.3.2. Zarar

Daha öncede bahsedildiği gibi giderlerin, gelirleri aşması durumunda “zarar” söz konusu olmaktadır. Gelirin gerçek olarak tespit edilmesinin bir sonucu olarak zararlarında gerçek olduğu söylenebilir. Çünkü gelir gerçek usulde tespit edilirken, giderler de bu usule göre belirlenmekte, sonuç itibariyle yapılan gerçek gider, gerçek gelir mukayesesi sonucu olarak ortada gider fazlası olduğu da tespit edildiğinde, bunun gerçek bir zarar olduğundan bahsedilebilecektir.

Bireylerin elde ettikleri gelir unsurlarından birinde zarar etmeleri söz konusu olduğunda, bu zararlar aynı dönemde elde edilen diğer gelir unsurlarından

(214) AKDOĞAN, (1) s. 167.

(215) AKDOĞAN, (1) s. 176.

(216) AKDOĞAN, (1) s. 183, 185.

indirilebilmektedir. Eğer hala zarar artanı var ise aile reisi esasına göre bir bildirim de yapılmışsa bu bildirimde bulunan diğer gelirlerden de indirim yapmak mümkün olacaktır. Bütün bu imkanlarla zararın tamamı indirilememişse, kalan kısım 5 yıl içinde elde edilecek gelirlerden indirilebilecektir. Yani zarar tamamen indirilene dek ve fakat 5 yıl süre ile sınırlı olarak devredilecektir. Bununla birlikte hayat standardı esasında⁽²¹⁷⁾, elde edildiği varsayılan gelir tutarına dek zarar söz konusu olmadığı için zarar indirimi, bu haddi aşan gelir kısmına uygulanabilmektedir⁽²¹⁸⁾. Hayat standardı esasına ileride değinilecektir.

II.4. Muafiyetler, İstisnalar ve İndirimler

Ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak toplumsal ihtiyaçların miktar ve bileşiminde ortaya çıkan değişme, modern devlet anlayışının yarattığı görev ve fonksiyonlar, devletin yalnızca fiskal açıdan değil aynı zamanda sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirici doğrultuda vergi uygulamasını gerekli bir hale getirmiştir.

Vergi politikası ile bir taraftan ekonomik, sosyal ve mali sorunlara çözüm bulunmasına çalışılırken, diğer taraftan özellikle vergiler açısından ortaya çıkacak yük dağılımının, vergide adalet ilkesinin gerekleri gözönünde bulundurmak suretiyle yapılmasına çaba gösterilmektedir. Bütün ülkelerde, bir kısım sosyal ve kültürel, bir kısmı ekonomik mali ve idari nedenlerden kaynaklanan çeşitli koruyucu veya özendirici vergi önlemlerine başvurulduğu görülmektedir.

Bir ülkede sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, vergi kapsamına giren iktisadi unsurlar dolayısıyla vergi ödeme güçlerine göre herkesin vergi vermesi genel kural olmakla birlikte, yukarıda belirtilen nedenlerle, çeşitli muafiyet ve istisna uygulamalarıyla ya da indirim yolu ile belirtilen genel kuralın dışına çıkılmaktadır.

Vergi muafiyeti; vergi konularına göre vergilendirilmesi gereken kişi veya kişi gruplarının aynı veya diğer kanunlarla vergi dışında tutulmasıdır ve kişilerin vergi açısından korunmasına ya da teşvike yöneliktir.

(217) 4369 sayılı kanunlu, Hayat Standardı Esası Kaldırılmıştır.

(218) AKSOY, s. 371.

İstisna ise vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularınının, yine kanunla kısmen ya da tamamen vergi dışında bırakılmasıdır ve vergi konusuna yöneliktir.

Vergi matrahını daraltan bir etken de indirimlerdir. Aslında indirimler vergi konusunun ölçülmesi için yapılması gerekli bir takım işlemlerdir. Net gelir hesaplanırken geliri elde etmek için yapılmış olan giderlerin indirilmesi şarttır. Bununla beraber, bazen yasa, gider indirimlerinin kapsamını, vergi konusunun tanımı ile bağdaşmayacak şekilde geniş tutmaktadır. Bu takdirde indirimler bir çeşit istisna niteliği kazanmaktadır⁽²¹⁹⁾. Vergi indirimlerinin amacı, eşitlik ilkelerinin gözönünde tutulmasıyla vergi yükünün ayarlanmasıdır. Vergi sistemi, vergi ödeme gücüne göre vergi almakta, sonra bu geliri çeşitli yollarla ekonomiye enjekte etmektedir. Muafiyet, istisna ve indirim kavramları arasında vergi borcunun belirlenmesi açısından fark yoktur. Her üçünde de belirtilen değerler ve miktarlar matrah dışı bırakılmakta, yani matrah daraltılmaktadır. Muafiyet ve istisnalar vergide yatay eşitlik ilkesini zedelediği gibi vergilerin dayandığı tabanın aşınmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Vergi adaletini, mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak, iktisadi teşvik, siyasi sebepler veya vergi idaresi bakımından kolaylık sağlanması bakımından kabul edilen muafiyet, istisna ve indirimler gelir vergisi yönünden de vergi tabanını yani geliri daraltmakta ve bu şekilde gelirin gerçek olması ilkesine aykırılık teşkil etmektedir⁽²²⁰⁾.

GVK'nun düzenlemiş olduğu muafiyet ve istisnalardan bazıları sadece bir kısım gelir unsurlarına yönelik olmayıp, kural olarak gelir unsurlarından sağlanan tüm gelir akımlarını kapsayacak niteliktedir. Bunlar diplomat muafılığı, göçmen ve mülteci muafılığıdır. Ancak 4369 sayılı kanununun 82. md.sininin 3. fıkrasının b bendi uyarınca 1.1.1998 tarihinden geçerli olmak üzere göçmen ve mülteci muafılığı kaldırılmıştır. Gelir unsurlarına göre, GVK'nda düzenlenmiş bazı muafiyet ve istisnalara örnek vermek gerekirse şunlardan bahsedilebilir;

GVK'nunda, ticari kazançlarla ilgili olarak, esnaf muafılığı⁽²²¹⁾, yatırım indirimi

219) Sadık KIRBAŞ, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1994, s. 82.

220) Ayrıntılı bilgi için bkz; AKDOĞAN, (1) s. 35-36.

221) 4369 sayılı kanununun 26. maddesi ile 193 sayılı Kanunun 9. maddesinde yer alan "Esnaf Muafılığı" hükümlerinde değişiklikler yapılmıştır.

istisnası, eğitim, öğretim ve sağlık hizmetleri istisnası, sergi ve panayır istisnası, zirai kazançlarda, küçük çiftçi muaflığı⁽²²²⁾, yatırım indirimi istisnası, serbest meslek kazançlarında, telif kazançları istisnası, teşvik ödülü istisnası, sergi ve panayır istisnası, gayrimenkul sermaye iratlarında, mesken istisnası, menkul sermaye iratlarında, bazı menkul kıymetlerden elde edilen gelirlere ilişkin istisnalar ve yine menkul kıymetlerden elde edilen gelirleri enflasyondan arındıracak bir indirim düzenlenmiştir.

Ücret gelirlerinde ise daha öncede belirtildiği gibi bazı kamu kurumları için yapılan kesintiler, sosyal sigorta primleri gibi bazı indirimleri gider olarak niteleyebilmek, bu gelir unsurunun niteliklerinden ve indirimlerin özelliklerinden dolayı mümkün değildir. O halde bu indirimleri ve bunlarla birlikte özel ve sakatlık indirimleri matrahı sınırlandıran unsurlar olarak bu noktada ele almak gerekmektedir. Bunun yanında ücretlerle ilgili olarak yasada mevcut istisnaları ekonomik, sosyal, idari amaçlı, sporu eğitimi ve kültür düzeyini geliştirmeye yönelik istisnalar olarak tasnif etmek mümkündür⁽²²³⁾.

III. VERGİ USUL HUKUKUNDA GERÇEK GELİRİN SAPTANMASINA YÖNELİK KURUMLAR

Gelirin gerçekliğinin tespitinde bazı konuların özel önemleri vardır. İktisadi varlıkların aşınma paylarının tespiti ile giderleştirilmesini sağlayan amortismanların ve yıpranan varlıkların yerine yeni varlıkların kazandırılmasını sağlayan yenileme fonunun, bunlarla birlikte iktisadi varlıkların değerlerinin tespitinde değerlendirme hükümlerinin ve stok değerlemenin gelirin gerçekliğinin tespitinde yadsınamayacak ölçüde önemleri vardır. Ayrıca gerçek gelirin tespit edilmesi sırasında, enflasyonun etkileri, yanıltıcı sonuçlar oluşmasına neden olabilmektedir. Bu etkilerin giderilmesi bakımından ve gerçek gelirin tespiti açısından az önce bahsedilen müesseseler yanında yeniden değerlendirme ve enflasyon muhasebesi konuları da önemli bir yer tutmaktadır. Bundan dolayı bu konular ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

(222) 4369 sayılı kanunun 82. md.sinin 3. fıkrasının a bendi ile 1.1.1998 den itibaren geçerli olacak şekilde 193 sayılı kanunun 10. md.sinde yer alan "Küçük Çiftçi Muaflığı" kaldırılmıştır.

(223) AKDOĞAN, (1) s. 128-134.

III.1.Değerleme ve Değerleme Ölçüleri

Değerleme işlemi, iktisadi bir varlığa değer biçme gibi subjektif bir işlemdir. Vergi ve Ticaret Hukukunda önemli bir yeri olan değerlendirme, değer gibi subjektif bir kavrama dayanmasına rağmen yasalarla, herkes tarafından uyulması gerekli değerlendirme ölçülerine bağlanmıştır. Genel bir tanım olarak vermek gerekirse, Değerleme, işletmeye dahil iktisadi varlıkların aynı değer ölçüsü yani para ile ifade edilmesidir⁽²²⁴⁾. Bu konudaki esaslar, Türk Ticaret Kanunu ve muhasebenin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile Vergi Usul Kanunu açısından kısaca ele alınacaktır.

III.1.1. Türk Ticaret Kanununda Değerleme

Ticaret Kanunu'nda şahıs işletmeleri ve şirketleri, ticari bilançolarını düzenlerken değerlendirme ölçülerinin seçiminde genel olarak serbest bırakılmışlardır. Türk Ticaret Kanununun 75. maddesindeki "Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunurlar" hükmünden TTK.'nun en yüksek değer ilkesini benimsediği anlaşılmaktadır. Buna göre işletme sahibi ya da ortaklar bütün varlıkları ile üçüncü kişilere karşı sorumlu olduklarından, bir varlık için maliyet değeri ile piyasa değeri varsa, bunlardan büyüğünü seçebilirler⁽²²⁵⁾. Ancak anonim ortaklıklarda en düşük değer benimsendiği durumlarda vardır. TTK.'nda yer alan değerlendirme ölçüleri ise şunlardır;

- 1-İtibari Değer,
- 2-Maliyet Değeri,
- 3-Ortalama Borsa Rayiç Değeri,
- 4-Cari Değer,
- 5-İtfa Değeri.

(224) Nihal SABAN (1) "Türk Ekonomi Hukukunda Değerleme Ölçülerinin Bütünleşmesi", Prof.Dr. Salih Şanvere Armağan, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No.:10, İstanbul, 1998, s.334.

(225) BEKTÖRE, BENLİĞİRAY, ERDOĞAN, s. 29.

III.1.2. Muhasebe İlkelerine Göre Değerleme

İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların bilgi ihtiyaçlarını tatmin edecek nitelikte mali tabloların hazırlanmasına olanak sağlamak üzere muhasebede çok sayıda ilke uygulanır. Yaygın olarak benimsenmeleri nedeniyle “genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri” adını alan bu ilkelerde -Maliyet fiyatı ile değerlendirme, - Piyasa fiyatı ile maliyet fiyatından düşük olanı ile değerlendirme gibi, değerlendirme ölçüleri esas alınmaktadır⁽²²⁶⁾. Görüldüğü gibi TTK'nun aksine burada en düşük değer ile değerlendirme ilkesi benimsenmektedir.

III.1.3. Vergi Usul Kanununda Değerleme ve Değerleme Ölçüleri

VUK'nun 258. maddesi değerlemeyi, “vergi matrahlarının hesaplanmalarıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir” şeklinde tanımlamaktadır. Dönem sonu bilançosu, dolayısıyla o dönemin kârı ya da zararı değerlendirme sonucu ortaya çıkacaktır. Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancı (vergi matrahını) teşebbüsün dönemsonu ve dönembası öz sermayeleri arasındaki olumlu fark olarak tanımlanmaktadır. Öz sermaye de, varlıkların ve borçların değerlendirilmesiyle belirlenmektedir. VUK'nun genel değerlendirme amaçlarından birincisi eşit vergileme (vergi adaleti) yönünde değerlemede objektivite (kişisellikten uzaklaşma) amacı, ikincisi vergi alacağının güven altına alınması amacı⁽²²⁷⁾, üçüncüsü de gerçek gelir üzerinden vergi alınması amacıdır.

Değerlemede, iktisadi kıymetlerin her biri tek tek ele alınır ve değerlendirilir. Ancak aynı cinsten sayılan mallar ve düşük değerli mallar toplu olarak değerlendirilebilir (VUK. m.260).

Değerleme, iktisadi kıymetin tür ve niteliğine göre aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır (VUK. m.261):

- Maliyet bedeli,
- Borsa rayici,

⁽²²⁶⁾ BEKTÖRE, BENLİĞİRAY, ERDOĞAN, s. 29.

⁽²²⁷⁾ AKDOĞAN, AYDIN, s. 408., Baki MERİÇ, Ticari ve Mali Bİlançolarda İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Değerleme, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 1982, s. 15.

- Tasarruf değeri,
- Mukayyet değeri,
- İtibari değeri,
- Rayiç bedel,
- Emsal bedeli ve emsal ücreti.

III.1.3.1. Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, iktisadi bir varlığın elde edilmesi veya değerinin arttırılmasıyla ilgili olarak yapılan ödemelerle bunların bağlı olduğu her türlü giderlerin toplamını ifade eder (VUK. m.262).

Maliyet bedeli ölçüsüyle değerlendirilecek iktisadi varlıklar VUK, md. 269, 272, 273, 274, 275, 276, 277’de belirtilmiştir. Bunlar genelde vergi hukuku bakımından gayrimenkuller, işletme stokları hayvanlar, zirai mahsuller ve hisse senetleri ile tahviller gibi iktisadi varlıklardır.

III.1.3.2. Borsa Rayiç

“Borsa rayiç gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirilmeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerini ifade eder ...” (VUK.m.263).

III.1.3.3. Tasarruf Değeri

Bir iktisadi varlığın değerlendirilme gününde sahibi için arzettiği gerçek değerdir (VUK. m.264). Bu değer, iktisadi varlığın veya borcun değerlendirilme günündeki peşin değeridir. Uygulamada tasarruf değeri, senetlerin iskontolu değeridir, bu senedin iskonto ile ulaşılan piyasa rayiçidir⁽²²⁸⁾. Bu ölçü VUK md.281, 285’de yer alan varlıklarda ihtiyari olarak kullanılabilir.

(228) SABAN (1), s.339.

III.1.3.4. Mukayyet (Kayıtlı) Değer

VUK'nun 256. maddesi mukayyet değeri “Bir iktisadi varlığın muhasebe kayıtlarında görülen değeridir” şeklinde tanımlamaktadır. Mukayyet değerle değerlendirilen iktisadi kıymetler için ticari defterlerde yazılı olan değerler aynen alınır. Bu ticari defterden alınan değerler, maliyet bedelidir. Bu nedenle mukayyet değer bir değerlendirme ölçüsü olmadığı, ancak bir değerlendirme usulü olduğu söylenebilir⁽²²⁹⁾.

Mukayyet değerle değerlendirilecek iktisadi varlıklar ve borçlar VUK. md. 281, 282, 283, 285, 287’de yer alan varlık ve borçlardır.

III.1.3.5. İtibari (Nominal) Değer

VUK'nun 266. maddesi itibari değeri “Her tür senetlerle hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değer ...” şeklinde ifade etmektedir. Diğer bir deyişle itibari değer, “nominal” değerdir⁽²³⁰⁾. İtibari değerle değerlendirilecek iktisadi kıymetler VUK m.284, 286’da yer almaktadır.

III.1.3.6. Rayiç Bedeli ve Vergi Değeri

Rayiç bedel, 2365 sayılı kanunla mükerrer 266. madde olarak VUK’na eklenmiştir. “Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir ...” VUK’nun 268. maddesine göre vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedelidir. Ancak, işletmenin bilançosunda yer alan gayrimenkuller (arazi ve binalar) vergi değeri ya da rayiç bedel ile değerlendirilemezler. Çünkü bu duran varlıklar işletmelerde, maliyet değeri ile değerlendirilir.

III.1.3.7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

VUK’nun emsal bedeli ile ilgili 267. maddesine göre; “Emsal bedeli, gerçek bedeli

(229) Bkz.SABAN (1), s.338.

(230) İtibari değer bir değerlendirme ölçüsü olmadığı, buna karşılık bir değerlendirme usulü olduğu çünkü itibari değerinin karlı ve faizli maliyet değerinden ibaret olduğu söylenebilmektedir. Bkz. SABAN (1), s.338.

olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde sahip olacağı değerdir.

Emsal bedel, yasada öngörülen sırayla uygulanır. Bu sıraya uyulmadan yapılan değerlendirme geçersizdir. Emsal bedel değerlemesinde birinci sıra ortalama fiyat esasıdır. Aynı tür mallarda aynı ayda ya da önceki iki ayda satış yapılmışsa bu satışların ortalaması alınır. İkinci sıra maliyet bedeli esasıdır. Emsal bedeli belli edilecek malın maliyet bedeli biliniyorsa yükümlü, buna toplam satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ekleyerek belirlenir. İlk sıraya göre değerlendirme gerçekleşmezse üçüncü sıra takdir esasıdır. Bu halde takdir komisyonu, emsal bedeli saptamaktadır.

Ticari defterlere kayıt esasına dayanan bir vergilendirme sisteminde emsal bedeli ile değerlemenin az kullanılan bir yöntem olması gerekir. Bununla beraber kanun koyucu bu değerlendirme ölçüsünü, ticari defterlere dayanan ticari kazanç tesbiti dışında da esas almayı düşündüğünden uygulama alanı oldukça geniştir. Bir örnek vermek gerekirse;

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri malların değerlerini belirlemede (kabul edilmeyen gider olarak) emsal bedeli uygulanır (GVK, m.41/1).

VUK'nda yer alan değerlendirme ölçüleri⁽²³¹⁾ gerçek vergi gücünü ortaya koyacak nitelikte değildir. Bilançodaki rakamsal değerlerin gerçekçi olması gerekir. Paranın nominal ve satın alma gücü kayıplarının bilançoda giderilmemesi durumunda gerçekçi bilançolar söz konusu olamaz. Bunun giderilmesi mevcut değerlendirme ölçüleri ile mümkün olamamaktadır. Sorunun ortadan kaldırılabilmesi, geçmiş maliyetlerle değerlendirilmiş işletme varlıkları ve borçları üzerinde fiyat değişmelerini gösteren enflasyon muhasebesi sistemi kabul edildiğinde mümkün olabilir⁽²³²⁾. Enflasyon muhasebesi ileride ele alınacaktır. Yeniden değerlendirme kurumu ile sorun yeterince giderilememektedir. Bu konu ileride ele alınacaktır. Ülkemizde, değerlendirme ile ilgili yasal düzenlemeler ile paranın değer kaybını giderecek değerlendirme gününde maliyet bedelini rayiç bedele dönüştürecek gerçekçi

(231) VUK'nda yer alan değerlendirme ölçüleri sadece kavramsal bir kaostur. Gerçekte iki temel değerlendirme ölçüsü vardır. Bunlar maliyet bedeli ile rayiç bedeldir. Rayiç bedel de işletme içine girince maliyet bedeline dönüştüğünden, işletme bazında tek değerlendirme ölçüğü olarak maliyet bedeli vardır. Bu fikir için bkz. SABAN (1), s.352.

(232) SABAN (1), s.353.

bir değerleme sistemi oluşturulamamıştır⁽²³³⁾.

III.2. Stok Değerleme Yöntemleri

Emtia değerlemesi, vergi uygulaması yönünden Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılmakla birlikte, işletme bünyesinde de iktisat ve muhasebe kuralları paralelinde özel değerleme yöntemleri kullanılmaktadır.

İmalatçı işletmelerde stok değerlemesi olarak tanımlanan emtia değerlemesi, hammadde ve malzemenin imalata sevki ile nihai mamulün elde edilmesi aşamalarını içeren değişik yöntemler ile yapılagelmektedir. Ancak, bu metodların hemen hepsi de emtianın maliyet bedeliyle değerlemesini ifade etmektedir.

İşletme bünyesinde emtia değerlemesi de maliyet bedeli ölçüsü ile yapılmaktadır. TTK'nda 461. maddede stokların değerlenmesinde maliyet bedeli esas ölçü olarak alınmaktadır. Ancak bu maddede yer alan hüküme göre; stokların maliyet bedelinin bilançonun düzenlenme zamanında cari fiyattan fazla olması durumunda stoklar cari fiyatla bilançoda yer alabilecektir. İşletme bünyesindeki değerlemede birbirinden farklı yöntemler kullanılmaktadır. Sözkonusu değerleme yöntemlerinden başlıcaları fiili maliyet ile değerleme, ortalama maliyet ile değerleme ve itibari maliyet ile değerlemedir. Bunlar sırasıyla ele alındıktan sonra Türkiye'de mevzuat engeli nedeniyle uygulanamayan stok değerleme yöntemlerinden bahsedilecektir.

III.2.1. Fiili Maliyet İle Değerleme

Fiili maliyet ile değerleme yönteminde emtianın maliyet bedeli, çeşitli tarihlerdeki mal akımı dikkate alınmak suretiyle tespit edilmektedir. Bu metotta, çeşitli tarihlerde satın alınan çeşitli partilere mensup emtialar ayrı ayrı muhafaza edilmekte ve stok kartlarında her parti kendi maliyet bedeliyle gösterilmektedir. Emtia stoklarında çıkış olduğunda ise, her emtia kendi orjinal maliyet bedeliyle değerlenmektedir.

(233) Öztin AKGÜÇ, Mali Tablolar Analizi, 8. bası, İstanbul, 1990, s.385.

III.2.2. Ortalama Maliyet İle Değerleme

Ortalama maliyet bedeli ile değerlendirme yöntemi, işletmede muhtelif alış fiyatlarıyla mevcut bulunan emtiaların miktarları ile toplam değerlerini bir değerine oranlayarak ve her emtia çıkışını bu ortalama maliyet bedeli ile değerlendirme esasına dayanır. Üç şekilde uygulanabilmektedir. Bunlar basit aritmetik ortalama yöntemi, ağırlıklı aritmetik ortalama yöntemi, hareketli ortalama yöntemidir. Bunlar sırasıyla ele alınacaktır.

III.2.2.1. Basit Aritmetik Ortalama Yöntemi

Basit aritmetik ortalama yöntemi, dönem başı emtia mevcudunun, birim maliyet bedeliyle dönem içinde satın alınan emtianın maliyet bedeli toplanarak satın alınan emtiaya ilişkin fatura sayısına bölünür ve böylece elde edilen ortalama maliyet bedeli ile değerlendirme işlemi yapılır.

III.2.2.2. Ağırlıklı Aritmetik Ortalama Yöntemi

Ağırlıklı aritmetik ortalama yöntemi ile maliyet bedelinin tespiti sırasında emtianın miktar ve fiyatı bir arada dikkate alınmaktadır. Bu yöntem ile değerlendirme, işletmeye her emtia girişinden sonra değil belirli bir dönem için yapılmaktadır. Bu yöntemin belirli dönemler itibariyle maliyet bedelinin tespitinde sözkonusu olması nedeniyle; piyasa hareketlerinin devamlı dalgalanmalar göstermemesi gereklidir. Bunun yanısıra, sözkonusu yöntem ile maliyet bedelinin tespit edildiği işletmelerde, bir sonraki ayın emtia ihtiyacının, önceki ayın sonunda alınması şarttır.

III.2.2.3. Hareketli Ortalama Yöntemi

Hareketli ortalama yönteminin esasını, işletmeye her yeni parti emtia girişinden sonra yeni bir maliyet bedeli tespiti teşkil etmektedir. Bu yöneme göre, maliyet bedelini hesaplamak için işletmeye en son emtia girişinden sonraki değerler toplamı (mevcut emtia ve son parti emtianın değeri), bu değerlerin ilişkin olduğu miktara oranıdır⁽²³⁴⁾.

(234) Nadir ARICA, "İktisadi İşletmelerde Stok Değerlemesi -1-2", Maliye ve Sigorta Yorumları, 1-15 Mart 1997, Sayı:243-244, s. 95-96.

III.2.3. İtibari Maliyet İle Değerleme

İtibari maliyet yöntemi, Türkiye uygulaması bakımından FIFO ve LIFO yöntemleri olarak uygulanabilmektedir. Bunlar sırasıyla ele alınacaktır.

III.2.3.1. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO - First In First Out)

Bu yöntemde satılan veya imalata verilen malların işletmeye ilk giren mallardan olduğu varsayılır. Malların çıkışının, takvim olarak önce alınandan başladığı ve sıranın buna göre devam ettiği düşünülür. Dönem sonu geldiğinde işletmede stok olarak kalan emtia, tarih olarak en son işletmeye giren malıdır. Stok maliyeti doğal olarak en son işletmeye alınan malların maliyetlerine göre yapılır⁽²³⁵⁾.

III.2.3.2. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO - Last In First Out)

LIFO (son giren ilk çıkar) yöntemi adından da anlaşılacağı üzere FIFO yönteminin tersi bir yöntemdir. Bu yöntemde satılan veya imalata verilen malların işletmeye son giren mallardan olduğu varsayılır⁽²³⁶⁾.

Yöntemin özelliği sebebiyle, bir taraftan satılan malın maliyetleri yüksek ve dolayısıyla satış karının düşük olması sağlanırken; diğer taraftan dönem sonu emtia stoklarının ve bilanço aktif toplamının düşük miktarlarda kalmasına neden olunmaktadır. Bundan dolayı dönem kazancı düşük çıkmaktadır. Bu şekilde fiktif karlar, vergileme dışında bırakılmaktadır. Ancak, yöntemin etkisi, enflasyon dönemlerinde bu şekildedir. Ters durumlarında, örneğin, deflasyon dönemlerinde, yöntem, yükümlülerin ilerideki dönemlerde ödeyebileceği vergileri, daha önce ödemesine yol açmaktadır⁽²³⁷⁾.

⁽²³⁵⁾ Ejder AYANOĞU. "Stok Değerleme Yöntemleri ve 1996 Uygulaması", *Vergi Dünyası*, Sayı:174, Şubat 1996, s. 69.

⁽²³⁶⁾ Son giren ilk çıkar yöntemine ilişkin geniş açıklamalar için bkz; Ayten ERSOY, "Enflasyonist Ortamlarda Stok Değerleme Yöntemlerinin Seçimi", *Vergi Sorunları*, S.80, s.71.

⁽²³⁷⁾ Mehmet KORKUSUZ, "Dönem Sonu Stoklarının Değerlemesinde LİFO Yönteminin Uygulamasının Sonuçları", *Ankara SMMO Bülteni*, Aralık 1996-Ocak 1997, Sayı:70-71, s. 7., Ayrıca bkz; Ejder AYANOĞLU, (1) "Vergi Usul Kanunu'na Göre Mal Stoklarının Değerlemesi ve 1996 Yılı Uygulaması", *Maliye Postası Dergisi*, 1 Ocak 1997, s. 76-77.

4008 sayılı Kanunla VUK'nun 274. maddesine yapılan değişlikle, 11.1.1996 tarihinden itibaren LIFO yönteminin uygulanmasına izin verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesi yapılan düzenlemeden sonra, "Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeliyle değerlenir. Mükellefler, satın aldıkları veya imal ettikleri emtianın maliyet bedelini, son giren ilk çıkar yöntemini uygulamak suretiyle de tesbit edebilirler. Bu yöntemi seçenler, en az beş yıl süre ile bu yöntemden vazgeçemezler. Bu yöntemin uygulama usul ve esaslarını tesbit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir ..." şeklini almıştır. Görüldüğü gibi LIFO yönteminin kullanılması konusunda bir zorunluluk bulunmamaktadır. Dileyen mükellefler bu yöntemi, dileyenler ise diğer yöntemlerden birini kullanabileceklerdir. Maddede geçen "maliyet bedeli" ifadesinin ne anlama geldiği VUK'nun 262. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddede, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin bütün giderlerin toplamı, maliyet bedeli olarak tanımlanmıştır.

Kanun koyucu, bir taraftan VUK'nun 274. maddesinde yaptığı değişiklik ile LIFO yönteminin kullanılabilmesine izin verirken, diğer taraftan da bu yöntemi kullananlar ile amortisman tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan yükümlülerin işletmelerinde kullandıkları yabancı kaynaklar için ödedikleri finansman giderlerinin indirimine sınırlamalar getirmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlığını taşıyan 41. maddesine, 4008 sayılı kanunun 25. maddesiyle eklenen 8 numaralı bent hükmü ile, dönem sonu stoklarını "Son Giren İlk Çıkar Yöntemi" (LIFO) ile değerleyen veya işletmenin aktifine kayıtlı iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan mükelleflerin, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklar için ödedikleri faiz, komisyon, vade farkı, kur farkı, kar payı ve benzeri adlar adı altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurlarının (yatırım maliyetine eklenenler hariç), indirim oranı uygulamak suretiyle bulunacak kısmının %25'inin, gider olarak indirilmesine izin verilmeyeceği açıklanmıştır⁽²³⁸⁾. Sanayi siciline kayıtlı imalatçıların, imalat faaliyetlerinde kullandıkları

(238) Gider kısıtlamasına ilişkin açıklamalar için bkz, Necati UĞUR, "Dönem Sonu Stoklarını Son Giren İlk Çıkar Yöntemine Göre Değerleyen veya Yeniden Değerleme Uygulayan İşletmelerde Yabancı Kaynak Gider Kısıtlaması", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:238, 15 Aralık 1996, s. 30; Erdoğan SAĞLAM, Şenol TURUT, "Finansman Giderlerindeki Kısıtlama Nedeniyle Yeniden

yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurları, bu bendin kapsamı dışında tutulmuştur. Belirtilen %25 oranın %100'e kadar arttırmaya Bakanlar Kurulu; bent hükmünün uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bahsi geçen indirim oranının, VUK hükümlerine göre o yıl için belirlenmiş, yeniden değerlendirme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre, Maliye Bakanlığınca o yıl için hesaplanan ortalama ticari kredi faizi oranına bölünmesi suretiyle bulunacağı da, aynı bent metninde açıklanmıştır.

İndirim oranının tespitine ilişkin bir örnek vermek gerekirse; yeniden değerlendirme oranının %100, ortalama ticari kredi faiz oranının %110 olması halinde; indirim oranı ($100/110 = \%90$) olacaktır. İşletme 100.000.000 TL faiz ve komisyon gideri yapmış ise; finansman giderinin ($100.000.000 \times \%90 = 90.000.000 \text{ TL} \times \%25 = 22.500.000 \text{ TL}$ 'lik kısmı gider veya maliyet olarak dikkate alınmayacaktır. Buna göre yeniden değerlendirme oranı sabitken; ticari kredi faiz oranı yükseldikçe veya aradaki fark açıldıkça indirimi kabul edilmeyecek tutar azalacaktır. Yeniden değerlendirme oranı ile ticari kredi faiz oranının eşit olması halinde ise; finansman giderinin %25'i gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilmeyecektir.

LIFO yönteminin uygulamasının teşvik edilmesinin ana gayesi, işletmeleri özkaynak kullanmaya yönlendirmektir. Ancak, LIFO yöntemi, enflasyonun tüm etkilerini giderme ve mali tabloları anlamlı hale getirmede yeterince başarılı değildir. Yönelindiği alan itibariyle sınırlı sayılabilecek bu stok değerlendirme yöntemi de genel fiyat hareketlerinin bütün

Değerleme Yapıp Bu İşlemin Vergisel Avantajlarından Yararlanılmaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 190, Haziran 1997, s. 69; Bünyamin ÖZTÜRK, “Finansman Giderlerine Yönelik Kısıtlama”, *Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi*, S. 1997-1, s. 46; Serhat KUTLAN, Doğan ARGUN, “Gider Kısıtlaması Uygulamasının Beraberinde Getirdiği Sorunlar”, *Vergi Sorunları*, Sayı:101, s. 106; Süleyman KALKAN, “Enflasyon, Yabancı Kaynak Maliyetleri ve 4008 Sayılı Kanun, *Ankara SMMO Bülteni*, Sayı:70-71, Aralık 1996/Ocak 1997, s. 3; Halil ÇOŞKUN, “İşletmelerin Kullandıkları Yabancı Kaynaklara Ait Finansman Giderlerinin Bir Kısımının Ticari Kazancın Tespitinde Gider Yazılmaması Esası”, *Maliye Postası*, 15 Ocak 1997, s. 65; Nedim TÜRKMEN, “Yabancı Kaynak Gider Kısıtlaması Uygulamasının Esasları ve Eleştirisi”, *Vergi Sorunları*, Sayı:101, s. 23; Sema KÜÇÜK, Muzaffer KÜÇÜK, “İktisadi Kıymetlerin Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulan ve/veya Dönem Sonu Stoklarını LİFO Yöntemine Göre Değerleyen İşletmelerce Kazançtan İndirilmeyecek Finansman Giderleri”, *Vergi Dünyası*, Sayı:182, Ekim 1996, s. 90.

etkilerini giderememektedir⁽²³⁹⁾.

Sonuç olarak; belirtilen bu nedenlerle, Türkiye’de yaşanan genel ekonomik koşullarda belirgin bir değişiklik olmadığı sürece, stok değerlemede LIFO yönteminin uygulanmasının, fiktif karları yani enflasyon nedeniyle doğan görüntü gerçek olmayan kârları vergi dışında tutma konusunda sınırlı ölçüde yararlı olabileceği ifade edilebilir.

VUK’nun yukarıda açıklanan hükümlerine göre değerlemede esas, vergi matrahlarının hesaplanmasına yönelik olup iktisadi kıymetin türüne göre değerlendirme ölçüsü farklıdır. VUK stokların değerlemesinde ise maliyet bedeli esas almıştır.

Türkiye’de uygulama ve yasal düzenlemeler, maliyet esasına dayanan stok değerlendirme yöntemlerini benimsemiştir. Türkiye’de uygulanabilen Maliyet Bedeli esasına dayanan stok değerlendirme yöntemleri ise; 1- FIFO, 2- LIFO, 3- Ağırlık Ortalama Maliyet, 4- Hareketli Ortalama Maliyet yöntemleridir. Şimdi Türkiye’de uygulanamayan yöntemlerden bahsedilecektir.

III.2.4.Diğer Stok Değerleme Yöntemleri

III.2.4.1. İlk Gelecek Olan İlk Çıkar Yöntemi (NIFO-Next In First Out)

Bu yöntemde; çıkışlar, çıkış tarihinden sonra işletmeye girecek ilk partinin birim maliyeti üzerinden değerlendirilmektedir. NIFO yönteminde sipariş edilen ilk madde ve malzemeler işletmeye girmemiş olsa dahi, sipariş maliyetleri, çıkışların değerlendirilmesinde dikkate alınmaktadır. Normal koşullarda, NIFO yönteminde esas alınan birim fiyatı, piyasa fiyatına yakın olmaktadır. LIFO ve FIFO yöntemine göre, bu

⁽²³⁹⁾ Serhat KUTLAN, “LIFO Yönteminin Özellikleri”, *Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi*, 1997/3, s. 62; Necdet SAĞLAM, “Stokların Değerlenmesi, Son Giren İlk Çıkar Yöntemi”, *Eskişehir Sanayi Odası Bülteni*, Sayı: 285, Haziran 1995, s. 37; Zeynep AVCILAR, “Enflasyon ve Vergi Mevzuatı Bakımından Stokları LIFO (Son Giren İlk Çıkar) Yöntemi İle Değerleme”, *Vergi Sorunları*, Sayı:107, s. 156 vd.; Nuran CÖMERT DOYRANGÖL, “Stok Değerlemede Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yönteminin Kullanılması”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 105, s. 106.

yöntem daha az uygulama alanı bulmaktadır⁽²⁴⁰⁾.

Bu yöntemin, stoklarının fiilen katlanılan harcamalara göre değil de fiktif hesaplara göre değerlendirilmesi eleştirilmektedir. Buna karşılık bu yöntemi savunanlara göre işletmeye giren malın işletme bakımından arzettiği değer, bunun yeniden veya değerlendirilme gününde alınması halinde katlanılacak harcamalar tutarındır. Vergileme bakımından kârın doğruluğunun ve gerçekliğinin tesbiti ve zararların vergilendirilmemesi ancak bu yöntemin uygulanmasına bağlıdır⁽²⁴¹⁾.

III.2.4.2. En Yüksek Fiyatlı İlk Çıkar Yöntemi (HIFO-Highest In First Out)

Bu yöntemde de, en yüksek fiyatlı partinin ilk çıktığı varsayılmaktadır. Böylece üretim maliyetlerine yüklenen tutarlar sürekli olarak en yüksek fiyatlardan olurken, stoklar daha düşük fiyatlarla değerlendirilmektedir. Fiyatların sürekli yükselme gösterdiği durumlarda, HIFO yöntemi ile LIFO yöntemleri birbirine yakın sonuçlar vermektedir⁽²⁴²⁾.

III.2.4.3. Yenileme Maliyeti (Cari Piyasa Fiyatı) Yöntemi

Bu yöntemde, üretime verilen ilk madde ve malzemelerin değerlendirilmesinde, o anda piyasada cari olan fiyatlar uygulanmaktadır. Başka bir deyişle, üretimde kullanılan ilk madde ve malzemenin yerine yenisini koymak için katlanılacak fedakarlık ne ise, çıkış maliyetleri de ona göre belirlenmektedir.

Enflasyon dönemlerinde, maliyetlerin doğru biçimde hesaplanmasına olanak veren, yenileme maliyeti yöntemi, görüntü karları ortadan kaldıracığından işletme sermayesinin

(240) Ertuğrul ÇETİNER, *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama*, Gazi Üniv. Meslek Eğitimi Fakültesi Yayınları, Ankara, 1991, s. 51-53., Masum TÜRKER, "Stoklarda Değerleme", *Yaklaşım*, Sayı:62, Şubat 1998, s. 44

(241) Güneri ERGÜLEN, "İşletmelerde Vergilendirmenin Bazı Aksaklıkları", *Sanayide Yeni Ufuk Eskişehir Sanayi Odası Dergisi*, Sayı: 97, Eylül-Ekim-1997, s. 21.

(242) Mehmet ÖZKAN, "Stok Değerleme Yöntemleri", *Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi*, Yıl:8, Sayı:, 1992, s. 43; KUTLAN, s. 62; SAĞLAM, s. 37; AVCILAR, s. 156; DOYRANGÖL, s. 106.

üretim gücünün korunmasını sağlayarak, işletmenin finansman gücünü arttırmaktadır.

Bir çok ülkede uygulama alanı bulan ve gün geçtikçe uygulaması yaygınlaşan yenileme maliyeti yöntemi yalnızca üretime giren ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki değişmeyi üretim maliyetlerine yansıtmakla kalmayıp, bilanço dönemlerinde, eldeki mevcut stokların da yenileme fiyatlarıyla bilançoda yer almalarına imkan vermektedir⁽²⁴³⁾.

III.2.4.4.En Düşük Fiyatla Giren İlk Çıkar Yöntemi (LOFO - Lowest in First-Out)

Bu yöntemde en düşük fiyatla girenler ilk çıkar. Böylece bu yöntem aracılığı ile bilanço günü bilançoda yer alacak stoklar en yüksek fiyatlı olanakları ile aktifleştirilebilecektir.

Bu yöntem FIFO yöntemine benzemektedir. Aralarındaki fark ise ilk çıkanların FIFO yönteminde; en yüksek fiyatlarla, LOFO yönteminde; en düşük fiyatlarla değerlendirilmesidir⁽²⁴⁴⁾.

Yenileme maliyeti yöntemi, FIFO, NIFO, LOFO gibi yöntemlerin bugünkü mevzuatımızda vergi yasaları açısından uygulama alanı bulunmamaktadır. Ancak vergisini ödemek kaydı ile bu yöntemlerin her zaman işletmecilik açısından uygulanabilmesi mümkündür.

III.3. Yeniden Değerleme

İşletme bilançolarının enflasyonun etkisinden arındırılması suretiyle gerçek durumun ve elde edilen gerçek gelirin saptanması amacıyla, 19.2.1963 tarih ve 205 sayılı yasa ile VUK'na eklenen yeniden değerlendirme müessesesi, yine zaman içerisinde birtakım değişikliklere uğramış ve VUK mükerrer md.298'de son halini almıştır.

Yeniden değerlendirme, işletmenin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin günün ekonomik koşullarına göre gerçeğe en yakın değerlerinin matematiksel olarak tespiti

(243) ÇETİNER, s. 253.

(244) ÖZKAN, s. 45.

işlemdir⁽²⁴⁵⁾.

Enflasyonist ortamlarda işletmelerin bilanço değerleri piyasa değerlerinin altında kalmakta, amortismanlar gereğinden düşük ayrılmakta ve bu nedenler işletme kârının gerçek karından yüksek olmasına sebep olmaktadır. Sonuç olarak vergi yükü artmakta, fiktif (görüntü-gerçek olmayan) karlar üzerinden vergi alınmakta ve “enflasyon vergisi” diye tabir edilen neticeler doğmaktadır⁽²⁴⁶⁾. İşte bahsedilen olumsuzlukların önüne geçmek bakımından yeniden değerlendirme müessesesi önem arz etmektedir.

Yeniden değerlendirme ile yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi varlıklarının maliyet bedelleri ile birikmiş amortismanlar, para değerindeki değişme, diğer bir ifade ile genel fiyat artışına göre yeniden hesaplanarak cari değerlerine yükseltilir. Yeniden değerlendirme ile eski değer arasındaki fark, değer artışı olarak pasifte özel bir hesapta gösterilir. Mali açıdan değer artışı ilke olarak kar sayılmaz ve vergiye tabi tutulmaz. Amortisman ayrılmaya yeni değer üzerinden devam olunur.

Yeniden değerlendirme müessesesinden bilanço esasına göre defter tutan mükellefler yararlanacaktır. Bu müesseseden yararlanmak ihtiyaridir. Ancak 1.1.1994 tarihinde yürürlüğe giren Tek Düzen Muhasebe Sisteminde yeniden değerlendirme yapma zorunluluğu getirilmiştir.

Yeniden değerlendirilecek iktisadi varlıklar işletmenin bilançosunda gösterilmiş ve amortismanına tabi olmalıdır. Bunun yanında iktisadi varlığın, bir önceki hesap döneminde işletme aktifine girmiş olması gerekir⁽²⁴⁷⁾.

Yeniden değerlendirme oranı, Maliye Bakanlığınca, bir önceki yıla göre DİE'nin Toptan Eşya Fiyatları Genel İndeksinde meydana gelen ortalama fiyat artışı oranı esas alınarak

(245) Nadir ARICA, “İktisadi İşletmelerde Yeniden Değerleme”, Maliye ve Sigortalar Yorumları, Yıl:3, Sayı:71, s. 50; Yeniden değerlemeye ilişkin farklı tanımlar için bkz; Yalçın AMANVERMEZ, Yeniden Değerleme, Ankara, 1982, s. 7. Erdoğan ARSLAN, “Yeniden Değerleme”, Maliye Postası, Sayı: 294, s. 35.

(246) HIZIR TARAKCI, “Yatırım Kredilerinin Kullandıkları Para Cinsine Göre Yeniden Değerleme Sistemimizde Ortaya Çıkardıkları Sonuçların Karşılaştırılması”, Vergi Dünyası, Sayı:149, s. 28

(247) Mehmet ARSLAN, Vergi Hukuku, Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ya.No:1997/1, Malatya, 1997, s. 140.

göre belirlenir. (VUK, Mükerrer m.298/10).

Yeniden değerlendirme müessesesi şu şekilde uygulanır:

-Duran varlığın değeri, yeniden değerlendirme oranı ile çarpılarak duran varlıktaki değer artışı bulunur.

-Birikmiş amortisman yeniden değerlendirme oranı ile çarpılarak birikmiş amortismanlardaki değer artışı bulunur.

-Duran varlıkta ortaya çıkan değer artışından birikmiş amortismanında meydana gelen değer artışı düşülerek yeniden değerlendirme artış fonu bulunur. Bulunan değer artışı, bilançosunun pasifinde yer alan yeniden değerlendirme hesabında gösterilir, Gelir vergisi mükellefleri bu fonu başka hesaba aktaramazlar, aktarırsa veya sermayeye ilave edilmesi halinde işletmeden çekilen değer olarak kabul edilir⁽²⁴⁸⁾.

Yeniden değerlendirme müessesesinin bir olumsuz yönü, LIFO konusundan bahsedilirken de değinildiği gibi, yeniden değerlemeden yararlanan yükümlüler, işletmelerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin vergi matrahından indirilmesine sınırlama getirilmiş olmasıdır. Bu sınırlama yeniden değerlendirme müessesesinin vergi avantajını zayıflatmaktadır.

III.4. Amortismanlar

Amortisman, bir işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya, değerden düşmeye konu olan varlıkların değerinin yok edilmesidir (VUK, md.313, I).

GVK. 40. md. amortismanları gerçek usulde ticari kazancın saptanmasında gayrisafi gelirlerden indirilebilecek giderler arasında belirtmiştir. Bundan dolayı amortisman dönem kazancını daraltan bir işlemdir⁽²⁴⁹⁾.

Yasal ölçülere uygun olarak, her hesap döneminde varlığın değerinin bir bölümü indirilerek giderlerle ilişkilendirilmekte, amortisman süresinin sonunda, değer tamamen yok edilmiş olmaktadır. Amortisman süresinden sonra dahi o varlık yine eylemli olarak işletmede kullanılabilen ancak işletme kayıtlarında o varlık, artık yalnızca bir "iz"

(248) ARSLAN, s. 143.

(249) Selim KANETİ, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 217.

bedeli ile takip edilmektedir⁽²⁵⁰⁾.

Türk Ticaret Kanununun 460. madde hükmü işletmeleri amortisman politikalarını belirlemede ve uygulamada tamamen serbest bırakmıştır. Ancak VUK'nda bu konuda sınırlayıcı hükümler mevcuttur. Öncelikle VUK işletmeye dahil bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılabilmesini bazı koşulların varlığına bağlamıştır. Buna göre iktisadi kıymet işletmeye dahil olmalı, işletmede birden çok yıl kullanılmalı, aşınmaya yıpranmaya ya da değer kaybına uğramaya elverişli olmalıdır. Amortisman oranları, iktisadi kıymetin maliyet bedeline uygulanır. Amortisman süresi, iktisadi kıymetin işletme aktifine girdiği yıldan başlar ve (1) rakamı yükümlünün uyguladığı orana bölündüğünde amortisman süresi yıl olarak hesaplanmış olur. VUK genel olarak üç çeşit amortisman öngörmüş, özel olarak da madenlerde uygulanacak amortisman hükmünü düzenlenmiştir⁽²⁵¹⁾.

III.4.1. Normal Amortisman

VUK md.315'de düzenlenen bu yöntemle göre yükümlüler amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin değerini %20 oranından çok olmamak üzere, serbestçe belirledikleri oranlar üzerinden amortisman tabi tutarlar. Ancak Maliye Bakanlığı bazı hallerde %20'den yüksek bir oran belirleyebilir. Yıllık amortisman payının hesabı, şu şekilde formüle edilebilir;

$$\text{Yıllık Amortisman Payı} = \text{Maddi Duran Varlık Değeri} \times \text{Amortisman Oranı}$$

Genel olarak duran varlıklar için amortisman payını hesaplamada yıllık esası beminsenmiştir⁽²⁵²⁾.

III.4.2. Azalan Bakiyeler Usulünde Amortisman

Yatırımları teşvik eden bir amortisman usulüdür. Bu usulde her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, daha önce ayrılmış olan amortismanlar toplamından indirilmesiyle saptanır. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı %40'ı geçmemek üzere

(250) KANETİ, s. 217.

(251) ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 286.

(252) Binek otomobilleri için farklı bir düzenleme vardır. Bkz; BEKTÖRE, BENLİĞIRAY, ERDOĞAN, s. 140.

normal amortisman oranının iki katıdır. Bu usul sadece bilanço usulüne göre defter tutan yükümlülere tanınmış bir seçenektir⁽²⁵³⁾.

III.4.3. Fevkalade Amortisman ve Madenlerde Amortisman

VUK md. 317'de düzenlenen usule istisnai hallerde uygulanabilmektedir. İşletmede kullanılan iktisadi kıymetler doğal afetler nedeniyle değerlerini tamamen ya da kısmen yitirmişlerse, yeni icatlar dolayısıyla teknik verimlerini ve değerlerini yitirdikleri için tamamen ya da kısmen kullanılamaz hale gelmişlerse, cebri çalışma nedeniyle aşırı yıpranmaya uğramışlarsa yükümlülerin başvurusu üzerine Maliye Bakanlığı o başvuruya münhasıran amortisman oranı belirler.

Madenlerde söz konusu olan amortisman yöntemine göre yine her madene münhasır olmak üzere Maliye ile Sanayi ve Ticaret Bakanlıklarınca belirlenecek amortisman oranları uygulanır⁽²⁵⁴⁾.

III.5. Yenileme Fonu

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından veya hasar halinde sigortadan alınan tazminat dolayısıyla doğan kâr, belli şartlarla yenileme fonuna alınabilir (VUK, md.328.329).

Yenileme fonu, bilanço esasında defter tutan mükelleflerce teşkil edilebilmektedir. Satılan iktisadi kıymetin yenilenmesine karar verilmiş olması veya yenilenmesinin zaruri olması ya da karın aynı nevi'den bir iktisadi kıymetin alınmasına tahsis edilmiş olması gerekir. Yenileme fonuna alınan karın üç yıl içinde kullanılması gerekmektedir. Aksi halde vergi matrahına dahil edilecektir. Yenileme fonu ile satın alınan yeni kıymetlerin amortismanı, yenileme fonundan mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra, itfa edilmemiş kısım kalırsa, buna ait amortismanlar normal şekilde cari yıl giderlerine intikal ettirilir⁽²⁵⁵⁾.

(253) Geniş açıklama için bkz; Nurettin EROĞLU, *Vergi Usul Kanunu, (Açıklamalı ve İctihath)*, Ankara, 1995, s. 514.

(254) EROĞLU, s. 503.

(255) EROĞLU, s. 548.

IV. GERÇEK GELİRİN TESBİTİNDE ENFLASYON MUHASEBESİ

Enflasyon muhasebesi, enflasyon nedeniyle muhasebe biliminin dayandığı parayla ölçme ilkesinin işlevini yitirmesi nedeniyle, bu işlevin yeniden tesisine yönelik bir çözümlenmeyi ifade eder. Enflasyon muhasebesi kavramı ile anlatılmak istenen konu, enflasyondan kaynaklanan fiktif (görüntü) kârların vergi dışında bırakılması ve bu kârların vergilendirilmemesinin sağlanmasıdır. Başka bir ifade ile vergileme açısından enflasyon muhasebesi, enflasyonist ortamlarda gerçek gelirin vergilendirilmesini fiktif (görüntü-gerçek olmayan) gelirlerin vergilendirilmemesini sağlamaya yöneliktir.

29 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı, enflasyon muhasebesini, hiper enflasyonlu ekonomiler için öngörmektedir⁽²⁵⁶⁾. Yani hiper enflasyon⁽²⁵⁷⁾ yaşanmayan ekonomilerde enflasyon muhasebesi ihtiyaridir.

Geleneksel muhasebenin enflasyonist dönemlerde gerçek geliri (kâr) belirlemede yetersiz kalması üzerine çeşitli enflasyon muhasebesi yöntemleri önerilmiştir. Bunlardan “Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi” ve “Cari Değer Muhasebesi” oldukça kabul görmektedir⁽²⁵⁸⁾. Bununla birlikte 29 No’lu UMS’de bu iki yöntemin uygulanabileceğini belirtmektedir. Genel fiyat düzeyi muhasebesinde, faaliyet sonuçları yani kâr, tüm kalemler aynı satınalma gücü birimine göre belirlendikten sonra gelirlerle maliyetlerin karşılaştırılması suretiyle tespit edilmektedir. Cari değer muhasebesinde ise işletmenin faaliyetini sürdürürken karşılaştığı cari fiyat hareketleri esas alınmaktadır. Bu şekilde fiyat hareketlerinin işletme üzerindeki etkisi giderilmeye çalışılmaktadır. Kâr, işletme varlıklarını ikame ettikten sonra artı değer yani gelir elde edilmişse söz konusu olacaktır⁽²⁵⁹⁾.

(256) **Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)**, Çev: Tuba DURMAZ, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, Ya.No: 7, İstanbul, 1992, s. 234.

(257) Hiper enflasyon göstergelerinden biri olarak, üç yıllık kümülatif enflasyon oranının %100’e yaklaşıyor veya geçiyor olması öngörülmektedir. Ancak gösterge kabul edilecek ekonomik şartlar sınırlanmamıştır. Bkz; Uluslararası Muhasebe..., s. 234.

(258) Yusuf SÜRME, “Enflasyonun Etkilerinin Muhasebesi”, *Vergi Sorunları*, Aralık 1996, Sayı: 87, s. 69.

(259) Erdoğan ARSLAN, (1) “Enflasyon Muhasebesinin Neresindeyiz”, *Yaklaşım*, Yıl:5, Sayı:53, Mayıs 1997, s. 16.

TMS 2’de “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama”ya ilişkin standart yer almaktadır. Finansal tabloların düzenleme esaslarını içermektedir.

Bahsedilen bu yöntemler ve TMS 2 fiktif (görüntü) kârların vergilendirilmemesini sağlamaktadır. Ancak ülkemizde bu yöntemlerin uygulanması vergi mevzuatı bakımından mümkün değildir⁽²⁶⁰⁾. Vergi reform tasarısında bahsedilen yöntemler bağlamında herhangi bir düzenleme getirmemektedir.

Bununla birlikte, vergi yasalarımızda enflasyonu varlığı nedeniyle oluşan fiktif kârların, yani gerçek olmayan gelirlerin vergilendirilmemesini sağlayan bir takım düzenlemeler mevcuttur. Bunlar bir anlamda enflasyon muhasebesinin bir parçası olarak görülebilir. Bunlar, daha önce de bahsedilen yeniden değerlendirme yöntemi, son giren ilk çıkar (LIFO) stok değerlendirme yöntemi, maliyet bedeli artırımını (GVK md.38,39), hızlandırılmış amortisman yani azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılması, yenileme fonudur. Menkul sermaye iratlarında reel tutarların vergilendirilmesi bakımından nominal gelirlere indirim oranının uygulanması alacak ve borç senetlerinin reeskontu (VUK, 281-285) bu müesseseler arasında sayılabilir⁽²⁶¹⁾.

Bununla birlikte vergi yasalarında vergi yüklerinin enflasyon etkisiyle farklılaşmasını engelleyecek düzenlemelerde vardır. Bunlar vergi tarifesinin dilimlerinde yer alan tutarların artırılması, indirim ve istisnaların yeniden değerlendirme oranında artırılması gibi düzenlemelerdir. Bu düzenlemeler, gelirin gerçekliliğinin tespitine yönelik değil vergi yükünün artmadan aynı düzeyde kalmasına yöneliktir.

Ayrıca finansman giderleri kısıtlamasında enflasyon muhasebesinin vergi yasalarındaki bir parçası olduğu da ifade edilmektedir⁽²⁶²⁾. Finansman giderleri kısıtlaması, enflasyonun varlığına rağmen ilgili dönem vergi matrahını arttıran, işletmenin daha fazla vergilendirilmesini sağlayan bir niteliktedir. Ancak bu nitelik, yeniden değerlendirme ve LIFO yöntemini uygulayan işletmelerle sınırlı olup, enflasyonist dönemlerde

(260) Nalan AKDOĞAN, “Enflasyon muhasebesi İle Genel Kârın Saptanması ve Fazla Vergi Ödenmesinin Önlenmesi”, **MÖDAV Bülteni**, Sayı:7, 5 Temmuz 1997, s. 28.

(261) Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, “Enflasyon Muhasebesi Konusundaki Yasal Düzenlemeler”, **MÖDAV Bülteni**, Sayı: 7, 5 Temmuz 1997, s. 35.

(262) ARSLAN, s. 29.

borçlanmanın getirdiği vergileme avantajlarını önlemeye yöneliktir. Görüldüğü gibi gider kısıtlaması, LIFO yönteminden beklenen, gerçek gelirin belirlenmesi amacının gerçekleşmemesi sonucunu doğurmaktadır.

Enflasyon muhasebesinin amaçlarına yardımcı olan yasal düzenlemelerden biri de amortisman süresinin kısa tutulması olduğu ifade edilmektedir⁽²⁶³⁾. Bu ifadenin gerekçesi, işletmede kullanılan sabit kıymetlerin teknik amortisman süresinin, yasadaki düzenlemeden anlaşılan 5 yıllık amortisman süresinden fazla olmasıdır. Ancak bu gerekçe her zaman geçerli değildir. Çünkü teknolojinin hızla geliştiği günümüzde, verimliliğin artırılabilmesi, teknolojinin takibine bağlıdır bu ise ekonomik amortisman süresinin teknik amortisman süresinden kısa olmasını sonuçlamaktadır. Bunun en güzel örneği bilgisayarlardır.

V. GELİRİN GERÇEKLIĞİ İLKESİNDEN SAPMALAR

V.1. Götürü Usul

V.1.1.Genel Olarak Götürü Usul

Modern gelir vergileri, gelirin gerçek miktarlar üzerinden kavranmasını benimserler. Türk Gelir Vergisi Kanunu da vergiye tabi gelirin gerçek usule göre tespit edilmesi esasını kabul etmiştir. Gelirin gerçek usulde tespiti, gerçek işlemlerin kaydedilmesi yoluyla gelirin hesaplanması demektir. Bu ise düzenli muhasebe kayıtlarının tutulmasını zorunlu kılar. Yükümlünün gerçek işlemlerinin yer aldığı bilanço ve envanter kayıtlarına göre safi kazanç, yükümlü tarafından idareye beyan edilir. Bu yöntem yükümlünün kişisel ve ailevi durumunu dolayısıyla bireylerin vergi ödeme güçlerini dikkate alır.

Ancak bazı durumlarda gelirlerin safi tutarının muhasebe sistemi ile kavranması çok zor ve elde edilecek vergi gelirine kıyasla idari masraflar çok aşırı olabilir. Bu durumda gerek vergi matrahını oluşturan safi kazanç gerekse bizzat vergi tutarı, bir takım dış belirtiler gözönüne alınarak idarece saptanır⁽²⁶⁴⁾. Gelirin gerçek usulde tespiti ve beyan

(263) ARSLAN, s. 36.

(264) Yusuf KARAKOÇ, (1) Sosyal Maliye, D.E.Ü. Hukuk Fak. Ya.No:61, İzmir, 1995, s. 77.

edilmesine istisna oluşturan bu usule Türk Vergi Sisteminde götürü usul denmektedir.

Götürü usulde, bireysel vergi ödeme güçleri gözönünde tutulmaksızın, vergi matrahları, genel ve objektif olarak idarece saptanır⁽²⁶⁵⁾. Götürü usul dendiğinde akla gelen safi kazancın idarece saptanması olmakla birlikte, giderler idarece saptanıp gelirler gerçek usulde tespit edilebilmektedir. Bazı yazarlar, safi kazancın idarece saptanmasına tam götürülük, yalnızca giderlerin idarece saptanmasına yarı götürülük demektedirler⁽²⁶⁶⁾. Ancak genellikle literatürde ilkinde götürü usul ikincisine götürü gider usulu denmektedir.

Götürü usulü, gerçek usulden ayıran en önemli özelliklerden biri gelirin tespitinde, doğrudan gelirle ilişkilendirilemeyen ancak dolaylı olarak gelirin göstergesi olabilecek unsurların dikkate alınmasıdır. Bu unsurlar yıllık işyeri kira bedeli, sahip olunan taşıt sayısı, taşıtlarının ağırlıkları, vb. olabilmektedir. Diğer önemli özellik ise götürü usulün genel ve objektif olmasıdır. Götürü usul, dış belirtiler bakımından benzer olanların tümünü aynı kazanç seviyesinde kabul ettiği için genel, yükümlülerin özel durumlarını dikkate almadığı için objektif bir yapıya sahiptir. Bir diğer önemli özellik ise vergi matrahının yükümlü tarafından bildirilmeyip idarece tespit edilmesidir⁽²⁶⁷⁾.

Götürü vergileme, götürü vergi yükümlülerinin gerçek gelirlerini yakalayamadığı için bu alanda vergi kaybına neden olduğu gibi, belge düzenini yıpratarak çevre alanlarda da vergi kaybına neden olmaktadır⁽²⁶⁸⁾. Götürü vergileme, gerçek gelirler üzerinden alınmaması nedeniyle götürü yükümlüler arasında da adil bir vergi dağılımı sağlayamamaktadır. Yani götürü vergilemenin yapısı nedeniyle fiilen ayrı miktarda gelir elde eden yükümlüler değişik miktarlarda vergi ödemek zorunda kalabilmektedirler. Yine fiilen farklı gelir elde edenlerde aynı miktarda vergi ödeyebilmektedirler⁽²⁶⁹⁾. Bunun yanında faaliyeti zararlı sonuçlanmış olan götürü yükümlüler de vergi ödemek durumunda

(265) HEREKMAN, s. 68.

(266) BULUTOĞLU, s. 144.

(267) Üiker TOPTAŞ, *Türk Vergi Sisteminde Götürü Vergileme ve Esnaf Sanatkar Kesimi*, TES-AR Yayınları, Ya.No:21, Ankara, 1996, s. 15.

(268) TOPTAŞ, s. 61.

(269) Arif NEMLİ, (1) *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası*, İ.Ü.İ.F. Yayınları, Ya.No:41, 3, İstanbul, 1979, s. 178-179.

kalabilmektedirler⁽²⁷⁰⁾. Vergilemenin, mali güce göre yapılamaması, elde edilen gelirlerin gerçek olarak kavranamamasından kaynaklanmaktadır.

Avrupa ülkelerinin çoğunda gelirin götürü olarak saptanması uygulamasına rastlanmamakta ancak götürü vergi kolaylıkları uygulanmaktadır. Götürü vergi kolaylıkları yükümlülerin gerçek harcamalarının tutarına bağlı olmamakta ve bazı kurallara uyan bütün yükümlüler bunlardan faydalanabilmektedir. Bu vergi kolaylıkları “vergi indirimleri, vergi kredileri, sıfır oranlı vergi dilimleri” vb. dir.

Örneğin Fransa’da tarım sektöründe birbirini izleyen iki yılda elde edilen toplam hasılat tutarı belirli bir miktarı aşmıyorsa götürü oranlar üzerinden vergilendirme söz konusudur.

Fransa’da uygulanan götürü vergilemede, götürü vergi yükümlüleri, alımlarını gösteren bir defter tutmak ve ekte de alım belgelerini ibraz etmek zorundadırlar. Ayrıca yükümlülerin beyanname verme zorunluluğu vardır. Ancak bu beyanname kimlik, kar ve ciroya ilişkin bilgilerin yer aldığı basit bir beyanname dir. Beyanname verilmediğinde idare, elindeki olanaklarla ciroyu saptar ve yükümlüye tebliğ eder. Eğer saptanan ciro götürülük limitlerini aşıyorsa yükümlü gerçek usule göre beyanname vermeye davet edilir.

İspanya’da ise esnaf ve sanatkarlar belirli bir sınıflandırma cetveline göre vergilerini öderler. Bu cetvelde iki metod vardır. İlki, belirli sektörler için düzenlenmiştir. İkincisinde, işte çalıştırılan işçi sayısı ya da ciro dikkate alınmaktadır⁽²⁷¹⁾.

V.1.2. 193 Sayılı GVK’nda Götürü Usul

Götürü usul kapsamına girecek yükümlülerin belirlenmesi açısından, 193 sayılı GVK’nun 47. ve 48. maddelerinde genel ve özel nitelikli koşullara yer verilmiştir. Yükümlünün götürü usul kapsamına girebilmesi için genel şartların tamamını, özel şartlardan da kendisi ile ilgili olanı taşıması gerekmektedir. Kanunda belirtilen genel şartlara göre, yükümlü kendi işinde bilfiil çalışması ya da bulunması gerekmekte, işyerlerinin Emlak Vergisine esas olan değeri ya da yıllık kirası belli bir tutarı aşmamalı ve

(270) KARAKOÇ, (1) s. 82.

(271) TOPTAŞ, s. 19, 20.

ticari, zirai veya mesleki kazançları nedeniyle gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamalıdır. Özel koşullar ise uygulamada yapılan faaliyet türleri dikkate alınarak belirlenmiştir. Özel şartlarda iş hacmi göstergeleri ve sınırları belirtilmiştir. Yükümlü bu sınırları aşmadığı takdirde götürü usulden yararlanabilmektedir. Götürü usule tabi olan yükümlünün kazancının tesbitinde defter tutulması, hesapların işlenmesi gerekmemektedir.

Götürü usul kapsamına giren yükümlülerin vergi matrahları kanun koyucu tarafından, genel olarak dereceler halinde ve her bir dereceye isabet eden matrahlar şeklinde tespit edilmiştir. Yükümlülerin hangi dereceye girecekleri ve kendileri için esas alınacak matrahın hangi tutarda olacağı, Maliye Bakanlığınca tespit edilen esaslara göre vergi dairesi tarafından belirlenmektedir. Derecelere ilişkin tutarlar belirlenirken, faaliyetlerin yapıldığı yörenin özellikleri de dikkate alınmaktadır.

Götürü gider usulünde ise gayrisafi gelir gerçek usulde belirlenirken, giderler ise yasada gösterilen götürü gider oranlarının gayrisafi gelir ile çarpımı neticesinde belirlenmektedir. Safi gelir ise belirlenen götürü giderin, gayrisafi gelirden mahsubu neticesinde ortaya çıkmaktadır⁽²⁷²⁾.

Gelir Vergisi Kanunu'nda; ticari kazançlar, ücretler ve serbest meslek kazançları ile ilgili hükümler içinde götürü usul, zirai kazançlar ve gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili hükümlerde ise götürü gider usulü düzenlenmektedir.

4369 sayılı kanunun 52. maddesi ile eklenen geçici 44. mad. ile götürülüğün kaldırılması ve basit usulün getirilmesine paralel olarak ortaya çıkabilecek problemlerin giderilmesi amacıyla geçiş dönemine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Basit usulün kabul edilmesi ile Gelir Vergisi sisteminden götürü usul kaldırılmış olmakta ve bu esasa tabi olan yükümlülerin gerçek kazançları üzerinden vergilendirilmesi sağlanmış olmaktadır.

Götürü gider usulü ise sadece gayrimenkul sermaye iratlarında hamen geçerliliğini korumaktadır. Buna karşılık zirai kazançlarda götürü gider usulü 4369 sayılı kanunun 81/C-3'den anlaşılacağı gibi kaldırılmıştır.

(272) KIZILOL, (2) s. 1119.

V.1.3. 4369 sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme

4369 sayılı Kanunun 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe girecek 31., 32., 33. maddeleri ile 193 sayılı kanunun 46., 47., 48. maddeleri değiştirilerek, götürü usulde ticari kazanç tespit yöntemi tamamen kaldırılmıştır. Değişik 46. md.ye göre 47 ve 48. maddelerdeki genel ve özel şartlara sahip olanların ticari kazançları basit usulde tespit olunur.

47. md de yer alan götürü usulün genel şartları, değişiklikle birlikte basit usulün genel şartları olmuştur. Bununla birlikte 2. bend değiştirilerek işyerinin Emlak Vergisine esas olan değeri yerine, emsal kira bedelinin belli bir tutarı aşmaması esas kabul edilmiştir. 48. md.de yer alan götürü usulün özel şartları oldukça sadeleştirilmiş ve basit usulün özel şartları oluşturulmuştur. Bu şartlar sadece alış, satış ve hasılat tutarları esas alınarak belirlenmiştir. Basit usulden, faaliyet hacimleri belirli bir düzeyi aşmayan yükümlülerin yararlandırılması hedeflenmiştir.

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır. Bu suretle tespit ve beyan olunan kazanç vergi tarhına esas alınır. Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanununun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile bu Kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler. Basit usulde vergilendirilen mükellefler, faaliyetlerine ilişkin mal alış ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorundadırlar. Bu belgelerin kayıtları, mükelleflerin bağlı buldukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulur. Sonuç olarak götürü usulün kaldırılması ve yerine basit usulün getirilmesiyle götürü usulden kaynaklanan sıkıntılarda ortadan kalkmaktadır.

V.2. Hayat Standardı Esası

V.2.1. Genel Olarak Hayat Standardı Esası

Hayat Standardı Esası, mükelleflerin yaşam düzeylerine uygun bir gelir miktarına göre vergi vermelerini sağlamaya yönelik olarak getirilmiş bir düzenlemedir. Bu usulde mükellefin beyan ettiği gelir, yaşam düzeyi ile ilişkilendirilmektedir. Vergiye tabi olacak gelirin, yaşam düzeyinin gerektirdiği tutarın altında olması engellenmekte ve en azından yaşam düzeyine uygun bir gelirin vergiye tabi olması sağlanmaktadır⁽²⁷³⁾.

Hayat Standardı Esası, yükümlünün yapmış olduğu (ya da yaptığı varsayılan) harcamalarının ve bir kısım servet unsurlarının bileşiminden yola çıkarak, belli bir düzeyde gelir elde etmiş olduğunu varsayar. Hayat Standardı Esasına tabi yükümlü bir farazi gelir düzeyinin altında gelir beyan ederse, hatta zarar etmiş olsa bile, Hayat Standardı Esasına göre elde ettiği kabul edilen gelir üzerinden vergilendirilir. Bu nedenle bir anlamda, GVK'nun kabul ettiği gerçek ve safi gelir kavramı, hayat standardı uygulaması ile "hayat standardı miktarı artı elde edilen gelir"⁽²⁷⁴⁾ şekline dönüşmektedir. Bu uygulama, GVK'nun kabul ettiği gerçeklik ilkesine karşın, gerçek usule rağmen bir nevi karinelerin uygulanması, bir diğer ifade ile götürü vergilemedir.

Hayat Standardı Esası, yükümlüleri kazanmasalar bile vergi ödemek zorunda kalacakları bazı karineler ile zor duruma sokmaktadır. Sermayesini bile koruyamayan belki de zarar ederek, borçlanarak faaliyetini sürdüren düşük gelirli mükelleflerden sanki kazanıyorlarmış gibi karineler ile vergi vermesini istemek, vergi adaletine ve ödeme gücü ilkesine aykırı düşmektedir.

Hayat Standardı Esası'nda mükellefin ödeyeceği asgari vergi faaliyetin yapıldığı takvim yılı sonunda geçerli olan asgari ücret tutarı ile bağlantılı olarak saptanmış olan temel gösterge tutarları ile ilave göstergeler toplamından oluşur. Temel gösterge birinci

(273) Nurullah ZALOĞLU, "Hayat Standardı ve Yatırım İndirimi", *Vergi Dünyası*, Sayı:96, Ağustos 1989, s. 45., Mehmet AKBAY, "Hayat Standardı Esası", *Vergi Dünyası*, Sayı:19, s. 15., Şahin UÇAR, "Hayat Standardı Esasına Göre Yapılan Tarhiyatın Düzeltilmesi", *Vergi Dünyası*, Sayı: 26, s. 41.

(274) ERGÜLEN, s. 22.

sınıf tacirler için asgari ücretin 3.1, ikinci sınıf tacirler için 1.8 ve serbest meslek erbabı için 2.8 katıdır. Bu tutarlar büyükşehir belediye sınırları içinde %25 artırılırken kalkınmada öncelikli yörelerde %50 indirilmektedir.

Yükümlünün beyan ettiği gelir, söz konusu temel gösterge tutarları ile karşılaştırılır ve beyan edilen gelir, temel gösterge tutarının altında veya zarar beyanı olması halinde, söz konusu temel göstergelere ve hayat standardına göre belirlenen ilavelerin yapılması sonucu bulunacak tutar üzerinden vergilendirilirler. (GVK geçici m.35/2) Ancak mükellefler hayat standardına göre bulunacak miktardan düşük gelir elde ettikleri zaman bu düşüklük için sınırlı şekilde de olsa açıklama yapabilirler. Yükümlüler sürdürdükleri hayat standardını yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekmeyen gelirleriyle sağladıklarını açıklayabilirler.

Ödeme gücünün kavranmasında geliri gösterge olarak kabul eden gelir vergisi uygulamasında verginin konusu gelir olduğu halde, harcamalara ve bazı servet unsurlarına bağlı olarak vergilendirme yapılmakta ve mükelleflere aksini ispat imkanı verilmeyerek, gelir vergisinin konusunun harcama ve servet olmasına yol açılmaktadır. Bu uygulama sonucu, 1. maddesinde gerçek geliri vergilendirmeyi ilke edinen Gelir Vergisi Kanunu kendi ilk maddesi ile çelişkili olarak, karine ile asgari bir vergi almakta⁽²⁷⁵⁾ belli düzeyin altında kazananlara aşırı yüklenmekte ve kaybedene bir de vergi ile yüklenerek büyük bir adaletsizliğe yol açmaktadır⁽²⁷⁶⁾.

Hayat Standardı Esası'nda gerçek gelire değil, karinelere göre mükellefin minimum bir gelir elde ettiği varsayılmakta ve o gelir üzerinden vergi alınmaktadır. Bu uygulama ile Gelir Vergisi Kanununda yer alan gerçek gelirin vergilendirilmesi kuralı ihlal edildiği gibi, Anayasa'da yer alan mali güce göre vergileme ilkesi de ihlal edilmiş olmaktadır. Zira zarar eden, hiç gelir elde etmeyen ya da hayat standardına göre saptananın altında gelir elde edenlerden götürü meslek vergisi şeklinde vergi alınmış olmaktadır⁽²⁷⁷⁾. Bu usul karine usulünün sakıncalarını taşımakta ve yükümlülerin gerçek gelirlerini yansıtmamaktadır. O

(275) Mehmet EFLİ, "Hayat Standardı Esası", **Vergi Dünyası**, Sayı: 18, s. 26.

(276) SONSUZOĞLU, s. 182.

(277) Doğan ŞENYÜZ, (1) "Hayat Standardı Esası ve Uygulanmasındaki Sorunları", **Bursa Barosu Dergisi**, Yıl: 15, Sayı:41, Bursa, Aralık 1991, s. 38, 39.

halde denetim elemanlarınca, mükellefin beyanı ile asgari yaşam düzeyi arasında fark tespit edilirse, mükellefin yakın takip ve incelemeye alınması gibi amaçlarla sınırlı olması gereken söz konusu düzenleme, sistemde gerçekten zarar etmiş yükümlüden bile Hayat Standardı Esası'na göre vergi almaktadır. Ayrıca karine usulüne benzemekle de, vergilemede dikey adaleti bozmakta, çağdaş vergi anlayışı gereği olan gerçek gelir ve adalet anlayışına ters düşmektedir. Zira kişi geçmiş birikimi veya ileriye dönük borçlanma suretiyle hayat standardı sürdürüyor olabilecektir. Söz konusu uygulama asıl sistemi geliştirmeyip geriletmekte, bozmakta ve vergi yükümlüsünün demokratik savunma haklarını kısıtlamaktadır. Gerçek gelirleri hayat standardını aşanlar ise, hayat standardı ölçüsüne göre vergi vererek bu güvenlik önlemini atlatacak, daha az kazanan ve zarar eden ise hayat standardına göre vergi ödeyecektir.

ABD'de hayat standardı uygulaması şu şekildedir; Gelir kanununun bir kısım gelirler için sağladığı özel indirimler nedeniyle bazı yükümlüler hiç vergi ödememektedir. Bu indirimlerden yararlanan yükümlülerin, minimum da olsa belli bir oranda vergi ödemelerini sağlamak amacıyla ABD Gelir Vergisi Kanunu'nda "Alternatif Minimum Vergi"ye yer verilmiştir. Alternatif minimum vergi indirimleri, vergiden istisna kalemleri üzerinden düşük vergi oranları ile hesaplanmaktadır⁽²⁷⁸⁾.

Fransa'da ise 1947 yılından itibaren hayat standardı esası uygulanmaktadır. Türkiye'de uygulanan hayat standardı esası da Fransız sisteminden esinlenerek düzenlenmiştir. Fransa'da bu esas, yükümlünün yaşayış tarzının belirli unsurlarına kanunla belirlenen baremin uygulanması suretiyle tespit edilen götürü miktardan aşağı olmamaktadır. Ancak bu uygulama, kanuni bareme göre tespit olunan götürü gelir, yükümlünün beyan ettiği net gelirin üstünde olduğu zaman, geçerli olacaktır⁽²⁷⁹⁾.

(278) Mehmet ARSLAN, *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, 1994, s. 116.

(279) Yıldız FEYZİOĞLU, "Fransa'da Dış Göstergelere Göre Götürü Vergileme", *Vergi Dünyası*, Sayı: 21, Mayıs 1983, s. 21.

V.2.2. Anayasa Mahkemesinin Hayat Standardı Esasına Yaklaşımı

Hayat Standardı Esası'nın ilginç yapısı konunun çok tartışılmasına, çeşitli vesileler ile Anayasa Mahkemesi önüne getirilmesine neden olmuştur. Anayasa Mahkemesine göre "Hayat Standardı Esası" gerçek usulde gelir vergisi kapsamındaki mesleki, ticari ve tarımsal kazanç sahiplerinin bildirdikleri gelirlerin, yasal verilere göre hesaplanacak matrahlardan düşük olması durumunda dış belirtilere göre düzeltilip yükseltilmesini sağlayan bir vergi salma yöntemidir. Yükümlüleri gerçek gelirlerinin vergisini ödemeye zorlayan kendiliğinden denetim kurumu niteliği ağır basmaktadır. Tüketim ve artırımın toplamını oluşturan gelir, Yasa koyuncunun hayat standardı için kabul ettiği dayanaktır. Tüketimi denetleyip izleyerek gelirleri saptama yollarından biridir. Yükümlünün yaşam düzeyi ve tüketim gücüyle vergi ödeme oranı arasındaki tutarsızlığın belirlenip verginin gerçek gelire uygun düzeye getirilmesi aracıdır⁽²⁸⁰⁾.

"Hayat Standardı Esası" vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan bir gelirin olabileceğini varsayarak gerçek gelire ulaşabilmek amacıyla getirilmiş bir vergi kontrol sistemidir. Diğer bir anlatımla, yükümlünün yaşam ve harcama düzeyi yüksek, yıl sonunda beyan ettiği geliri hayat standardı esas gereğince bulunacak miktardan düşük ise, ödemesi gereken vergi bu sistem ile gerçek gelirine uygun duruma getirilmektedir. Hayat standardı esas vergi gelirlerinin güvencesi olup, gelir beyanı belli miktardan düşük olursa vergi matrahının saptanmasında ölçü olarak kullanılmaktadır⁽²⁸¹⁾.

Hayat standardı esasının gelir açıklamalarını sınırlayan düzenlemeleri, aksi kanıtlanması ve saptanması olanağı varken, bu şekilde varsayıma geçerlilik tanımak hayat standardı esasını "yapılan gideri karşılayan bir gelir olmalı ki yaşam düzeyi sağlanabilsin" varsayımına dayanan "götürü asgari vergi" görünümüne sokmaktadır. Vergi düzenimizde kazançları vergilendirme yöntemlerinden "götürü yöntem" zorunluluklara dayanmakta, "beyanname yöntemi" ise öznel bir sistem olup yükümlünün bildirimine bağlanmaktadır. Gerçek usulde beyanname yöntemine bağlı yükümlülere uygulanan "hayat standardı

(280) Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989 T.E. 1989/6, K. 1989/42, RG.T. 6.4.1990, RG. No.:120484.

(281) Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991 E. 1991/7, K. 1991/43, AMKD. S.27, 1993, s.645.

esası”, bir tür götürü vergi niteliğiyle kazançların gerçek yöntemde beyannameye bağlı olarak vergilendirilme ilkesine ters düşmektedir⁽²⁸²⁾.

Hayat standardı esaslı bir ölçüde varsayıma dayandığından haksızlık aracı olmaması için yükümlünün gerçek gelirine yaklaştırılması gerekir. Bunun için de gelirin açıklanıp kanıtlanması yöntemi kullanılmak suretiyle yükümlü, belli bir gelirin karinesi sayılan giderleri, vergilendirilmiş yada vergiye tabi olmayan başka gelirlerle karşıladığını belgelendirirse kanıtladığı miktar kadar sorumluluktan kurtulmuş olacaktır. Hayat standardı esasının Anayasa’ya uygun olabilmesi için belirtilen gelir açıklanması ya da kanıtlanmasına mutlaka yer verilmesi gerekir. Anayasa Mahkemesi kararlarında, bu ilkeyi gözetererek gelir açıklamasına tam olarak yer veren yasal düzenlemeleri Anayasa’ya aykırı bulmamış, gelir açıklama hakkına yer vermeyen yasal düzenlemeleri ise “Bir güvenlik önlemi olarak öngörülen sistem güvensizliğe dönüşmüş, “karine” veya “varsayım” gerçeğe üstün tutulmuştur”⁽²⁸³⁾ diyerek iptal etmiştir⁽²⁸⁴⁾. Ancak genel olarak Anayasa Mahkemesi bu müessesenin mali güce göre vergileme ilkesini gerçekleştirme amacına yönelik olduğunu, belge düzeninin tam olarak uygulanamadığı alanlarda gerçek gelire yaklaşmayı sağlayan bir otokontrol benzeri bir kontrol aracı olduğunu, çeşitli kararlarında belirtmiştir⁽²⁸⁵⁾.

V.2.3. 4369 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme

Hayat Standardı Esası’nın Türkiye uygulamasında bir çok olumsuz yönler

(282) Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989 T.E. 1989/6, K. 1989/42, RG.T. 6.4.1990, RG. No.:120484.

(283) Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989 T., E.1989/6, K. 1989/42, RG.T. 6.4.1990, RG. No.:120484.

(284) Anayasa Mahkemesi, 19.3.1987 T., E.1986/5, K. 1987/7, RG.T. 6.4.1990, RG. No.:19632.

(285) Bkz; 19.03.1987 ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, 12.11.1987 tarih ve 19632 sayılı Resmi Gazete

- 7.11.1989 ve E. 1989/6, K 1984/42 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.04.1990 tarih ve 20484 sayılı Resmi Gazete,

- 12.11.1991 tarih ve E.1991/7, K.1991/43 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, 23.01.1992 tarih ve 21293 sayılı Resmi Gazete.

Anayasa Mahkemesinin aksine, hayat standardı esasının bir otokontrol müessesesi olmadığı ve mali gücün dikkate alınmaksızın asgari vergileme olduğu yönünde bir görüş için bkz; Süreyya SAKINÇ, “Gelir Vergisi Kanunundaki Vergi Güvenlik Önlemleri ve Uygulamadaki Etkinliği”, *İşletme ve Finans*, Kasım-Aralık 1990, Sayı:56-57, s. 60-63.

bulunmaktadır. 7. Beş Yıllık Kalkınma Planında⁽²⁸⁶⁾ belge düzeni ve etkin denetim sağlandığında Hayat Standardı Esası'nın kaldırılması karar altına alınmıştır. Nihayet 22.7.1998 tarihinde yayınlanan 4369 sayılı Kanunun "Kaldırılan Hükümler" başlıklı 82. maddesinin 3. fıkrasının "o" bendi uyarınca 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 193 sayılı Kanunun mük. 116. md.sinde yer alan Hayat Standardı Esası kaldırılmıştır. Yine Hayat Standardına ilişkin 193 sayılı Kanunun Geçici 35. md.sinin 1. fıkrasında yer alan "1.1.1990-31.12.1999" ibaresi, 4369 sayılı kanunun 81. md.sinin C fıkrasının 13 no'lu bendi ile "1.1.1990-31.12.1998" şeklinde değiştirilerek 1998 sonunda bu maddenin de yürürlükten kalkması sağlanmıştır.

V.3. Asgari Zirai Vergi Esası

Bu müessese ile ziraat sektöründen sağlanan vergi hasılatının, kaynakta kesilen vergilerden hareketle, belirli bir düzeyin altına düşmesi engellenmek istenmiştir. GVK mük. md.112 gereğince, çiftçilerin GVK md.94'e göre zirai ürünlerinin satış hasılatı üzerinden kaynakta tevkif suretiyle ödedikleri vergi asgari zirai vergi olarak kabul edilmektedir. Bir başka ifade ile, bir çiftçi tarafından beyannameye göre ödenmesi gereken gelir vergisi, kaynakta kesilmiş vergiden az olamamaktadır.

Asgari zirai vergi tutarı, yıllık beyanname ile beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanacak vergiden fazla ise aradaki farkın iadesi söz konusu değildir. Bu durum, gelirin gerçek tutarının vergilendirmeye esas alınması ilkesini zedelemektedir. Ayrıca, zirai kazancın gerçek usulde belirlenmesi esasını ortadan kaldırmak suretiyle zorunlu bir götürü vergilendirme şekli ortaya çıkmaktadır⁽²⁸⁷⁾. Ancak 22.7.1998 tarihinde kabul edilen 4369 sayılı kanun, zirai kazançların vergilendirme esaslarında önemli değişiklikler yapmasına paralel olarak yine aynı kanunun 82. md.sinin 3. fıkrasının "n" bendi ile 193 sayılı GVK'nun mük. 112. md.sinde yer alan "Asgari Zirai Vergi Esası", 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmıştır.

(286) 18.7.1995 tarih ve 374 sayılı karar, 25 Temmuz 1995 ve 22354 sayılı Resmi Gazete.

(287) AKDOĞAN, (1) s. 262., KIZILOT, (2) s. 2219.

V.4. Asgari Zirai Kazanç Esası

Bu müessese zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına ya da götürü gider usulüne göre belirleyen mükelleflerin beyan ettikleri hasılat gözönünde bulundurmak suretiyle uygulanmaktadır. Bu hasılat VUK'na göre yapılan ekim ve sayım beyanları, ya da idarece -eğer yapılmışsa- inceleme sonuçları VUK'da belirtilen zirai kazanç ölçüleri esas alınarak hesaplanan hasılat veya giderlerle karşılaştırılmaktadır. Yapılan kıyaslama sonucu yasanın belirtilen miktarlardan fazla farklılık varsa ve bu farklılık haklı nedenlere dayanmıyorsa, zirai kazanç ölçülerine göre bulunan hasılat ve giderler ikmalen vergi tarhına esas alınmaktadır.

Çiftçilerin zirai kazançlarını gerçeğe uygun beyan etmelerini sağlamaya yönelik bir özel güvenlik önleimidir. Ancak uygulanması, fonksiyon görmesi, zirai kazancın niteliklerinden ötürü yeterli olamamaktadır⁽²⁸⁸⁾. Ayrıca yine hasılatın yasanın belirlenen ölçütlere göre belirleniyor olması gelirin gerçek olması ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.

Ancak 22.7.1998 tarihinde kabul edilen 4369 sayılı kanun, zirai kazançların vergilendirme esaslarında önemli değişiklikler yapmasına paralel olarak yine aynı kanunun 82. md.sininin 3. fıkrasının "n" bendi ile 193 sayılı GVK'nun 112. md.sinde yer alan "Asgari Zirai Kazanç Esası", 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmıştır.

V.5. Ortalama Kâr Haddi Esası ve Asgari Gayri Safi Hasılat Esası

Ortalama kâr haddi esasına, ticari kazançlar açısından vergi otokontrolünü sağlamaya yöneliktir. Yükümlülerin gelir vergisi beyannamesinde belirtmiş olduğu gayrisafi kazançların faaliyet çeşitleri itibarıyla belirlenmiş olan kârlılık düzeyleri ise kıyaslanmasıyla otokontrol sağlanmaya çalışılmaktadır.

Asgari gayrisafi hasılat esasına, hizmet işletmeleri açısından vergide otokontrolü sağlamaya yöneliktir. Uygulamada asgari gayrisafi hasılat esasına, kendisinden beklenen

(288) Metin TAŞ, *Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme*, Bursa, 1992, s. 63.

denetim fonksiyonunu sağlayamamaktadır Yükümlüler açısından azami kazanç göstergesi olarak kullanılmaktadır.

Ortalama kâr haddi uygulaması ise yasada belirtilen kâr hadlerinin üzerinde kâr sağlayan yükümlüler lehine işlemektedir. Bu nedenle her iki esada götürü vergileme etkisi yaratmakta ve gerçek gelirin kavranmasına faydalı olamamaktadır⁽²⁸⁹⁾. Her iki esas da 4108 sayılı kanunla 1.1.1996'dan itibaren kaldırılmıştır.

V.6. Talih Oyunları Salonlarından Elde Edilen Kazançlarda Asgari Vergi Esası

GVK Mükerrer md.111'de düzenlenen talih oyunları salonlarından elde edilen kazançlarda asgari vergi esası, oyun masaları sayısına göre ve aylık olarak ödenmesi söz konusu olan bir maktu vergi miktarı belirtilmiştir. Bu ödenen vergiler, yıllık beyan üzerinden ve bu faaliyete ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Ancak mahsup edilemeyen vergiler red ve iade edilemeyecektir. Görüldüğü gibi bu müessese de gelirin gerçek olması ilkesini gözardı etmektedir, ve bir götürü vergileme özelliği göstermektedir. 4108 sayılı yasa ile eklenen bu hükmün, kumarhanelerin Türkiye sınırları içinde yasaklanması ve kapatılması nedeniyle uygulama olanağı da kalmamıştır.

V.7. Geçici Vergi

V.7.1.Tarihsel Gelişim ve 193 Sayılı GVK.nda Yer Alan Düzenleme

Türkiye'de geçici vergi uygulaması, "peşin vergi" adıyla 1980 yılında 2361 sayılı yasa ile başlamış ancak beklenen yarar elde edilemediğinden 1983 yılında 2772 sayılı yasa ile yürürlükten kaldırılmıştır. Üç yıllık uygulama süresi içinde verginin hesaplanma şeklinde değişiklikler yapılmıştır. Uygulamanın ilk şeklinde yükümlüler belirli ölçülere göre belirlenen derecelere göre tespit edilen maktu vergileri ödemekteydiler. Daha sonraki şekilde ise, bugünkü uygulamaya benzer bir şekilde bir önceki dönem vergi matrahı dikkate alınarak geçici vergi hesaplanmaktaydı. 3239 sayılı yasa ile 1986 yılında "dahili tevkifat" adıyla tekrar uygulamaya konulan geçici verginin hesaplanması ilginçtir. Buna

(289) SAKINÇ, s. 61. Karşı görüş için bkz; AKDOĞAN, (1) s. 259.

göre, yükümlü eğer KDV'ne tabi ise KDV, eğer tabi değilse işletmenin alım satımındaki farklılıklar geçici verginin hesabında esas alınmaktadır. Bu uygulama, gerçek geliri kavrayabildiğinden ve vergi idaresine kolaylık sağladığından olumlu görülebilmekteydi. Ancak bu şekilde bir geçici vergi uygulaması teorik yönden birçok eleştiriyede açıktır. En önemli teorik eleştiri, gelir üzerinden alınan bir verginin matrahının, harcamalar üzerinden alınan KDV'nin temel alınmasıyla hesaplanmasının yanlış olduğudur. Bununla birlikte geçici verginin az ödenmek istenmesi, KDV matrahlarını da daraltıcı etki yapacak uygulamalara, vergi kayıp ve kaçığına neden olabilmekteydi⁽²⁹⁰⁾. “Dahili Tevkifat” uygulaması da beklenen yararı sağlayamadığından 3505 sayılı kanunla kaldırılarak, özünde mükellefin beyanına dayanan ve dahili tevkifat müessesine göre, daha kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir nitelikte olan “Geçici Vergi” esası getirilmiştir.

Gelir vergisi ücretler ve diğer bir kısım kazanç ve iratlarda kaynaktan kesme yoluyla yıl içinde peşin olarak tahsil edilmektedir. Ancak ticari ve mesleki kazançlar gibi gelir unsurlarının vergisi, gelirin elde edildiği yılı izleyen yıl içinde alınması yükümlüler arasında eşitsizlik yaratmaktadır. Bu eşitsizliği gidermek amacıyla geçici vergi uygulamasına yasa da yer verilmiştir. Bu uygulamaya göre geçici vergi içinde bulunulan yılda verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin ticari ve mesleki kazançta isabet eden kısmının %50'sidir. Geçici vergi yıllık beyanname ile beyan edilerek, yıllık gelir vergisi ile birlikte tarh ve tahakkuk ettirilir. İlki Mart ayında olmak üzere 12 eşit taksitte ödenir.

“Pay As You Go” veya “Pay As You Earn” denilen ve gelirlerin hemen vergilendirilmesine yönelik olan geçici vergi uygulaması ile her ne kadar bir yıl sonra ödenecek verginin ödenme süresini kısaltıp, enflasyon etkisiyle kamu gelirlerinin aşınmasının önüne geçilmesinin hazineye katkısı olsada, verginin gerçek gelir üzerinden alınmasını gerektiren gelirin gerçek olması ilkesine ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırıdır⁽²⁹¹⁾. Çünkü henüz geçici verginin ilişkili olduğu takvim yılının gelirleri

(290) Fethi HEPER, Ziyaettin BİLDİRİCİ, “Ülkemizde ve Bazı Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisinde Peşin Vergi Uygulaması”, *Anadolu Ün. İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 5, S. 2, Kasım 1987, s. 228-231.

(291) Karşı görüşte olan Anayasa Mahkemesi, geçici verginin Anayasanın mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılığı iddiasını yerinde görmemektedir. *Anayasa Mahkemesi*, E.1989/6, K. 1989/42,

tamamen elde edilmemiştir. Elde edilip edilmeyeceği de bilinmemektedir. Geçici verginin matrahı, gerçek değildir. Bir önceki yılın gelirleridir. Kaynakta kesme usulünden bu nedenle farklıdır. Kaynakta kesme usulünün tatbik edildiği gelir unsurlarının bu usule göre vergilenebilmesi, gelirin doğmasına bağlıdır. Yani burada gelir gerçektir. Ancak geçici vergi usulü, gelirin gerçek olması ilkesi ve mali güce göre vergileme ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü gelirin elde edilip edilmediği bilinmemekte, geçmiş yılın verilerine göre vergilendirme yapılmaktadır.

V.7.2.Anayasa Mahkemesinin Geçici Vergiye Yaklaşımı

3505 sayılı kanunla, GVK'na eklenen "Geçici Vergi" başlıklı mükerrer 120. md.sinin, Anayasaya aykırı olduğu gerekçesi ile Ana muhalefet partisi tarafından iptali istenmiştir. İptal isteminin gerekçeleri şu şekilde özetlenebilir; "Anayasa'nın, verginin mali güce göre alınacağını öngören bu maddesi karşısında, gelir vergisinde verginin gelirden alınması gerektiği, mali gücün ise ancak gelire gerçekleşmesine karşın, ... , geçici vergide, vergiye esas mali güç doğmadığından, bu yolla alınan miktarlar vergi olmayıp devlet zoruyla sağlanan bir haksız iktisap niteliğindedir.... bir varsayıma dayanılarak, gelir elde etmeden peşin olarak ve herkesten eşit biçimde"⁽²⁹²⁾ bir vergi alınması anayasaya aykırıdır.

Anayasa Mahkemesine göre geçici vergi, "kesin olmayan, değişken ve hesabı daha sonra yapılarak tamamlattırılacak ya da geri verilecek bir vergi bir başka ifade ile niteliği bakımından bir vergi alım yöntemidir. Hukuksal niteliği ile bir vergi ögesi olan mali gücün geçici vergiyle uyumsuzluğu sözkonusu olamaz. Geçici vergide, vergiye dayanak olan, vergiyi doğuran olay, matrah ve oran öğeleri yoktur. Gelirin elde edildiği yıl içerisinde vergisinin de alınmasını amaçlayan işleyiş, yeni bir vergi yaratmamakta, ödenmesi zorunlu verginin daha erken yatırılmasını sağlamaktadır. Geçici vergide mali güçle çatışan bir yön yoktur. Ödeme süresinin kısaltılmasının mali bir yönü yoktur. Ödeme süresinin kısaltılmasının mali güçle ilişkisi kurulamaz. Mali güç, vergiye esastır. Ödeme süresini ilgilendirmemektedir. Bu nedenle mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık iddiası

7.11.1989, R.G.T., 6 Nisan 1990, S. 20584.

(292) Anayasa Mahkemesi, K.T., 7.11.1989, E.1989/6, K. 1989/42,AMKD, S.25, 1991, s.388.

yerinde değildir. Yükümlünün önceki yıla ilişkin olarak kendi bildirdiği kazançta göre belirlenen geçici verginin ödeme zamanları da açıkça belli olduğundan, verginin yasallığı ilkesine de aykırılık teşkil etmemektedir”(293). Ancak 4369 sayılı kanunla “Geçici Vergi”de düzenlemelere gidilmiş ve değişiklik gerekçesinde değişiklikten önceki düzenlemelerin “olmayan kazançtan vergi alınması sonucunu”(294) doğurduğu ifade edilmiştir.

V.7.3. 4369 sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme

193 sayılı GVK'nun mük. 120. md.sinde yer alan Geçici Vergi'nin hesaplanmasında bir önceki takvim yılına ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisi tutarının esas alındığı durumda ödenecek geçici vergi ile mükellefin cari yıldaki faaliyeti arasındaki ilişki kopmakta ve olmayan kazançtan vergi alınması doğmaktaydı. Bu tür olumsuz noktaların giderilmesi amacıyla 4369 sayılı kanununun 52. maddesi ile anılan madde 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek şekilde değiştirilmiştir.

Değişik mük. 120. md.ye göre Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanununun ticari veya mesleki kazancın tesbitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları (42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden, 103 üncü madde yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir. Hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15 inci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir. Bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Böylece yapılan bu değişikliklerle gerçek gelirin vergilendirilmesi sağlanmış olmaktadır.

(293) Anayasa Mahkemesi, K.T., 7.11.1989, E.1989/6, K. 1989/42,AMKD, S.25, 1991, s.404.

(294) Vergi Tasarısı, Genel Gerekçe, Yaklaşım, Mart 1998, s.187.

SONUÇ

Gelir, bir kimsenin varlığında meydana gelen her türlü fiili artış olarak tanımlanabilir. Ancak çok farklı tanımlamalarda yapılabilmektedir. Gelir kaynağı itibari ile iktisadi bir kavramdır. İktisat bilimi gelir kavramını daha çok makro düzeyde ele almakta ve milli gelir kavramına yer vermektedir. Bireysel geliri milli gelir kavramlarına bağlı olarak tanımlamaktadır. Bu nedenle bireysel gelir, milli gelirin tespitinde kullanılan yöntemlere göre farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Bu noktada vergilemede gelire ilişkin kuramlar temellerini buradan almaktadır. Ancak iktisat biliminin her türlü fayda akımının gelir olduğu savı, temelde kabul edilse de vergileme bakımından, bu şekilde tanımlanan gelirin ölçülebilir olmamasından terkedilmiş, ölçülebilecek değer akımları dikkate alınmaya başlanmıştır.

Muhasebe biliminde ise gelir konusunda kavram birliği yoktur. En azından bu ayrılık Türkiye uygulamasında söz konusudur. Bunun nedenlerinden birisi çeviri hatalarıdır. Bu hatalar neticesinde gelir, hasılat ve kâr kavramları herkes için aynı anlamı ifade etmemeye başlamıştır. Bundan dolayı bahsedilen kavramlardan birisi kullanıldığında hangi anlamda kullanıldığının da belirtilmesi gerekliliği doğmuştur. Halen UMS'nın gelir tanımı ile TMS'nda yer alan gelir tanımı birbirinden farklıdır. TMS geliri hasılat ya da brüt tutar olarak ele almakta, UMS ise net tutar olarak ifade etmektedir. Bu kavramların farklı algılanışının giderilmesi gerekmektedir. UMS'ları esas alınıp yeni bir standart oluşturulmalı ve bütün kavramlar tanımlanmalıdır. Uygulama bakımından sorunun pek bir önemi olmasa da, literatürde tek tipliliğin sağlanması, olumlu olacaktır. Muhasebe literatüründeki bu kavram karmaşasına rağmen yine de gelir kavramına gayrisafi ise hasılat, safi ise kâr denebilmektedir. Vergilemede gelir unsurlarını belirlemede muhasebe işlemleri kullanılsa da muhasebedeki gelir kavramları ile vergilemedeki gelir kavramları birbirlerini tam anlamıyla karşılayamamaktadır. Bunun temel nedeni muhasebe bilimi ile vergi hukukunun gelir kavramlarını farklı noktalardan, farklı amaçlarla ele almalarıdır.

Bununla birlikte vergi hukuku geliri belirlemede muhasebe biliminin gelir yaklaşımlarından yararlanmaktadır.

Vergi kuramında ise geliri açıklamak üzere kuramlar üretilmiş ve kuramlar çerçevesinde gelir kavranmaya çalışılmıştır. Bu kuramlardan Kaynak Kuramına göre gelir bir kaynağa dayanmalı ve bu gelir de sürekli olmalıdır. Safi Artış Kuramına göre gelir ise servette meydana gelen her türlü artıştır. Kanun koyucular gelir vergilerinde geliri sınırlayıcı bir tanım yapmaktan çekinmekte, geliri olabildiğince geniş tanımlamaya çalışarak geniş bir vergi tabanı elde etmek istemektedir. Dünyadaki bu genel eğilim doğrultusunda Türkiye’de de 4369 sayılı Kanunla (29.07.1998 T., R.G.No: Mük. 23417) 193 sayılı GVK’ndaki gelir tanımı ve buna paralel olarak sair kazanç ve iratlardaki kapsam değiştirilerek genişletilmiştir. Bu değişiklikten sonra bir gelir unsurunun vergi dışı kalabilmesi, gelir tanımı ve unsurlarının kapsamlarının darlığından değil vergiden istisna edilmiş olması halinde mümkün olabilecektir. Bu düzenlemelerle daha önce karşılaşılabilen bazı gelirlerin gelir vergisine kavranamaması sonucu ve buna bağlı bu tür gelirlerin vergilendirilemeyeceği iddiası anlamını yitirmektedir. Alman hukukunda geliştirilen piyasa geliri kavramının gelir vergisi konusunun özünü en iyi tarif eden bir kuram olduğu da ileri sürülmektedir. Bu kuruma göre gelir, piyasada elde edilen kazanımlardır ve bunun sonucu ne kaynak kuramı gibi dar ne de safi artış kuramı gibi sınırsız bir kapsama sahiptir.

Son yıllarda ABD’de tartışılan, Türkiye’de de tartışılmaya başlanan tüketim tabanlı vergileme, tüketimi vergilemektedir. Bu vergi, kişileştirilebilen ve dolayısıyla muamele vergilerinden farklı, gelir vergisine, gelir vergisinin adaletsiz olduğu, çifte vergilendirmeye neden olduğu gerekçeleriyle, alternatif olarak düşünülmektedir. Ancak henüz Türkiye için kişisel harcama vergisinin uygulama imkanları olgunlaşmamıştır.

Yüksek enflasyon dönemlerinde faaliyette bulunan işletmelerin kârları gerçeği göstermeyip, fiktif kârları kapsamaktadır. Enflasyon muhasebesi uygulanmadan söz konusu kârlar vergi matrahına esas alındığında, işletmeler gerçek olmayan kârları (gelirleri) üzerinden vergi ödemek durumunda kalmaktadır. Bu durum “gelirin gerçek olması” ilkesine ters düştüğü gibi gerçek duruma nazaran daha fazla vergi ödenmesini sonuçladığından vergi adaleti de gerçekleşmemektedir.

Vergi yasalarımızda enflasyon muhasebesi ile ilgili yasal düzenlemeler mevcuttur. Gelir vergisi bakımından bunlar, yeniden değerlendirme, azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırımı, yenileme fonu, alacak ve borç senetlerinin reeskontu, maliyet bedeli arttırımı, LIFO stok değerlendirme yöntemi, gider artış fonu, yatırım indiriminde yeniden değerlemedir. Ancak bu düzenlemeler yeterli olamamaktadır. Çünkü bu düzenlemeler bilanço veya mali tabloların tamamına yönelik değildir. Maliye Bakanlığı yapacağı hukuki düzenlemeler ile Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayımlanan muhasebe standartlarını benimsemesi ve 2 nolu “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama” standardını bir an önce uygulamaya koyması gerekmektedir. Bunlar gerçekleştiği takdirde gerçek kâr ve gelirlerin saptanması ve bunlar üzerinden vergilemenin yapılması mümkün olacaktır.

VUK uygulamasında, LIFO yöntemini veya yeniden değerlendirme yapan yükümlüler işletmelerde kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz gibi gider ve maliyet unsurlarının bir kısmını dönem kazancının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alamayacaklardır. Bu ise LIFO nun vergisel avantajını zayıflatmaktadır. Bunun yanında, LIFO, son giren malın maliyetini, satılan malın maliyetine aktarmaktadır. Ancak, bu maliyet, malın yenileme maliyetinin gerisinde kalmaktadır. NIFO, yönteminde ise maliyet, piyasa fiyatına yani yenileme fiyatına yakın olmaktadır. Bununla birlikte bu yöntem uygulama alanı bulamamıştır. Yenileme maliyeti yönteminde ise yerine yenisini koymak için katlanılacak fedakarlık ne ise, çıkış maliyetleri ona göre belirlenmektedir. Enflasyon dönemlerinde maliyetlerin doğru hesaplanmasını sağlamak ve fiktif (gerçek olmayan) kârların oluşumuna engel olarak vergilemenin gerçek kâr üzerinden yapılmasına katkıda bulunmaktadır. Bu yöntem bir çok ülkede uygulama alanı bulmakta ve NIFO ya gösterilmeyen ilgi bu yöneme gösterilmektedir. Bu paralelde Türk Vergi Mevzuatında stok değerlendirme yöntemi olarak yenileme maliyeti yöntemine, hiç olmazsa NIFO yöntemine yer verilmeli ve işletmelerin “enflasyon vergisi” ödemesinin önüne geçilmelidir.

Modern gelir vergilerinde olduğu gibi Türk Gelir Vergisi Sistemi de gelirin gerçek miktarlar üzerinden kavranmasını, temel ilke olarak benimsemiştir. Buna karşın 193 sayılı GVK’nda bu ilkeye aykırı düzenlemeler yer almaktadır. Bunlar götürü usul, hayat

standardı esas ve benzer vergi güvenlik önlemleri, geçici vergi olarak sayılabilir. Ancak 4369 sayılı kanun ile 193 sayılı GVK'nda önemli değişiklikler yapılmıştır. Götürü usul kaldırılarak basit usul getirilmiştir. Hayat standardı esas, asgari zirai vergi esas, asgari zirai kazanç esas gibi vergi güvenlik önlemleri kaldırılmış, geçici vergiye ilişkin hükümlerde önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerle gelirin tamamen gerçek miktarları üzerinden kavranılması ve vergilendirilmesi uygulamasına geçilerek, kazanılmamış, tahmini gelirlerin vergilendirilmesine son verilmiştir. Bunlarla birlikte uygulamada karışıklıklara neden olan ihtiyari toplama ile eşitsizlik yaratan, adil olmayan aile reisi beyanı da yapılan yeni düzenlemeler çerçevesinde yürürlükten kaldırılmıştır.

Sağladığı yüksek vergi hasılatı nedeni ile “vergilerin kralı” sayılan gelir vergisinin vergilendirdiği gelirin tanımı vergi tabanının belirlenmesinde önem taşımaktadır. Bununla birlikte bir ilke olarak kabul edilen gelirin gerçek olmasının da, vergi adaletinin sağlanması, vergi ödeme gücüne göre vergilemenin yapılması konularının da önemi inkar edilememektedir.

Dünya’da ve Türkiye’de gelir vergisi uygulamalarında gelirin geniş bir şekilde tanımlanması ve kavranması eğilimleri vardır. Bunun yanında çalışmada da üzerinde durulduğu gibi gelirin gerçek olması ilkesi gelirin en önemli niteliklerinden birisidir. Ancak Türkiye uygulamasında bu ilkeden sapıldığı görülmekteydi. Bu nedenle vergi adaleti ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkeleri gerçekleşmemekteydi. 4369 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler bu ilkelerin gerçekleştirilebilmesi ve sağlıklı bir vergi yapısına kavuşabilmek adına büyük ve önemli bir adımdır.

KAYNAKÇA

- AKBAY Mehmet, :“Hayat Standardı Esası”, Vergi Dünyası, Sayı: 19.
- AKDENİZ Gıyas, :Gelir Vergisi, 1. Baskı, Sermet Batbaası, İstanbul, 1957.
- AKDENİZ Gıyas, :Gelir Vergisi, Hamle Matbaası, İstanbul, 1965.
- AKDOĞAN Abdurrahman, :Kamu Maliyesi, Ankara, 1993.
- AKDOĞAN Abdurrahman,(1) :Gelir ve Kurumlar Vergilerinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniv. Yayınları, Ya.No: 165, Ankara, 1991.
- AKDOĞAN Nalan,
AYDIN Hamdi, :Muhasebe Teorileri, Gazi Üniv. Yayın No.98, Ankara, 1987.
- AKDOĞAN Nalan,
TENKER Nejat, :Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, İstanbul, Mart 1994.
- AKDOĞAN Nalan, :“Enflasyon Muhasebesi İle Genel Kârın Saptanması ve Fazla Vergi Ödenmesinin Önlenmesi”, MÖDAV Bülteni, Sayı: 7, 5 Temmuz 1997.
- AKGÜÇ. Öztin, :Mali Tablolar Analizi, 8. Bası, İstanbul, 1990.
- AKSOY, Şerafettin, :Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994.
- AKSOY Şerafettin,(1) :Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1991.

- AMANVERMEZ Yalçın, : **Yeniden Değerleme**, Ankara, 1982.
- ARICA Nadir, : “İktisadi İşletmelerde Yeniden Değerleme”, **Maliye ve Sigortalar Yorumları**, Yıl: 3, Sayı: 71.
- ARICA Nadir,(1) : “İktisadi İşletmelerde Stok Değerlemesi -1-2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 243-244, 1-15 Mart 1997.
- ARSLAN Erdoğan, : “Yeniden Değerleme”, **Maliye Postası**, Sayı: 294.
- ARSLAN Erdoğan,(1) : “Enflasyon Muhasebesinin Neresindeyiz”, **Yaklaşım**, Yıl: 5, Sayı: 53, Mayıs 1997.
- ARSLAN Mehmet, : **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, 1994.
- ARSLAN Mehmet,(1) : **Vergi Hukuku**, Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ya.No: 1997/1, Malatya, 1997.
- AVCILAR Zeynep, : “Enflasyon ve Vergi Mevzuatı Bakımından Stokları LIFO (Son Giren İlk Çıkar) Yöntemi İle Değerleme”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 107.
- AYANOĞU Ejder, : “Stok Değerleme Yöntemleri ve 1996 Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 174, Şubat 1996.
- AYANOĞLU Ejder,(1) : “Vergi Usul Kanunu’na Göre Mal Stoklarının Değerlemesi ve 1996 Yılı Uygulaması”, **Maliye Postası Dergisi**, 1 Ocak 1997.
- AYAZ Garip, : **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergielendirme İlkesi**, **Vergi Dünyası**, S. 191, Temmuz 1997.

- BEKTÖRE Sabri,
BENLİGİRAY Yılmaz,
ERDOĞAN Nurten, :**Envanter-Bilanço**, Eskişehir, 1996.
- BELLEK İhsan Bahri, :“Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkelere Açısından Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, S. 105.
- BENLİGİRAY Yılmaz, :“Muhasebede ve Ekonomide İşletme Geliri ve Kâr”, **E.İ.T.İ.A. Dergisi**, Cilt: XV, Sayı: 2, Haziran 1979.
- BENLİKOL Sabahattin,
MÜFTÜOĞLU Hilal, :**Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Ya.No: 1997-7, İstanbul, 1997.
- BERBEROĞLU Necat, :**Makro Ekonomi Teorisi**, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1997.
- BRUE S.L., :**Economics. (Principles Problems and Policies)**, 12 th Ed. McGraw-Hill, Inc., 1993.
- BULUTOĞLU Kenan, :**Vergi Politikası**, İstanbul Üniv. Yayınları, Ya.No: 956, Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 11, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962.
- BULUTOĞLU Kenan,(1) :**Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, 1981.
- CAN Ahmet,
KAVAK Ahmet, :**Kaynakçalı Vergi Kanunları**, VUK, md.174, İstanbul, 1996.
- CEMALCILAR Özgül, :**Genel Muhasebe, Teori ve Uygulama**, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayın No: 102, Kalite Matbaası, Ankara, 1976.

- CEYHAN Burhan, : **Vergi Muhasebesi Yönüyle Gelir**, İzmir, 1975.
- COONS Alvin E., : **The Income of Nations and Persons**, Rand McNally and Company, Chicago.
- COŞKUN Halil, : “İşletmelerin Kullandıkları Yabancı Kaynaklara Ait Finansman Giderlerinin Bir Kısımının Ticari Kazancın Tespitinde Gider Yazılmaması Esası”, **Maliye Postası Dergisi**, 15 Ocak 1997.
- ÇAĞAN Nami, : “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler” **Prof.Dr. N.Esen’e Armağan**, Ankara, 1977.
- ÇETİNER Ertuğrul, : **Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama**, Gazi Üniv. Meslek Eğitimi Fakültesi Yayınları, Ankara, 1991.
- De MARCO Antio De Vit, : **First Principles of Public Finance**, London 1936.
- DELANEY R. P,
EPSTEIN B. J.,
ADLER R.J,
FORAN F. M. , : **GAAP, Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles**, 1989.
- DELİKANLI İhsan Uğur, : “Forward-Döviz Swap İşlemleri Vasıtasıyla Mevduat Faiz Gelirlerinin Peçelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Nisan 1998, S.200.
- DİKMEN Orhan, : **Maliye Dersleri**, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973.
- DİRİMTEKİN Halil, : **Genel İktisat Teorisi I-2**, Eskişehir 1989.

- DOYRANGÖL Nuran C, :“Stok Değerlemede Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yönteminin Kullanılması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 105.
- DUE F., :**Maliye Bir İktisadi Analiz**, Çev. Sevim GÖRGÜN, İzzettin ÖNDER, 3 Baskı, İstanbul Üniv. Ya.No: 1241, İstanbul, 1963.
- EFLİ Mehmet, :Hayat Standardı Esası, **Vergi Dünyası**, Sayı: 18.
- ERGİNAY Akif, :**Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Ankara, 1978.
- ERGÜLEN Güneri, :“İşletmelerde Vergilendirmenin Bazı Aksaklıkları”, **Sanayide Yeni Ufuk Eskişehir Sanayi Odası Dergisi**, Sayı: 97, Eylül-Ekim-1997.
- EROĞLU Nurettin, :**Vergi Usul Kanunu, (Açıklamalı ve İçtihatlı)**, Ankara, 1995.
- ERSOY Ayten, :“Enflasyonist Ortamlarda Stok Değerleme Yöntemlerinin Seçimi”, **Vergi Sorunları**, S.80.
- FERGUSON C.E.,
KREPS J.M., :**Principles of Economics**, Holt Rinehart and Winsten Inc., 1962.
- FEYZİOĞLU Yıldız, :“Fransa’da Dış Göstergelere Göre Götürü Vergileme”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 21, Mayıs 1983.
- GIPOU A.C., :**Gelir**, Çev: G. KAZGAN-H.KAZGAN, İstanbul, 1955.
- GOODE. Richard, “The Economic Definition of Income” **Federal Taxation**, Foundation Press, 1983.

- GUNN. Alan, :“The Case For an Income Tax”, **Federal Taxation**, Foundation Press, 1983.
- GÜNDÜZ N. Kemal, :Verginin Anayasal Çerçevesi, **Vergi Sorunları**, S. 78.
- GÜNEŞ Gülsen, :“Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, **Selim Kaneti’ye Armağan**, İstanbul, 1997.
- HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, :“Enflasyon Muhasebesi Konusundaki Yasal Düzenlemeler”, **MÖDAV Bülteni**, Sayı: 7, 5 Temmuz 1997.
- HAIG Robert Murray, :**The Federal Income Tax**, Newyork 1921.
- HAIG R.M.,(1) :“İktisadi ve Hukuki Yönleri ile Gelir Mefhumu”, Çeviren Sevim Görgün -İnal Avcı, **Maliye Enstitüsü Tercümeleri**, Birinci seri, 1965, İst.Ün.Yayın No: 1114, İst., 1965.
- HATEMİ Hüseyin, :**Hukuka ve Ahlaka Aykırılık Kavramı ve Sonuçları**, İstanbul, 1976.
- HEPER Fethi,
BİLDİRİCİ Ziyaettin, :“Ülkemizde ve Bazı Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisinde Peşin Vergi Uygulaması”, **Anadolu Ün. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 5, S. 2, Kasım 1987.
- HEREKMAN Aykut, :**Kamu Maliyesi Cilt II**, Ankara, 1989.
- İSPİR. Ekrem, :**Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, İstanbul, 1991.
- KALDOR Nicholas, :**An Expenditure Tax**, George Allen and Unlun Ltd., 3rd ed., London, 1959.

- KALKAN Süleyman, :“Enflasyon, Yabancı Kaynak Maliyetleri ve 4008 Sayılı Kanun”, Ankara SMMO Bülteni, Sayı: 70-71, Aralık 1996/Ocak 1997.
- KAMERSCHEN D.R.,
MCKENZIE R.B.,
NARDINELLI C., :Economics, 2.nd Ed., Houghton Mifflin Company, 1989.
- KANETİ Selim, :Vergi Kukuku, 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- KARAKOÇ Yusuf, :“Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay”, Vergi Dünyası, S: 181, Eylül 1996.
- KARAKOÇ Yusuf,(1) :Sosyal Maliye, D.E.Ü. Hukuk Fak. Ya.No: 61, İzmir, 1995.
- KAYA. Uğur, :“Opsiyon İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Sorunları, Mayıs 1998, S.116.
- KIRBAŞ Sadık, :Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997.
- KIZILOT. Şükrü, :Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınlar, 1994.
- KIZILOT. Şükrü, (1) :“Başbakanlık İçin Deli Olmak Şart Mı?”, Mali Yaklaşım, SABAH, 24.05.1998.
- KIZILOT Şükrü,(2) :Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 1-2, Ankara, 1997.
- KIZILOT. Şükrü, (3) :“Yılbaşına Kadar Rüşvet Vergiye Tabi Değil!”, Mali Yaklaşım, SABAH, 03.08.1998.
- KIZILOT. Şükrü, (4) :Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, C.1, Ankara 1994.

- KORKUSUZ Mehmet, :“Dönem Sonu Stoklarının Değerlemesinde LIFO Yönteminin Uygulamasının Sonuçları”, **Ankara SMMO Bülteni**, Aralık 1996-Ocak 1997.
- KUTLAN Serhat, ARGUN Doğan, :“Gider Kısıtlaması Uygulamasının Beraberinde Getirdiği Sorunlar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 101.
- KUTLAN Serhat, :“LIFO Yönteminin Özellikleri”, **Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi**, 1997.
- KÜÇÜK Sema, KÜÇÜK Muzaffer, :“İktisadi Kıymetlerin Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulan ve/veya Dönem Sonu Stoklarını LIFO Yöntemine Göre Değerleyen İşletmelerce Kazançtan İndirilmeyecek Finansman Giderleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 182, Ekim 1996.
- KÜTÜKCÜ Abdullah, :“Üniter Gelir Vergisi Sistemi ve Ülkemizdeki Durum”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 11, Ocak-Şubat 1993.
- LANG.J, :“Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, Çev: Funda BAŞARAN, XIII. **Maliye Sempozyumunda Sunulan Tebliğ**, Bodrum, 14.05.1998.
- LAUFENBURGER H., :**Mukayeseli Maliye**, Çev: Bedi Feyzioğlu, Süleyman Barda, İstanbul, 1956.
- MERİÇ Baki, :**Ticari ve Mali Bİlançolarda İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Değerleme**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 1982.
- MOROĞLU Erdoğan, MOROĞLU Nazan, :**Türk Ticaret Kanunu ve İlgili Mevzuat**, İstanbul, 1991.

- MUTLUER Kamil, :Türkiye’de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, E.İ.T.İ.A. Yayınları, No: 105/60, Ankara, 1973.
- MUSGRAVE. R.A.
MUSGRAVE. P.B., :Public Finance, Mc Graw-Hill, 1976.
- MUTEN. Leif, “Capital Gains Tax-Gaining Ground?”, More Key Issues in Tax Reform, Fiscal Publication, 1995.
- NEMLİ Arif, :Kamu Maliyesine Giriş, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.
- NEMLİ Arif,(1) :Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası, İ.Ü.İ.F. Yayınları, Ya.No: 41, 3, İstanbul, 1979.
- NEUMARK F., :Gelir Vergisi, İstanbul, 1946.
- NEUMARK F.,(1) :Genel Ekonomi Teorisi 1948.
- NICHOLAS D.A.,
REYNOLDS C.W., :Principles of Economics, Holt Rinehart and Winsten Inc., 1971.
- OĞUZ Orhan, :İktisada Giriş, Marmara Üniversitesi Yayın No: 513, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi. Yayın No: 390, İstanbul, 1992.
- ÖNCE Saime, :“Karın Ölçülmesi ve Raporlanması İle İlgili Standartlar”, Türkiye XVI Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 1-5 Ekim, Antalya, Anadolu Üniv. Eğitim, Sağ. ve Bil. Araş. Vakfı Yayınları, Ya.No: 119, Eskişehir, 1997.
- ÖNCEL Mualla,
KUMRULU Ahmet,
ÇAĞAN Nami, :Vergi Hukuku, 3.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.

- ÖRMECİ Musa, :“Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı 154, Haziran 1994.
- ÖZEL Hakkı, :**Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**, Ankara, 1979.
- ÖZER İlhan, :**Gelir Vergisi Politikası**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No: 164-1975, Damla Matbaası, 1975.
- ÖZGÜVEN Ali, :**İktisat Bilimine Giriş**, 6. Basım, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.
- ÖZKAN Mehmet, :“Stok Değerleme Yöntemleri”, **Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: , 1992.
- ÖZTÜRK Kazım, :**T.C. Anayasası**, C.2, Md.1-75, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 1966.
- ÖZTÜRK Bünyamin, :“Finansman Giderlerine Yönelik Kısıtlama”, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı: 1, 1997.
- PARASIZ İlker, :**İktisada Giriş**, 3.Basım, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1995.
- PARKIN M.,
POWEL M.,
MATTHEUS K., :**Economics**, third ed. Addison Wesley Longman Limited, 1997.
- PETERSON Wallace C., :**Gelir, İstihdam ve Ekonomik Büyüme**, Çev: Servet MUTLUER, İ.T.İ.A. Yayınları, Ya.No: 145, Eskişehir, 1976.

- SABAN Nihal, :“Vergi Reform Tasarısını Hukukla Okumak”, Olaylar ve Görüşler, **Cumhuriyet**, 23 Mart 1998.
- SABAN. Nihal, (1) :“Türk Ekonomi Hukukunda Değerleme Ölçülerinin Bütünleşmesi”, **Prof.Dr. Salih ŞANVER’e Armağan**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 10, İstanbul, 1998.
- SAĞLAM. Erdal, :“Kuyruklu Repo’ya da Vergi Geliyor”, **SABAH**, 28.05.1998.
- SAĞLAM Erdoğan,
TURUT Şenol, :“Finansman Giderlerindeki Kısıtlama Nedeniyle Yeniden Değerleme Yapıp Bu İşlemin Vergisel Avantajlarından Yararlanılmaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 190, Haziran 1997.
- SAĞLAM Necdet, :“Stokların Değerlenmesi Son Giren İlk Çıkar Yöntemi, **Eskişehir Sanayi Odası Bülteni**, Sayı: 285, Haziran 1995.
- SAKINÇ Süreyya, :“Gelir Vergisi Kanunundaki Vergi Güvenlik Önlemleri ve Uygulamadaki Etkinliği”, **İşletme ve Finans**, Sayı: 56-57, Kasım-Aralık 1990.
- SIMONS H., :**Personal Income Taxation**, The University of Chicago Press, 1992.
- SONSUZOĞLU Elif, :**Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, Yayınlanmamış Doktora tezi, İstanbul, Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997.
- SOYDAN Billur Yaltı, :“Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü: Aile Vergilendirmesi I-II”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 81-82.

- SÖZBİLİR Halim, : **Muhasebe Kuramında Türlü Gelir (Kâr) Kavramları ve Türk Gelir Vergisinin Kabul Ettiği Gelir (Kâr) Kavramı**, Anadolu Üniv. Yayınları No: 214, Eskişehir.
- STIGLITZ Joseph E., : **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev.Ömer Faruk BATIREL, Marmara Üniv., Ya.No.549, İstanbul 1992.
- SÜRMEYEN Yusuf, : **“Enflasyonun Etkilerinin Muhasebesi”**, Vergi Sorunları, Sayı: 87, Aralık 1996.
- ŞENGÖZ. Yunus, : **“Türk Muhasebe Sistemi ile Türk Vergi Hukuku Arasındaki Farklar, Ticari Kardan Mali Karın Tespit Edilmesi” Maliye ve Sigorta Yorumları**, 15.05.1997.
- ŞENYÜZ Doğan, : **Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Ezgi Kitabevi, 1996.
- ŞENYÜZ Doğan,(1) : **“Hayat Standardı Esası ve Uygulanmasındaki Sorunları”**, Bursa Barosu Dergisi, Yıl: 15, Sayı: 41, Bursa, Aralık 1991.
- TARAKCI Hızır, : **“Yatırım Kredilerinin Kullandıkları Para Cinsine Göre Yeniden Değerleme Sistemimizde Ortaya Çıkardıkları Sonuçların Karşılaştırılması”**, Vergi Dünyası, Sayı: 149.
- TAŞ Metin, : **Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme**, Bursa, 1992.
- TEKELİ Esat, : **Vergi Hukukuna Giriş**, İst Üniv. Yayınları, Ya.No: 893, İktisat Fakültesi Yayın No: 118, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961.

- TEKİNAY Selahattin Sulhi, : **Medeni Hukuka Giriş Dersleri**, Filiz Kitabevi, istanbul, 1987.
- TİPKE, LANG, : **Steuerrecht**, 15. Auflage, Köln, 1996.
- TOPTAŞ Ülker, : **Türk Vergi Sisteminde Götürü Vergileme ve Esnaf Sanatkar Kesimi**, TES-AR Yayınları, Ya.No: 21, Ankara, 1996.
- TURHAN Salih, : **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.
- TÜRK İsmail, : **İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası**, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fak. Yayınları, Ya.No: 125/107, Ankara, 1961.
- TÜRK İsmail,(1) : **Kamu Maliyesi**, 2.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.
- TÜRKAN. Ercan, : **Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD’de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkarılabilecek Dersler**, Yayınlanmamış Rapor, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Haziran, 1997.
- TÜRKER Masum, : **“Stoklarda Değerleme”**, Yaklaşım, Sayı: 62, Şubat 1998.
- TÜRKMEN Nedim, : **“Yabancı Kaynak Gider Kısıtlaması Uygulamasının Esasları ve Eleştirisi”**, Vergi Sorunları, Sayı: 101.
- UÇAR Şahin, : **“Hayat Standardı Esasına Göre Yapılan Tarhiyatın Düzeltmesi”**, Vergi Dünyası, Sayı: 26.

UĞUR Necati,

:“Dönem Sonu Stoklarını Son Giren İlk Çıkar Yöntemine Göre Değerleyen veya Yeniden Değerleme Uygulayan İşletmelerde Yabancı Kaynak Gider Kısıtlaması”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 238, 15 Aralık 1996.

ULUATAM. Ö.,

R. TAŞ,

M. DİKMEN,

:**Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi**, Türk Harb-İş Sendikası İçin Hazırlanmış Rapor, Ankara, 1995.

UYANIK. Namık Kemal,

:“Türev Araçları ve Forward ve Swap İşlemlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım**, Haziran 1998, S.66.

VARCAN. Nezih,

:**Maliye Tarihi**, Eskişehir, 1993.

YALKIN Yüksel Koç,

:**Genel Muhasebe**, (9.Baskı), Turhan Kitabevi, Ankara, 1995.

ZALOĞLU Nurullah,

:“Hayat Standardı ve Yatırım İndirimi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 96, Ağustos 1989.

:**Büyük Larousse, Sözlük ve Ansiklopedisi**, Gelişim Yayınları, Cilt 8, İstanbul, 1986.

:**Danışma Meclisi Tutanak Dergisi**, (D.M.T. Dergisi), Birleşim 137-146, Yasama Yılı. 1, C.9, Ankara, 1982.

:**International Bureau of Fiscal Documentation, European Text Handbook**, Amsterdam, 1994.

:“Swap’a Vergiye Az Kaldı”, **YENİ YÜZYIL**, 28.05.1998.

:Türk Dil Kurumu Sözlüğü, Genişletilmiş 7.
Baskı, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1983.

:Türkiye Muhasebe Standartları 1997, TÜRMOB
Yayın No: 32, Ankara, 1997.

:Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31),
Çev.: Tuba DURMAZ, Türkiye Muhasebe Uzmanları
Derneği Yayınları, Y.No: 7, İstanbul, 1992.

:"Vergi Reform Tasarısı, Genel Gerekçe", Yaklaşım,
Sayı: 63, Mart 1998.

:4. Seri No'lu Muhasebe Genel Tebliği, Muhasebenin
Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı,
Türmob Yayınları, Ya.No: 18, Ankara, 1995.

:18.7.1995 tarih ve 374 sayılı karar, 25 Temmuz
1995 ve 22354 sayılı Resmi Gazete.

:Anayasa Mahkemesi Kararları Dergileri.

:Danıştay Dergileri.

:http://www maliye.gov.tr

:Resmi Gazeteler.