

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DEĞER ARTIŞ
KAZANCI VE VERGİLENDİRİLMESİ

Mehmet Bora ENGÜR

2501130664

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Bekir Mahmut KAŞIKÇI

İSTANBUL-2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : MEHMET BORA ENGÜR Numarası : 2501130664
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı : MALİ HUKUK (MALİYE) Danışmanı : PROF. DR. MAHMUT KAŞIKÇI
Tez Savunma Tarihi : 13.02.2019 Saati : 11.00
Tez Başlığı : TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DEĞER ARTIŞ KAZANCI VE VERGİLENDİRİLMESİ

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜ'NE** OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU	Kabul	Kabul
2- PROF. DR. GÜLSEN GÜNEŞ	Kabul	Kabul
3- PROF. DR. MAHMUT KAŞIKÇI	Kabul	Kabul
4- DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN	Kabul	Kabul
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ ŞERİF EMRE GÖKÇAY	Kabul	Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		
2- PROF. DR. ERKAN AYDIN		

ÖZ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DEĞER ARTIŞ KAZANCI VE VERGİLENDİRİLMESİ

Mehmet Bora ENGÜR

Değer Artış kazancı, Türk Gelir Vergisi Sisteminde bulunan gelir unsurlarından diğer kazanç ve iratlar bünyesinde yer almaktadır. Çalışmada, bu kazanç türünün gelişim süreci ve uygulaması incelenerek değer artış kazancının vergilendirilme sistematığının özelliklerinin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca, bu kazancın vergilendirilme sistematığının özellikleri belirlenirken mevzaut hükümleri, özgelgeler, yargı kararları ve güncel tartışmalardan bahsedilerek uygulamadaki aksaklıklar da tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Bir gelir unsuru olarak değer artış kazancının, gelir kavramı içinde yer alma durumunun hangi nedenlerle gerçekleştiği ve bu durum sonucunda bir müessese olarak gelir vergisi yapısı içinde hangi özellikleri taşıyarak yer aldığı çalışmada tespit edilmeye çalışılırken; vergilemede adalet ve etkinlik ilkeleri, rant ve rant vergisi, yeni gelir vergisi kanun tasarısı göz önünde bulundurularak değer artış kazancının belirlenmesinde ve belirlenen bu kazancın vergilendirilmesinde meydana gelen aksaklıkların nasıl giderilebileceğine yönelik tespit ve öneri tez çalışmasında yer almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Gelir, Vergi, Türk Vergi Sistemi, Gelir Vergisi, Değer Artış Kazancı, Rant, Rant Vergisi, Gelir Vergisi Kanun Tasarısı

ABSTRACT

VALUE INCREASE GAIN AND TAXATION IN THE TURKISH TAX SYSTEM

Mehmet Bora ENGÜR

The value increase gain is classified in the other gains and continuous annuities within the Turkish Tax System elements and entities. In this study, this type of gain's development process and its implementation have been studied. And that aims to determine the features of value increase of the taxation systematics. Additionally, when the attributes to the taxation systematics are being determined, the regulatory provisions, the tax rulings, the jurisdiction decisions and current arguments have been spoken of and it has been aimed to determine the short-comings of the implementation procedure.

The value increase gain as an income element, for which reasons it occurs in the income concept, and as a result of this situation which features it carries as a corporation in the income tax structure have been attempted to be determined. Meanwhile, in the taxing, justice and activity principals, annuity cost and annuity cost taxes, when the new income taxing, while keeping in mind the law designation in the determination of the value increase gain, and the determined gain's taxing shortcomings and how they can be handled have been inspected and made present in the proposal thesis study.

KEY WORDS: Income, Tax, Turkish Taxation System, Income Tax, Value Increase Gain, Annuity, Annuity Tax, Income Tax Code Designation

ÖNSÖZ

Tez çalışmasında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda diğer kazanç ve iratlar olarak adlandırılan kazanç unsuru içinde yer alan değer artış kazancı, bu kazancın vergilendirilmesi hususu, kazanç hakkında var olan teorik temel ve uygulanmakta olan kanun hükümleri işlenmiştir. Ayrıca değer artış kazancı, kazancın belirlenmesi ve vergiye tabi tutulması ile birlikte gelişen süreç, bu süreçle birlikte meydana çıkan çeşitli konular ve kazancın etkileşim içinde bulunabileceği farklı güncel kavramlarla ilişkilendirilerek incelenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda diğer kazanç ve iratlar gelir unsuru içinde yer alan değer artış kazancı, kişilerin mülkiyetinde bulunan mal ve hakların elden çıkarılması sonucu sağlanan getirinin karşılığı olarak gelir kavramı ve Türk Vergi Sistemi içinde yer almıştır. Çalışmamızda gelir, vergi, gelir vergisi, değer artış kazancı ve bu kazancın vergilendirilmesinin teorik temellerinden bahsedilerek, günümüzde bu kazancın vergilendirmesinin nasıl yapıldığı belirtilmekte, gelişen piyasa koşulları ve güncel olaylar içinde nasıl yer aldığı ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

Çalışma boyunca farklı konular hakkında bilgi almama sağlayan ve tezimin kaynakçasında yer alan tüm yazarlara, tez danışmanım olan ve çalışma süresince yardımını aldığım Sayın Prof. Dr. Bekir Mahmut KAŞIKÇI 'ya teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin kurulması sayesinde Türk Milletinin tüm fertlerine eşit eğitim ve öğretim imkanı sağlanması olanağını meydana getiren; başta Gazi Mustafa Kemal ATATÜRK olmak üzere, tüm silah arkadaşlarına ve Yüce Türk Milletine şükranlarımı ve minnettarlığımı saygıyla arz ederim.

Son olarak, hayatım boyunca ellerindeki tüm imkanlar ölçüsünde bana destek olan ve bu günlere gelmemi sağlayan aileme teşekkür ederim.

Mehmet Bora ENGÜR

İSTANBUL, 2019

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAM OLARAK DEĞER ARTIŞ KAZANCI VE VERGİLENDİRİLME TEMELİ

1.1. DEĞER ARTIŞ KAZANCI KAVRAMI VE NİTELİĞİ	6
1.1.1. Gelir Kavramı.....	6
1.1.1.1. İktisadi Bakımdan Gelir Kavramı	7
1.1.1.2. Mali Bakımdan Gelir Kavramı	10
1.1.1.3. Gelir Kavramının Kapsamını Belirlemeye Yönelik Teoriler.....	13
1.1.1.3.1. Kaynak Teorisi	13
1.1.1.3.2. Safi Artış Teorisi	15
1.1.1.3.3. Haig – Simons Gelir Tanımı	17
1.1.2. Değer Artış Kazancı Kavramı	17
1.1.2.1. Değer Artış Kazancının Niteliği	19
1.1.2.2. Değer Artış Kazancının Gelir Kavramını Belirlemeye Yönelik Teoriler Kapsamında Gelir Kavramı İçindeki Yeri	22
1.1.2.2.1. Kaynak Teorisi Bakımından Değer Artış Kazancı.....	22

1.1.2.2.2. Safi Artış Teorisi Bakımından Değer Artış Kazancı.....	23
1.1.2.2.3. Haig-Simons Gelir Tanımı Bakımından Değer Artış Kazancı	23
1.2. DEĞER ARTIŞ KAZANCININ VERGİLENDİRİLME TEMELİ	24
1.2.1. Vergi Kavramı.....	24
1.2.1.1. Tek Vergi – Çok Vergi Ayrımı	28
1.2.1.2. Çeşitli Vergi Sınıflandırmaları	29
1.2.1.2.1. Dolaylı Vergi – Dolaysız Vergi Sınıflandırması.....	29
1.2.1.2.2. Spesifik Vergi – Ad Valorem Vergi Sınıflandırması.....	30
1.2.1.2.3. Öznel Vergi – Nesnel Vergi Sınıflandırması	30
1.2.1.2.4. Artan Oranlı Vergi–Sabit Oranlı Vergi–Azalan Oranlı Vergi Sınıflandırması	30
1.2.2. Gelirin Vergilendirilmesi	31
1.2.3. Gelir Vergisi Uygulama Sistemleri	33
1.2.3.1. Sedüleri Gelir Vergisi Sistemi	34
1.2.3.2. Üniter Gelir Vergisi Sistemi	34
1.2.3.3. Birleşik Gelir Vergisi Sistemi	35
1.2.4. Değer Artış Kazancı Vergilendirilmesinin Amacı.....	36
1.2.5. Değer Artış Kazancının Vergilendirilmesi.....	37
1.2.6. Değer Artış Kazancının Vergilendirilme Şekilleri.....	39

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DEĞER ARTIŞ KAZANCININ VERGİLENDİRİLME UYGULAMALARI

2.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER	43
2.1.1. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Vergi Sistemi.....	43
2.1.2. Türkiye Cumhuriyeti Döneminde Türk Vergi Sistemi	45

2.1.3. Günümüzde Türk Vergi Sistemi	46
2.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GELİR VERGİSİ	49
2.2.1. Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi'nin Gelişimi	49
2.2.2. Türk Gelir Vergisinde Gelir Kavramı	52
2.2.2.1. Gelir Tanımı	52
2.2.2.2. Gelir Unsurları	53
2.2.3. Türk Gelir Vergisinde Gelirin Vergilendirilmesi.....	53
2.2.3.1. Tahsil Esası	54
2.2.3.2. Tahakkuk Esası	54
2.2.4. Türk Gelir Vergisinde Mükellef Kavramı.....	55
2.2.4.1. Tam Mükellef.....	55
2.2.4.2. Dar Mükellef.....	57
2.3. DEĞER ARTIŞ KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİ.....	58
2.3.1. Değer Artış Kazancının Türk Vergi Sistemi İçinde Gelişimi	58
2.3.2. 193 Sayılı GVK' ya Göre Değer Artış Kazançları.....	62
2.3.2.1. Menkul Kıymetlerin ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar	64
2.3.2.1.1. Hisse Senetleri.....	67
2.3.2.1.2. Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçları	72
2.3.2.2. GVK 70'inci Maddesinde Yazılı Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	73
2.3.2.3. Telif Haklarının ve İhtira Beratlarının Muellifleri, Mucitleri ve Bunların Kanuni Mirasçıları Dışında Kalan Kimseler Tarafından Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	74
2.3.2.4. Ortaklık Hakları veya Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	76
2.3.2.5. Faaliyeti Durdurulan Bir İşletmenin Kısmen veya Tamamen Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	76
2.3.2.6. GVK 70'inci Maddenin 1, 2, 4 ve 7 Numaralı Bentlerinde Yazılı Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	77

2.3.2.7. Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları.....	79
2.3.2.7.1. Ferdi Bir İşletmenin Sahibinin Ölümü Sonrası Kanuni Mirasçılara İşletmenin Devri.....	80
2.3.2.7.2. Bilanço Esasına Göre Kazancı Tespit Edilen Ferdi Bir İşletmenin Sermaye Şirketine Devri	80
2.3.2.7.3. Kollektif ve Adi Komandit Şirketlerin Nevi Değiştirerek Sermaye Şirketine Dönüşmesi	81
2.3.2.8. Değer Artış Kazancının Tespiti ve Vergilendirilmesi.....	81
2.3.2.8.1. Değer Artış Kazancının Hesaplanması	82
2.3.2.8.1.1 Endeksleme Yöntemi	83
2.3.2.8.1.2 Kur Farkı Arındırma Yöntemi	84
2.3.2.8.2. Değer Artış Kazancı Üzerinden Verginin Tarh Edilmesi	85
2.3.2.9. Dar Mükellefler Açısından Değer Artış Kazancı.....	86
2.3.3. 5520 Sayılı KVK Bakımından Değer Artış Kazancı ve Vergilendirilme Durumu	87
2.3.3.1. KVK 'da Mükellef Tanımı.....	87
2.3.3.2. KVK 'da Kazanç Tespit ve Vergilendirilme Esasları.....	89
2.3.3.3. KVK 'da Tespit Edilen Kurum Kazancı İçinde Değer Artış Kazancının Durumu	90
2.3.3.4. Dar Mükellef Kurumlar Açısından Değer Artış Kazancı	92
2.3.4. 3065 Sayılı KDVK 'da Değer Artış Kazancının Durumu	94

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEĞER ARTIŞ KAZANCI VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ UYGULAMASI VE GÜNCEL KONULAR AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. DEĞER ARTIŞ KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİNDE TESPİT EDİLMESİ GEREKEN UNSURLAR.....	96
3.1.1. Mal veya Hakkın İktisabı Unsuru	96

3.1.2. Mal ve Hakların Elden Çıkarılması Unsuru.....	99
3.1.3. Elde Edilen Kazanç Unsuru	101
3.2. YARGI KARARLARI DOĞRULTUSUNDA DEĞER ARTIŞ KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİNDE FARKLILAŞAN UNSURLAR.....	102
3.2.1. Kazanç Niteliğinin Tespiti Bakımından Değer Artış Kazancı – Ticari Kazanç Sınırı.....	103
3.2.2. Maliyet Bedelinin Kapsamı.....	107
3.3. DEĞER ARTIŞ KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİLEMEDE ADALET VE VERGİLEMEDE ETKİNLİK İLKELERİ AÇISINDAN DURUMU.....	111
3.3.1. Vergilemede Adalet ve Değer Artış Kazancının Vergilendirilmesi	112
3.3.1.1. Adalet Kavramı	112
3.3.1.2. Değer Artış Kazancının Vergilendirilmesi ve Adalet Kavramı	113
3.3.2. Vergilemede Etkinlik ve Değer Artış Kazancının Vergilendirilmesi	115
3.3.2.1. Etkinlik Kavramı.....	116
3.3.2.2. Değer Artış Kazancının Vergilendirilmesi ve Etkinlik.....	117
3.4. DEĞER KAVRAMI, RANT KAVRAMI VE DEĞER ARTIŞ KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİNİN BU KAVRAMLAR AÇISINDAN NİTELİĞİ.....	118
3.4.1. İktisadi Bakımdan Değer Kavramı.....	118
3.4.2. Değer Artışının Niteliği ve Vergilendirilmesi Bakımından Rant Kavramı	119
3.4.3. Rantın Vergilendirilmesi.....	122
3.5. YENİ GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISINDA DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ	125
3.5.1. Gelir Vergisi Kanun Tasarısı	125
3.5.2. Gelir Vergisi Kanun Tasarısında Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi.....	130

3.6. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DEĞER ARTIŞ KAZANCI VE VERGİLENDİRİLMESİ HAKKINDA ÖZET TESPİT VE ÖNERİ..... 136

SONUÇ..... 139

KAYNAKÇA..... 146



KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
BİST	: Borsa İstanbul
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas
E. T.	: Erişim Tarihi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GT	: Genel Tebliğ
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İ.İ.B.F	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İVDB	: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Madde	: md.
M.Ö.	: Milattan Önce
mükerrer	: mük.
OECD	: The Organization For Economic Co-Operation And Development*
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
SMMMO	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TTK	: Türk Ticaret Kanunu

* Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

TÜFE	: Tüketici Fiyat Endeksi
TVS	: Türk Vergi Sistemi
ÜFE	: Üretici Fiyat Endeksi
vb.	: Ve benzeri
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Yİ-ÜFE	: Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi
YY	: Yüzyıl



GİRİŞ

Sahip olunan mal veya hakkın elden çıkarılması sonucu elde edilen getiri ile mal veya hak sahibinin bu mal veya hakkı elde etmek için katlandığı maliyet arasındaki farkı ifade eden değer artış kazancı, gelir kavramı içinde yer alabilecek bir kalem olarak kabul edilerek vergilendirilmektedir.

İnsanların yaşam biçimlerinin değişmesi ve yaptıkları faaliyet çeşitliliğinin artması, hem giderlerinin hem de gelirlerinin kapsamını genişletmiştir. Bu çeşitliliğin artması bir bakıma toplumların da ilkelikten çağdaşlığa doğru evrilmesi sürecini de işleterek toplumsal çağdaşlaşma ve sosyolojik değişime neden olmuş, bu durum da toplu yaşamı gerekli kılmıştır. Bu değişimle birlikte meydana çıkan yaşam tarzının getirdiği ihtiyaçlar neticesinde önce devlete ihtiyaç duyulmuş, sonrasında da devlet hakimiyetinde gelişen ve toplum ihtiyaçlarını karşılamak için kurulması gereken bir piyasa düzeni ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Belirli bir süreç sonunda oluşan bu düzen, eş zamanlı olarak dünyadaki düşünsel akımlarla ortaya çıkan ve gün geçtikçe değişen iktisat düşüncesi ve maliye mekanizması ile beraber işlemiş ve gelişmiştir.

Her alanda değişiminin başladığı nokta olarak bireyin kabul edildiği düşünüldüğünde, devlet yapısında ve bütün düzenlerde meydana gelen değişim de bireyden başlamıştır. Temel olarak gezici ve toplayıcı faaliyet içeren ilkel yaşayış tarzından yerleşik ve üretici faaliyeti içeren çağdaş yaşam tarzına doğru geçişte, ilk evre topluluk halinde yaşama şeklinde gerçekleşmiştir. Topluluk halinde yaşamın bir gereği olarak toplum içinde bireylerin sorun çıkmadan yaşaması için bazı kurallara ihtiyaç duyulmuş ve bazı sınırların çizilmesi gerekli olmuştur. Bu gereksinimi karşılamak için de yaşam hakkı, kişilik hakkı, mülkiyet hakkı ve benzeri (vb.) temel haklar oluşmaya ve düzenlenmeye başlamıştır. Bu hakların oluşturulmasına, bireyler arasında düzenlenmesine ve güvence altına alınmasına paralel olarak, belirlenen hakların farklı toplumlar arası da düzenlenmesi ve korunması gerekliliği de meydana çıkmıştır. Bunun neticesinde ise bireyler ve toplumlar arası kuralları belirleyecek ve bu hakları tesis edecek yapılara ihtiyaç duyulmuştur. Bu yapılar ise en nihayetinde devlet isminde ve şeklinde meydana

gelmiştir. Meydana gelen yapılar altında, toplum içinde bireylerin etkileşimi ve toplumlar arası düzeyde devletlerin etkileşimi sonucunda hem bireylerin hem de devletlerin yaşadıkları coğrafya ve buldukları siyasi durum gibi etkenlerle birlikte ihtiyaçlar ve faaliyetler çeşitlenmiştir. Bu durumla beraber hem gelir hem de gider çeşitliliği ve miktarı artmaya başlamıştır.

Toplum ve birey itibarıyla her konuda çeşitliliğin artmasıyla, toplumların çağdaşlaşmaya doğru gittiği yolda gündeme gelen ve en temel haklardan biri olan mülkiyet hakkının ortaya çıkması ve gelişmesi, toplumun aşama kaydetmesi ile beraber gerçekleşmiştir. Bu süreç ile beraber mülkiyete konu olabilen çeşitli mal ve hakların meydana gelmesi sonucunda oluşan piyasa düzeni ve piyasa koşulları, mülkiyet hakkına konu olabilen mal ve hakların elden çıkarılması sayesinde bireylerin gelir elde edebilmesini sağlamıştır. Bu duruma benzer şekilde gerçekleşen farklı durumlar ile beraber gelir çeşitliliği de artmıştır.

Toplumların ihtiyaç duydukları bir yapı olarak devlet, toplumun yönetilme ve korunma ihtiyacını karşılamak üzere kurulmuştur. Kurulan devletten de bu ihtiyaçlara yönelik faaliyetler yapması beklenmiştir. Devletin bu doğrultuda yaptığı faaliyetler ise belirli bir maliyet karşılığı gerçekleşebileceğinden faaliyette bulunan devlet, gelir kaynaklarına ihtiyaç duymuştur. Devlet, bu faaliyetleri gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirin bir kısmını, hizmet ettiği kitleden sağlamak amacıyla vergi adı altında gelir sağlayıcı cebri uygulamalar getirmeye başlamıştır. Toplum yapısı ve düzeninin değişmesi ile beraber piyasa düzeninin de değişmesiyle; gelir, servet ve harcama üzerinden vergi alınmaya başlanmıştır.

Devletin gelir elde etmek amacıyla, toplumda yer alan bireylerin elde ettiği gelir üzerinden vergi almayı amaçlamasıyla birlikte gelirin kapsamının belirlenme ihtiyacı da ortaya çıkmıştır. Daha önce değinildiği gibi gelişen toplum düzeni ile beraber bireylerin de gelir elde edici faaliyetleri çeşitlilik göstermeye başlamıştır. Bu değişimle paralel olarak devlet, vergi toplamak amacıyla bir vergi sistemi kurmuş ve bu kapsamda gelirleri de vergilendirmek üzere gelir vergisi uygulamasına gitmiştir. Bunun sonucunda da, geliri vergilendirmek adına bir gelir tanımı yapılma ihtiyacı ortaya çıkmış ve gelirin kapsamının belirlenmesi gerekli olmuştur. Fritz Neumark'ın

deyimiyle; kapitalist piyasa düzeni sonucu ortaya çıkan gelirin tanımının yapılma ihtiyacı, arka planda bu süreci içermektedir.

Toplumsal ihtiyaçları karşılamak amacıyla başlayan ve ilerleyen süreçle birlikte, devletin yapması gereken birçok faaliyet ortaya çıkmaya devam etmiş ve devletin giderleri de bu duruma paralel olarak artmaya başlamıştır. Devletin giderleri arttıkça gelir ihtiyacı da artmıştır. Devlet, artan giderini karşılamak amacıyla gelir elde etmek için bir vergi sistemi uygulamaya koymuştur. Bu vergi sistemi ise, vergilemede temel ilkelerin belirlenmesi sonucu, adaletli ve eşit bir toplum düzeni kurmak adına, mali güce göre herkesin adil bir şekilde vergilendirilmesi düşüncesi temelinde tasarlanmış ve uygulanmaya çalışılmıştır. Bu amaçlar doğrultusunda uygulanan vergi sisteminin bir parçası olarak gelir vergisi de şekillendirilmiş ve gelirin unsurları tespit edilerek, gelirin vergilendirilmeye yönelik tanımı ve kapsamı belirlenmiştir. Farklı amaç ve bilim dallarına göre gelirin kapsamı değişebilse de vergilendirme amacıyla yapılan gelir tanımının kapsamı kaynak ve safi artış teorilerine göre yapılmıştır.

Bahsi geçen bu süreç ile beraber değer artış kazancı da bir süre sonra vergilendirilebilecek gelir kapsamına girmiştir. Bu doğrultuda, bazı mal ve haklar üzerindeki mülkiyet haklarının belli şartlara göre el değiştirmesi sonucu mülkiyeti elden çıkaran kişinin elde ettiği getiri, gelir kapsamına alınmış ve değer artış kazancı olarak adlandırılarak vergilendirilmeye başlanmıştır. Bu çerçevede, daha önce belirttiğimiz gibi hem kazancın niteliğinin belirlenmesi hem vergilendirilmesi hem de tespiti, münhasır bir özellik taşımış, farklı vergi sistemlerinde farklı kapsamlarda farklı kurallara göre vergilendirilmiştir. Değer artış kazancının vergilendirilmesi, değişen ve gelişen dünya ve ülke düzenlerine göre kapsam ve kural olarak da değişim göstermiştir.

Ülkemizde de değer artış kazancı kapsamında değerlendirilen kazançların modern anlamda vergilendirilmesi 1950'li yıllarda yürürlüğe konulan GVK ile başlamıştır. Zaman içinde gayrimenkul değer artışı vergisi gibi çeşitlilik gösterip farklı uygulamalara göre vergilendirilmişse de günümüzde uygulanan halini alarak

kapsamı, tespiti, kuralları, vergilendirilme şekilleri değişime uğramış ve GVK 'da uygulanan halini almıştır.

193 sayılı GVK' da sayılan yedi gelir unsurundan biri olan diğer kazanç ve iratlar içinde arazi kazançlar ile birlikte yer alan değer artış kazançları, kanunun 80, mük. Md. 80, 81 ve mük. md. 81'de düzenlenmektedir. 193 sayılı GVK md.80 'de değer artış kazançlarının diğer kazanç ve iratlardan olduğu belirtilmektedir. Devamında mük md. 80'de değer artış kazançlarının tanımı ve kapsamı düzenlenmektedir. Arkasından gelen 81. md.de değer artış kazancı niteliği taşıya bile vergilendirilmeyecek değer artış kazançları sayılmaktadır. Son olarak mük. md. 80' de ise değer artış kazancı olarak vergilendirilecek kazancın "safı değer artışı" olarak adlandırıldığı ve nasıl tespit edileceği açıklanarak safı değer artışının çerçevesi çizilmektedir.

Yapılan bu açıklamalar ve belirtilen hususlar temelinde oluşan çalışmamızda, tezimizin konusu da "Türk Vergi Sisteminde Değer Artış Kazancı ve Vergilendirilmesi" olarak belirlenmiştir. Tezin birinci bölümünde, değer artış kazancının niteliğini belirlemek amacıyla gelir kavramının teorik temeli ve kapsamı anlatılırken gelişimi incelenecektir. Sonrasında, değer artış kazancının kavram olarak içeriği, gelir kavramı ve kapsamına nasıl girdiği belirtilirken bu kazancın gelir vergisi bünyesine nasıl ithal edildiği ve vergilendirilmeye başlanıldığı tartışılacaktır. İkinci bölümde Türk Vergi Sistemi ve bu sistem içinde yer alan gelir vergisi uygulamasından bahsedilerek tarihsel gelişimi ve uygulaması kısaca anlatıldıktan sonra değer artış kazançlarının da bu sistem içinde günümüz itibarıyla nasıl vergilendirildiği aktarılacaktır. Bu bölümde ayrıca; değer artış kazancının KVK 'da tanımlanan kurum kazancı içinde nasıl yer aldığı ve KDV açısından değer artış kazancının durumu incelenecektir. Tezin üçüncü ve son bölümünde ise Türk Vergi Sistemindeki değer artış kazancının vergilendirilmesi uygulaması adalet ve etkinlik kavramları açısından incelenerek, ülkemizde son yıllarda gündemde olan rant ve rant vergisi konularının değer artış kazancı ile nasıl ilişki içinde olabileceği ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu bölümün son kısmında 2013 yılından beri TBMM 'de ilgili komisyonda bekleyen gelir vergisi kanun tasarısında yer alan değer artış

kazancı ile ilgili hükümler incelenerek yürürlükte olan GVK 'da yer alan değer artış kazancı vergilendirilmesi hükümleri ile farklılıkları belirlenecektir.

Bu çalışmada, gelir vergisi sistemimiz içinde yer alan değer artış kazancının, uygulama bakımından ana işleyişinin ve bu kazancın vergilendirilmesi düşüncesinin kavranması tez kapsamı ve tezin amacı olarak belirlenmiştir. Ayrıca, çalışmada değer artış kazancının ve vergilendirilmesinin daha iyi, daha adil ve daha etkin olabilmesi için bazı tespitler yapılmaya çalışılarak bu tespitlerin gerçekleştirilmesine yönelik önerilerde bulunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAM OLARAK DEĞER ARTIŞ KAZANCI VE VERGİLENDİRİLME TEMELİ

1.1. DEĞER ARTIŞ KAZANCI KAVRAMI VE NİTELİĞİ

Kişiler tarafından elde edilen bir getiri türü özelliği taşıması nedeniyle, değer artış kazancının gelir ile doğrudan ilişkisi bulunmaktadır. Bu nedenle, değer artış kazancının kavram olarak çerçevesinin çizilmesi ve taşıdığı niteliğin belirlenmesi için gelir kavramının kapsamı ve gelirin bir kavram olarak gelişiminin incelenmesi gerekmektedir.

Gelirin, ilkel olarak iktisat bilimi içinde çerçevesi çizilmiş ve kavram olarak tanımı yapılmıştır. Sonrasında, değişen ve gelişen dünya düzeni nedeniyle ortaya çıkan bilim dalları ve görüşler geliri çeşitlendirmiş, içeriğini genişletmiş ve kavram olarak tanımlarını değiştirmiştir. Ayrıca, aynı bilim dalı içerisinde farklı görüşlerin olması gelir kavramının içeriğini aynı disiplin içinde bile farklılaştırmıştır. Bu durum; gelir kavramı kapsamının aynı bilim dalı içerisinde farklı içeriklerde belirlenmesine neden olmuştur.

1.1.1. Gelir Kavramı

Tanımları, açıklamaları ve türleri farklılık gösterse de insan varoluşundan itibaren insanların yaşam döngülerini sürdürebilmeleri; yani insanların yaşamını devam ettirmeleri için ihtiyaçlarını karşılamaları, gelirin varlığına bağlıdır. Daha basit bir anlatım yapılması gerekirse; insanlar, ihtiyaçlarını karşılamak adına sergiledikleri davranış ya da yaptıkları faaliyet sonucu ortaya çıkan giderlerini karşılayabilmek için gelire gereksinim duymaktadır.

İnsanların yaşayış biçimleri değıştikçe ve geliştikçe davranışları, faaliyetleri farklılık göstermiştir. Böylece, insanların gereksinimleri artmış, gereksinimleri arttıkça da kaçınılmaz bir şekilde gelir kavramına yüklenen anlam da çeşitlilik göstermiş ve giderde olduğu gibi gelirin de kapsamı gün geçtikçe genişlemiştir. Bu süreç ile beraber, gelirin farklı amaçlara ve disiplinlere göre tanımlanması ve kapsamının belirlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Toplum ve insanın gelişimi ile birlikte bir kavram olarak gelirin tanımının ve kapsamının tam olarak belirlenmesi, bazı konuların çözümü, düzenin sağlanması ve sürdürülmesi açısından önem arz etmektedir. Bu konular; toplum, düzen, sistem ve disiplin gibi organizasyonlar içinde üretim kaynaklarının özelliklerinin tespit edilmesi; insanların ödeme gücünün ölçülmesi; kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesi; toplumun ortaya çıkardığı hasılanın değerinin belirlenmesi ve gelir adaleti, gelir eşitsizliği vb. kavramların tanımlarının yapılması olarak belirtilebilir.

Bu hususlara ek olarak, devletlerin en önemli gelirlerinin vatandaşlarından ve sahip oldukları piyasa aktörlerinden topladıkları vergiler olmasından dolayı, devletin bir gelir tanımı belirlemesi ve bunu vergilendirmesi, devletin idamesi ve halkın refahı açısından çok büyük öneme sahiptir.

1.1.1.1. İktisadi Bakımdan Gelir Kavramı

Gelir kavramının belirlenme süreci iktisat bilim dalının bir gelir kavramı tanımı belirlemesiyle başlamıştır. Bu adımdan sonra, gelir kavramının çerçevesinin belirlenme süreci, insan ve organizasyon gelişimi ve bunların evrimleri ile beraber devam etmiştir. Bu süreç içinde gelir, diğer bilim dallarının da inceleme alanına girmiş ve gelir kavramının içeriği bu bilim dalları tarafından farklı şekillerde belirlenmiştir. Hatta, gelir kavramının diğer bilim dallarının inceleme alanına girmesi ve bu bilim dalları tarafından gelir kavramının içeriğinin belirlenmesi zorunluluk şeklinde gerçekleşmiştir.

Kelime anlamı olarak gelir¹, bir kimseye veya topluluğa belli zamanlarda, belli yerlerden gelen para, varidat veya bir ekonomik birimin belli bir süre içinde kazandırdığı aylık, kira vb. getiri, varidat, irat anlamlarına gelmektedir.

Terim anlamı olarak ise gelir², üretim etkinliklerine katılan üretim faktörlerinin yaratılan hasıladan bölüşüm sonunda aldıkları pay veya emek faktörünün işlendirilmesinden sağlanan maaş, ücret, bahşiş, prim; finansal araçlardan sağlanan faiz, kâr payı gibi sermaye getirileri; taşınmaz ve topraktan sağlanan kira, rant; iş göremezlik, çocuk desteği; sağlık, işsizlik sigortası ve emeklilik gibi sosyal güvenlik kapsamındaki transfer ödemeleri ile şans oyunları vb. kaynaklardan elde edilen para miktarı anlamları taşımaktadır. Gelirin terim olarak içerdiği bu anlamlar, daha önce bahsettiğimiz gibi iktisat bilim dalının gelir kavramının çerçevesini belirlemesiyle başlayan sürecin iktisat bilimi alanında kalan kısmından büyük ölçüde etkilenmiştir.

İktisat bilimi çerçevesinde temel olarak yapılan gelir tanımı, gelir kavramının değişim ve gelişim sürecini başlatmıştır. İktisat bilimi gelir kavramını; toprak, sermaye, emek ve girişimci olarak belirlenen üretim faktörlerinin, üretim sürecinde kullanılmasıyla üretime verdiği katkı karşılığında elde ettiği rant, faiz, ücret, kâr olarak tanımlamaktadır.³ Diğer bir ifadeyle; iktisat bilimi, gelirin üretim faktörleri sayesinde elde edildiğini ve bu düzende; toprağın rant geliri, sermayenin faiz geliri, emeğin ücret geliri ve girişimcinin kâr geliri elde ettiğini tespit etmiş ve gelir çerçevesini bu şekilde çizerek gelir kavramının kapsamını belirlemiştir.

İktisat bilimi çerçevesinde yapılan gelir tanımı Adam Smith'in ileri sürdüğü görüşlerden büyük ölçüde etkilenmiştir. Adam Smith'in görüşlerinin yer aldığı ve yazarı olduğu "Milletlerin Zenginliği" adlı kitabında gelir kapsamı;

¹ TDK, Büyük Türkçe Sözlüğü, www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5aafe723c83f43.71940863, E. T. : 19.03.2018

² TDK, Büyük Türkçe Sözlüğü, www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5aafe898f1a909.55104627, E. T.: 19.03.2018

³ Erdal Ünsal, **Mikro İktisat**, Ankara, Murat Yayınları, 2017, s. 8 - 9.

“Gelirini, kendisine ait akçe ile sağlayan bir kimse, bu geliri ya emeğinden ya mal mevcudundan ya toprağından elde eder. Emekten elde edilen gelire, ücret denir. Yöneten ya da kullanan bir kimsenin mal mevcudundan elde ettiği gelire kâr adı verilir. Kendi kullanmayıp bunu bir başkasına ödünç veren kimsenin elde ettiğine faiz veya ribih denir. Bu, borç alanın, ödünç verene, paranın kullanılması ile eline geçen kâr etme fırsatı için ödediği karşılıktır. Tabii bu kârın bir kısmı, rizikoyu göze alıp onu kullanmak zahmetine katlanan borçlunun; bir kısmı ise, bu kazanç fırsatını kendisine vermiş bulunan alacaklının olur. Para faizi, paranın kullanılması ile elde edilen kazançtan ödenmediği zaman, hep, bir başka gelir kaynağından ödenmesi gerekli, üreme bir gelirdir. Meğer ki, borçlu, birincinin faizini ödemek üzere ikinci bir borç bağına girişen, bir müsrif ola. Tümü topraktan elde edilen gelire, rant denir. Bu, toprak sahibine aittir. Çiftçinin geliri biraz emeğinden, biraz mal mevcudundan doğar. Onca toprak, bu emeğin ücretlerini kazanıp bu mal mevcuduna kazanç sağlamak olanağını veren bir araçtan başka bir şey değildir. Bunlara dayanan bütün vergiler ve gelirler bütün aylıklar, emekli maaşları, her türlü yıllık irat, eninde sonunda, bu üç esas gelir kaynağından çıkar; doğrudan doğruya veya dolaylı olarak, emek ücretlerinden, mal mevcudu kârından ya da toprak rantından ödenir.”⁴

şeklinde ifade edilmektedir. Buna göre; toplam geliri oluşturabilecek üç adet gelir kaynağı belirtilmektedir. Bu üç gelir kaynağı, sahip olma sayesinde gelir sağlamaktadır. Adam Smith’e göre gelir; emek, mal mevcudu ve topraktan sağlanmaktadır. Adam Smith; emeğe sahip olma sayesinde elde edilen geliri, ücret ; sahip olunan mal mevcudu sayesinde sağlanan geliri kâr; sahip olunan mal mevcudunun kullanılmayıp bir başkasının kullanıma tahsis edilmesiyle sağlanan geliri faiz; toprağına sahip olma sayesinde elde edilen geliri ise rant olarak adlandırmıştır. Adam Smith, bu gelirlerin tek tek ya da birkaç üretim kaynağına sahip olunması sayesinde birlikte sağlanabileceğini öne sürmektedir. Bu doğrultuda toplam gelir; ücret, kâr, faiz ve rant olarak dört adet unsurdan birlikte ya da ayrı ayrı meydana gelmektedir.

⁴ Adam Smith, **Milletlerin Zenginliği**, Çev. Haldun Derin, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2006, s. 157-158

İktisat bilimi içerisinde gelir için meydana gelen bu gelişmelerden sonra, gelir kavramının ikellikten modernliğe doğru evrimi başlamış ve iktisat bilimi içerisinde gelir üzerine görüşler ve hipotezler üretilmiştir. Gelişen süreçte ise toplumun, piyasanın ve devletin duyduğu ihtiyaçlar neticesinde, gelir kavramının tanımı ve kapsamı güdülen amaca göre belirlenmeye başlanmıştır.

1.1.1.2. Mali Bakımdan Gelir Kavramı

Gelir kavramı hakkında uzun bir süre geleneksel denilebilecek bir süreç işlemiştir. Bu süreç, modern anlamda gelir kavramı üzerine incelemelerin, Von Hermann'ın 1. Baskısı 1832'de Münih'te yapılan "Kamu İktisadi Çalışmaları" (Staatswirtschaftliche Untersuchungen) adlı kitabı ile başlamasıyla son bulmuştur. Bu tarihten sonra gelir kavramının çerçevesini belirleme üzerine çalışmalar geleneksel gelir kavramının dışına çıkılarak ilerlemiştir. Modern anlamda gelir kavramı üzerine incelemenin bu kadar geç başlamasının nedeni, daha önce bahsedildiği gibi iktisat bilimi içinde gelir kavramının belli bir çerçevesinin olması ve inceleme ihtiyacının belli bir süreç sonunda ortaya çıkmasıdır. Bu ihtiyaç da toplumda hesapçı bir zihniyetin ortaya çıkması ile doğmuştur.⁵

Mali bakımdan gelir kavramına bakıldığında, iktisadi bakımdan gelir kavramından en temel farkı; iktisadi gelir kavramının büyük oranda teorik bir çerçeve dahilinde belirlenmesine rağmen; mali gelir kavramının çerçevesinin pratikte var olan kurallara ve düzenlere göre belirlenmesidir. Daha açık bir ifadeyle; mali gelir, toplum yapısında yer alan uygulamalara istinaden belirlenmektedir. Bu açıdan bakıldığında mali bakımdan gelir, bir toplum yapısında bulunan devlet şekline, iktisadi ve kültürel şartlara, piyasa düzenine ve uygulanan politika ya da sistemlere göre çerçevesi belirlenen bir kavramdır.⁶

⁵ Fritz Neumark, "Umumi Gelir Teorisi Problemleri", **İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt 5 Sayı: 1 - 4, 1946, s. 244 - 245. <http://dergipark.gov.tr/iuifm/issue/854/9449> E. T.: 19.03.2018

⁶ Nasuhi Bursal, "Mali Bakımdan Gelir Mefhumu", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt 12 Sayı: 1-2, Ağustos 2012, s.40. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/8893> E. T.: 19.03.2018

İleri kapitalizm devrinin ürünü olan hesapçı zihniyetin etkisiyle gelir kavramının ekseni kaymış ve mahiyeti değişmiştir.⁷ Bu noktada şu şekilde bir ayrıma gidilerek gelir kavramı üzerinde gelişen bu değişim ya da evrimin açıklanabilme ihtimali bulunmaktadır. İktisat bilimi çerçevesinde açıklanan gelir kavramı yani iktisadi gelir, bir üretim faktörünün getirisi olarak tanımlanırken; hesapçı zihniyetin ortaya çıkmasıyla birlikte tanımı yapılan gelir kavramı, yani mali gelir, ise gelir elde edenlerin geliri üzerinden gelir elde etme amacı güdenlerin, gelirin çerçevesini bu amaca göre belirleyerek amaçlarını gerçekleştirmek üzere yaptığı bir tanım olarak karşımıza çıkmaktadır.

İktisadi gelir, mali gelir ya da modern anlamda ileri kapitalizm devrinde ortaya çıkan hesapçı zihniyetin tanımladığı gelir kavramlarının farklı şekilde çerçevelerinin belirlenmesi veya bu kavramların birbirinden ayrılması önem arz etmektedir. Bu hususun en önemli nedeni; gelir kavramının çerçevesinin belirlenme amacına göre, özellikle vergilendirilme yapılırken, bazı getirilerin gelir kavramı içine alınması nedeniyle servet ve sermaye üzerinde azalışlar meydana gelmesinin önlenmesi ya da bu getirilerin gelir kavramı içine alınmaması nedeniyle sermaye ya da servet üzerindeki artışların tespit edilmesinin amaçlanmasıdır.⁸

Bahsedilen bu hususlar doğrultusunda gelir kavramı, iktisadi bakımdan ya da mali bakımdan araştırma veya inceleme konusu olabilmektedir. Ancak bu iki disiplin arasında keskin çizgilerle bir ayırım yapmak mümkün olmamaktadır. Zira, büyük ölçüde teorik özellik taşıyan iktisadi gelir kavramının tanımında mali görüşlerin tesirleri görülebildiği gibi, nispeten daha fazla pratik özellik taşıyan mali gelir kavramı tanımlarında da dönemin özelliğini taşıyan iktisadi görüşlerin izlerine rastlanılmaktadır.⁹

⁷ Neumark, **Umumi Gelir Teorisi Problemleri**, s.245.

⁸ Neumark, **Umumi Gelir Teorisi Problemleri**, s. 248.

⁹ Bursal, **a.g.m.**, s. 19.

Ayrıca belirtilmesi gereken başka bir nokta ise; iktisadi bakımdan gelir kavramı üzerinde tam bir anlaşma olması halinde dahi mali bakımdan bir gelir kavramı tanımı yapılması gerekmektedir. Çünkü mali bakımdan gelir kavramının belirlenme ihtiyacı ve amacı farklılık arz etmektedir.¹⁰

Gelir kavramının çerçevesinin belirlenmesi, gelirin diğer varlık unsurlarından ayrılması ve gelirin sahip olunan servetten farkının ya da aralarındaki sınır çizgisinin çizilmesi bakımından önemli bulunmaktadır. Ayrıca, kaynak ve gelir ayrımı yapılması yönünden gelirin çerçevesinin çizilmesi gerekli olmaktadır. Bu kapsamda, servetin bir ekonomi öznesinin belirli bir anda taşıdığı iktisadi unsurların değerlerini ifade ettiği kabul edildiğinde, gelir ile servet arasındaki sınır çizgisini belirleyen ilk nokta bu tanım sayesinde oluşmaktadır. Gelirin dinamik bir yapıya sahipken servetin statik bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Bu sınır çizgisini tamamlayan ikinci nokta ise gelirin belirli bir zaman dilimi ile ölçülmesine karşılık, servetin an itibari ile ölçülmesi hususunda ortaya çıkmaktadır.¹¹

Özetle; gelir temel olarak iktisadi bir kavramdır. Hangi disiplinde olursa olsun gelirin çerçevesini çizmek ve kapsamını belirlemek için iktisadi görüşlerden yararlanılmıştır. Buna göre, iktisadi gelirden mali gelire doğru hareket edildiğinde gelir kavramının çerçevesini ve kapsamını belirlemek için, iktisat temelli iki ana görüş meydana gelmiştir. Bu görüşlerden ilkinde göre gelir, üretim faktörlerinin üretime katılmalarının bedeli olarak ödenen iktisadi değer akımı şeklinde ifade edilmiştir. Diğer görüşe göre ise gelir, harcama gücünde meydana gelen net artmalar, yani kişilerin mal varlıklarının değerinde meydana gelen artışlar olarak tanımlanmıştır.¹² Gerçekleşme ya da elde etme açısından bakıldığında ise gelir, iktisadi faktörün katılımı olsun ya da olmasın kişinin iktisadi-mali yönden sahip olduğu güçteki artış olarak tanımlanmıştır.¹³

¹⁰ Fritz Neumark, **Gelir Vergileri – Teori ve Pratik**, çev. M. Orhan Dikmen, İstanbul, Milli Mecmua Basımevi, 1945, s. 21.

¹¹ Fritz Neumark, **Umumi İktisat Teorisi**, çev. M. Orhan Dikmen, İstanbul, Güven Basımevi, 1942, s. 219.

¹² Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s.150.

¹³ Zeynep Arıkan, Ahmet İnneci, “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Sayı: 30, 2016, s. 13. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/230716> E. T.: 22.06.2018

1.1.1.3. Gelir Kavramının Kapsamını Belirlemeye Yönelik Teoriler

Gelir kavramının farklı tanımlarının yapılması ya da kavram içeriklerinin farklı kapsamlarda belirlenmesi iki temel yaklaşıma dayanmaktadır. İlk yaklaşımda gelir, çalışma ya da faaliyette bulunma sonucunda elde edilen maddi unsurların toplamı olmaktadır. İkinci yaklaşımda ise gelir, belirli bir dönem içinde sahip olunan malvarlığında ya da satın alma gücünde meydana gelen artış olarak görülmektedir. İlk yaklaşım iktisadi anlamda gelir tanımına, ikinci yaklaşım ise mali anlamda gelir tanımına yakın bulunmaktadır.¹⁴

Kişilerin ödeme güçlerinde, iktisadi durumlarında veya mali yönden refahlarında artış gelirlerinin de arttığını göstermektedir. Ancak bu artışların olmasını sağlayan her getiri, her düşünce ya da teoriye göre gelir kavramı içinde değerlendirilmemektedir. Teoriler; süreklilik, dönemsellik, gerçekleşme gibi kriterlere göre kişilerin sağladıkları getirileri gelir kavramı içinde değerlendirerek gelir kavramının kapsamını farklı şekilde belirlemektedir.

1.1.1.3.1. Kaynak Teorisi

Bu teori, ilk kez Alman İktisatçılardan ve aynı zamanda istatistikçi Friedrich Benedict Wilhelm Von Hermann 'ın 1. Baskısı 1832'de Münih'te yapılan "Kamu İktisadi Çalışmaları" (Staatswirtschaftliche Untersuchungen) adlı kitabında ileri sürülmüş ve Fuisting tarafından geliştirilmiştir.¹⁵ Bu teoriye göre; kazanç, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması karşılığında o dönem hasılasından aldıkları payı temsil ederse gelir sayılmıştır. Teoriye göre; ücret, rant, faiz ve kâr, üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmasıyla belli bir kaynaktan doğmakta ve bu unsurlar sürekli olarak elde edildiğinde gelir niteliği kazanmaktadır.¹⁶ Ortaya konan teoride gelir, belirli bir kaynaktan sağlanan, düzenli ve sürekli olan aynı ve nakdi getiriler olarak tanımlanmaktadır.

¹⁴ Semih Öz, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 17

¹⁵ Neumark, **Gelir Vergileri – Teori ve Pratik**, s. 22.

¹⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2017, s.237.

Geliri, sürekli ve düzenli bir değerler akımı olarak gören bu teoride; gelir, nakdi olabileceği gibi aynı de olabilmektedir. Üretim faktörleri sahipleri, aynı olarak elde ettikleri gelirleri, bizzat tüketimlerine tahsis etmiş olsalar bile, yine de tükettikleri bu değerler kişilerin geliri olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda, üretim faktörü sahipleri tarafından üretim faktörleri vasıtasıyla üretilen malların piyasaya arz edilmeyip, üretim faktörü sahiplerince bizzat tüketilmesi öz tüketim olarak adlandırılmaktadır. Bu teoriye göre; üretim faktörü sahipleri, üretim faktörlerinden elde ettikleri malları piyasaya sürmeyerek gelir elde etmez ve aynı malları kendi ihtiyaçları için kullanarak öz tüketim yaparlarsa o malların değerince kişilerin gelir elde etmiş sayılacağı kabul edilmektedir.¹⁷

Kaynak teorisinde kaynağın kendi değerinde meydana gelen artışlar ile üretim sürecinde dahil olmaksızın elde edilen ve arızı nitelikte olan değerler ve varlıklar (piyango, ikramiye vb.) gelir kavramı içine alınmamaktadır.¹⁸ Bu unsurların gelir kavramı içine dahil edilmemesinin nedeni, ortaya çıkan iktisadi değerlerin bir ekonomik faaliyete bağlı olmadan gerçekleşmesi ve sadece el değiştirme niteliği taşımasından kaynaklanmaktadır. Teoriye göre bu unsurlar, servet transferi niteliği taşımaktadırlar.¹⁹

Gelirin kapsamını belirlemede temel alınan kaynak teorisi esaslarına göre gelir belirlendiğinde; gelirin kapsamı dar kalmakta, gelişen ekonomik düzen ve piyasa koşulları içinde gelir niteliği taşıyabilecek getirilerin gelir kapsamı dışında kalma ihtimali doğmaktadır. Çünkü bu teoride; gelire, net ve kat'i olarak belirli bir kaynağa bağlı şekilde sürekli ve düzenli olma özellikleri atfedilmektedir. Kaynak teorisinde gelir, gelir kaynağı olarak sayılan ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar vb. kaynaklardan birinden ya da birkaçından birlikte elde edilirse gelir sayılmaktadır.²⁰

¹⁷ Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.150.

¹⁸ Fevzi Rifat Ortaç, "Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Sayı 2, 1999, s. 107. <http://iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/view/346/336> E. T.: 20.03.2018

¹⁹ Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.150.

²⁰ Mehmet Altındağ, Ercan Akbay, **Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Ankara, Tesmer Yayınları, 2003, s. 1.

1.1.1.3.2. Safi Artış Teorisi

Teori, ilk kez Alman iktisatçı Georg Von Shanz tarafından ileri sürülmüştür.²¹ Teoriye göre; hangi kaynaktan doğarsa doğsun satın alma gücünde belli bir dönemde ortaya çıkan artış, gelir kapsamında değerlendirilmektedir. Bu teoride; kaynak kuramında gelir sayılan getirilere ek olarak, satın alma gücünde değer aktarmalarından dolayı meydana gelen artışlar da gelir kapsamına alınarak değerlendirilmektedir.²² Safi artış teorisine göre gelir, sadece üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması ile elde edilmemektedir. Üretim süreci dışında gelişen ve satın alma gücünü artıran değer akımları da gelir kapsamında değerlendirilmektedir.

Bu teoriye göre gelir; servette meydana gelen her türlü fiili artış olarak kabul edilmektedir. Bu temelde, gelirin kapsamı belirlenirken gelir kapsamında değerlendirilecek fiili artışların kaynağı ve devamlılığı sorgulanmamaktadır. Diğer bir ifade ile bu teoride gelir; bir kimsenin belirli bir devrenin başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak şartıyla o devre içinde tüketebileceği değerlerin toplamı olarak kabul edilmektedir.²³

Bahsedilen temeller üzerine yükselen bu teoriye göre; gelirin hesaplanmasında üretim faktörlerinin yıpranmalarının yani amortismanlarının da hesaba katılması ve öz tüketimin de gelirin hesaplanmasında göz önünde bulunması gerektiği savunulmaktadır. Bu durum, teorik olarak mümkün gözükse de pratikte çok büyük sorunlar ve güçlükler çıkarma olasılığı barındırmaktadır. Bu durumun oluşmasının nedeni; her bir üretim faktörünün üretim sürecinde yer almasından dolayı ne kadar yıprandığının hesaplanmasının mümkün olmayacak derecede zor olması ve her kişinin öz tüketimini hesaplayarak yapılan bu öz tüketimin gelire dahil edilmesinin oldukça zor ve zaman alıcı olmasıdır. Ayrıca bu hesaplamaların standardının belirlenmesi oldukça zahmetli ve maliyetli olmaktadır.²⁴

²¹ Neumark, **Gelir Vergileri – Teori ve Pratik**, s. 24.

²² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.238.

²³ Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.151.

²⁴ Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.151.

Safi artış teorisi, geliri çok geniş bir içerikle ele alması itibariyle uygulamada çeşitli zorlukları da beraberinde getirmektedir. Teoride, üretim faktörleri kaynaklı olmayan getirilerin de gelir olarak kabul edileceği varsayılmaktadır. Bu varsayım altında gelirin hesaplanması ve tüm getirilerin gelire dahil edilmesi için, bu getirilerin gelir dönemi olarak kabul edilen zaman dilimi başında ve sonunda değerlerinin ölçülmesi gerekliliği bulunmaktadır. Pratikte meydana gelecek zorluk da bu gerekliliğin sağlanmasında ortaya çıkmaktadır. Örneğin; kişinin varlığında bulunan bir menkul ya da gayrimenkulün elde tutma süresinin başlangıcı ve sonu itibari ile değerlemesinin yapılması çözüm gerektiren bir problem olarak uygulama içinde yer almaktadır. Kişilerin davranışları dolayısıyla bu varlıklarda değer değişiklikleri oluşabileceğinden, varlıkların gerçek değerlerini ölçmek oldukça zor bir problem olarak teori içinde çözüm bulunması gerekli bir halde beklemektedir. Ek olarak, bu varlıkların rutin bir şekilde gerçek nitelikte ve adil bir biçimde değerlerinin ölçülebilmesi piyasa koşulları ve kişi davranışları nedeniyle oldukça zor olmakla birlikte zaman ve maliyet bakımından büyük bir külfet içermektedir.²⁵

Gelirin kapsamını belirlemeye yönelik var olan ve bahsi geçen bu teoriler karşılaştırıldığında aralarında iki temel fark bulunmaktadır. Bu farklardan birincisi; gelirin kapsamını belirleme ölçütlerinde yer almaktadır. Kaynak teorisinde, değer akımları üretim faktörlerinin üretim süreçlerinde yer almasıyla gerçekleşirse gelir olarak nitelendirilmekteyken, safi artış teorisinde üretim faktörü ve üretim sürecinden bağımsız gerçekleşen akımlar da gelir kapsamına sokularak daha geniş kapsamlı bir gelir tanımı yapılmaktadır. İkinci fark ise üretim faktörlerinin veya kaynaklarının kendi değerlerinde meydana gelen artışların gelir olarak kabul edilip edilmemesi noktasında ortaya çıkmaktadır. Kaynak teorisinde üretim faktörleri veya gelir kaynaklarının kendi değerlerindeki artışlar gelir olarak kabul edilmemekteyken safi artış teorisinde gelir olarak değerlendirilmektedir.

²⁵ Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.152.

1.1.1.3.3. Haig – Simons Gelir Tanımı

Gelirin tanımını belirlemede kaynak teorisi ve safi artış teorisinden sonra ortaya çıkan, Robert Murray Haig ve Henry Calvert Simons tarafından ileri sürülen bu teoride; gelir ekonomik bakış açısıyla ele alınarak belirli bir dönemde tüketim ve servette ortaya çıkan her türlü artış olarak kabul edilmektedir. Ayrıca gelirin elde edilip edilmemesini ve yasal olup olmasını önemsemeyen bu teoride; getirinin gelir niteliği taşıması için tüketim ve servette artışa neden olması yeterli olmaktadır.²⁶

Bu teoride elde edilmemiş getirilerin ve yasal olmayan getirilerin gelir kapsamına alınması nedeniyle uygulamada önemli güçlükler ortaya çıkmaktadır. Bu nitelikteki getirilerin gelir kapsamı içine alınması amacıyla ölçülmesi, tespit edilmesi ve belirlenmesi ihtimali pratikte oldukça düşük bulunmaktadır.

1.1.2. Değer Artış Kazancı Kavramı

Elde edilen bir getirinin gelir kavramı kapsamı içine alınması ve getirinin taşıdığı nitelik itibari ile belirlenen amaca göre gelir kapsamı içinde değerlendirilmesi; uygulanmakta olan sistem, güdülen amaç ve içinde bulunulan ekonomik yapı ya da piyasa koşullarına göre gerçekleşmektedir. Basit bir tanım olarak sermaye varlıklarında meydana gelen değerlenme ya da artış olarak tanımlanan değer artış kazancının endüstrileşme ile birlikte gelişen dünyada etkilerinin belirlenmesi, çerçevesinin çizilmesi önem arz etmektedir. Örneğin; değer artış kazançlarının tespit edilmesi ve vergilendirilme amacının, tespit edilme işlemine maruz kalanlar tarafından birikimlerin cezalandırılması olarak görülebildiği göz önünde bulundurulduğunda, değer artış kazancının tespit ve vergilendirilmesi, bireylerin vergiye karşı takınacakları tutumları etkileyeceği ihtimali yüksek bulunmaktadır.²⁷

²⁶ Hüseyin Şen, İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Ankara, Barış Arıkan Yayınları, 2017, s. 188 – 189.

²⁷ Leonard E. Burman, **The Labyrinth of Capital Gains Tax Policy – A Guide for the Perplexed**, Washington, Brookings Institution Press, 1999, s. 5 – 10. <https://books.google.com.tr/books?id=2qA26eGl7sgC&printsec=frontcover&dq=capital+gains&hl=tr>

Belirlenen amaçlara göre farklı şekillerde yapılan gelir tanımları içerisinde yer alıp almaması tartışmalı olan değer artış kazançları; gayrimenkul, menkul kıymet ya da uzun süreli kullanılabilen menkul malların elde edildikleri tarihten belli bir süre geçtikten sonra satılmaları halinde sağlanan getiri niteliği taşımaktadırlar. Bu niteliği nedeniyle; değer artış kazançlarının bireylerin gelirlerinde bir artış sağlayıp sağlamadığı tam olarak belirlenememektedir. Bu husus göz önüne alındığında, gelir kavramının içi doldurulurken değer artış kazançlarının bu içerikte yer alıp almaması konusunda fikir ayrılığı meydana gelmektedir.²⁸

Gelir kavramının içini doldururken; amacın ne olduğu, içinde bulunulan sistemin nasıl işlediği ve özelliklerinin ne olduğu önem arz etmektedir. Şöyle ki; bu başlığa kadar bahsedilen hususlar neticesinde; gelir kavramının farklı disiplinlerde ve farklı amaçlarda değişik tanımlara ve çeşitli kapsamlara sahip olabileceği anlaşılmaktadır.

Çalışma konusu itibariyle daha önce de belirtildiği üzere; her ne kadar iktisadi anlamda gelir kavramı ile mali anlamda gelir kavramı keskin çizgilerle ayrılamasa da, mali gelir kavramı üzerine yoğunlaşarak bu kavram içinde yer alan değer artış kazancı açıklanabilmekte ve gelir kavramı içindeki yeri ve onunla ilişkisi belirlenebilmektedir.

Değer artış kazancının gelir kavramı içindeki yerinin belirlenmesi, daha önce de bahsedilen amaçlar doğrultusunda; herhangi bir getirinin gelir kapsamı içinde yer aldığı anda sahip olunan kaynakta veya sermayede azalışa neden olmasının önüne geçilmesi, alınmaması nedeniyle de kaynak ve sermayede haksız bir şekilde artış sağlanmasına engel olunması noktasında gerekli bulunmaktadır. Bu kapsamda, gelir kavramı içine alınamayan getirilerin bu kavram içine alınmasının sağlanması açısından değer artış kazançlarının tespiti önem arz etmektedir.

Değer artış kazançları, gelirin tanımına iktisadi yönden bakıldığında; üretim faktörlerinin kendi değerlerindeki artış olarak tanımlanabilmektedir. Mali yönden bakıldığında ise yapılabilen tanım; gerçek veya tüzel kişilerin ellerinde

[&sa=X&ved=0ahUKEwiEqtbz9uHbAhUSbVAKHQVKBLIQ6AEIUDAG#v=onepage&q=capital%20gains&f=false](#) E. T.: 20.06.2018

²⁸ Öz, a.g.e., s.21

bulundurdukları gayrimenkul veya menkul niteliğindeki malvarlığı unsurlarının satış, trampa, istimlak vb. nedenlere bağlı olarak elden çıkarılması neticesinde elde edilen, elden çıkarma anındaki değeri ile maliyet değeri arasındaki fark şeklinde olmaktadır. Bu artış veya farkın temel iki özelliği düzenli olmama ve dönemsel olmama olarak belirtilmektedir.²⁹

1.1.2.1. Değer Artış Kazancının Niteliği

Daha önce de belirtildiği üzere; gelirin kapsamı belirlenirken, iktisat bilim dalı içerisinde çerçevesi çizilen iktisadi gelir kavramı göz önünde bulundurulmalıdır. Aksi halde; yapılacak belirleme eksik kalacaktır. Bu doğrultuda; gelir kapsamı içinde yer alan değer artış kazançlarının kapsamı ve niteliği belirlenirken de iktisadi anlamda gelir göz önünde bulundurulmalıdır. Hatta; iktisadi anlamda gelirin meydana gelme süreci göz önüne alınarak değer artış kazançlarının diğer kazançlardan temel farkı tespit edilebilmektedir.

Piyasa düzeninin kurulmasıyla birlikte üretim sürecinin de işlemesiyle piyasa içinde farklı değişkenler ortaya çıkmıştır. Bu değişkenler farklı kriterlere göre ayrılarak özelliklerine göre çeşitli isimler ile nitelenmişlerdir. Bu kapsamda, üretim sürecinde kullanılan üretim faktörleri ve üretim süreci sonucunda meydana gelen unsurların tümü, yapısal özelliklerine ve ölçülebilme zamanlamasına göre iki gruba ayrılmak suretiyle gruplandırılmıştır. Buna göre; belirli bir zaman aralığı itibariyle ölçülebilen değişkenler akım değişken, belirli bir an itibariyle ölçülebilen değişkenler stok değişken olarak nitelenmiştir. Buna göre gelir, ücret, yatırım vb. unsurlar akım değişken; sermaye, servet vb. unsurlar stok değişken gruplarında yer almaktadır.³⁰ Bu kapsamda; daha önce yapıları ve özellikleri belirtildiği üzere değer artış kazancını meydana getiren unsurlar, stok değişken grubunda yer almaktadır.

²⁹ Dilek Özkök Çubukçu, **Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Ankara, Naturel Yayınları, 2007, s. 22.

³⁰ Erdal Ünsal, **Makro İktisat**, Ankara, Murat Yayınları, 2017, s. 12

Üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmasıyla düzenli olarak sağlanan ve akım değişken grubunda yer alan gelir, bu faktörlerden sağlanan ücret, faiz, rant ve kârı bünyesinde barındıran bir değerler akımıdır. Stok değişken olarak nitelenen ve genel anlamda kişinin sahip olduğu varlık olarak tanımlayabileceğimiz unsurlar değer artış kazançlarının kaynağını oluşturmaktadır. Ancak, bu kazançların meydana gelmesi, varlık içinde yer alan üretim faktörlerinin, üretim sürecine sokulması sonucu meydana gelen varlığın akım şeklindeki getirisi şeklinde gerçekleşmemekte, stok içinde yer alan varlıkların çeşitli nedenlerle değerlerinde meydana gelen artışı şeklinde gerçekleşmektedir. Bu kapsamda değer artış kazançları, bilinen anlamda kazanç ve iratlardan ayrılmaktadır.³¹

Piyasa koşulları altında her unsurun bir değeri bulunmaktadır. Piyasa koşulları altında bir unsurun sahip olduğu değer, çeşitli nedenlerden dolayı değişebilmektedir. Bu değişimin olumlu yönde olması değer artışını meydana getirmektedir. Farklı durumlar sayesinde meydana gelen değer artışı da, belirli faaliyetler sonucu kazanca dönüşebilmektedir. Bu faaliyetler sonucunda da değer artış kazançları ortaya çıkmaktadır.

Değer artış kazançlarının meydana gelmesini sağlayan birkaç neden bulunmaktadır. Bu nedenlerden en önemlisi ve en belirgin olanı; değer artış kazancını sağlayan kaynağın amortismanı ya da bakımı göz ardı edildiğinde gelişen süreç içinde iktisadi ortamın ya da piyasa koşullarının değişimi nedeniyle ortaya çıkan iktisadi konjonktür etkisidir. Bu etkiye, devletin yaptığı faaliyetler dolayısıyla kaynağın fiziki yapısı, maddi değeri veya konumundaki iyileşme de katkıda bulunabilmektedir. Ayrıca, para değeri olarak ya da nakit olarak kolayca ifade edilebilen kaynaklarda ise para ve nakit kıymetlerinin değişiminden ötürü değer artışı meydana gelebilmektedir.³²

³¹ S. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, s. 4 - 5

³² Henry Laufenburger, **Mali İktisat ve Mali Kanunlar**, Çev. İsmail Özüt, Ankara, Ajans – Türk Matbaası, 1961, s. 50.

Değer artışları, bazen bir emek gelirinun sermayeye ithalinden (gayrimenkullere yapılan ilaveler ve bunların tadilleri, bayındırlık işleri); bazen de arz ve talep kanunu kapsamında gayrimenkulün lehine gelişen konjonktürün etkisinden kaynaklanabilmektedir. Ayrıca, paranın değer kaybetmesinden dolayı da değer artış kazancı meydana gelebilmekte olmasına rağmen; ortaya çıkan kazanç, para-değer değişimi sonucu anlamsız da kalabilmektedir.³³

Değer artış kazancı kavramının tanımlanma ihtiyacı gelir kavramını vergi hukuku alanı içine taşıma gayesiyle objektif nitelik taşıyan iktisadi gelirin, subjektif bir nitelik taşıyan mali gelir haline evrilmesi sürecinde ortaya çıkmıştır. Bu süreçte, çeşitli yollardan sağlanan getirilerin, geliri oluşturan unsurlar oldukları ayrı ayrı tespit edilmesi; bu unsurların gelir kapsamı içinde yer aldığının belirlenmesi; son aşamada ise bu getirilerin gelir kavramı kapsamına alınması amaçlanmıştır. Bu amaçlar doğrultusunda değer artış kazancı da kavramsal bir nitelik kazanmıştır. Çünkü, değer artış kazancı nitelik itibariyle, modern anlamda ya da mali gelir diye nitelendirilen ve vergi hukuku ya da maliye bilimi tarafından tanımlanan gelir kavramı içinde yer alan getirilerden biri olma özelliğini taşımaktadır.

Değer artış kazancı kavramı için literatürde, İngilizce “capital gains” ve Fransızca “gains en capital” terimlerinin karşılığı olarak sermaye artışı ya da sermaye geliri terimi de kullanılabilir. Sermaye artışı, bir kimsenin, yaptığı ticari faaliyete girmeyen mal varlıklarının piyasa değerindeki artış olarak tanımlanmaktadır. Sermaye kaybı ise bu varlıkların piyasa değerindeki azalmaları ifade etmektedir.³⁴

Literatürde; kişinin elde ettiği gelirden tüketilmeyip tasarruf edilen kısım ya da üretim faktörlerinden biri olarak iki farklı boyutta tanımlanan sermaye, hukuki anlamda mülkiyet ilişkisi içinde gelir sağlayan menkul veya gayrimenkul bütün varlıkları kapsamakta ve kişinin bu malvarlığından üretime ya da yatırıma ayrılan kısım olarak da ortaya çıkabilmektedir. Sahip olunan bütün bu varlığın sermaye olarak nitelendirilmesi neticesinde sermaye geliri kavramı da bu çerçevede

³³ Laufenburger, a.g.e., s. 47.

³⁴ Kenan Bulutoğlu, **Vergi Politikası**, İstanbul, Sermet Matbaası, 1962, s.104.

tanımlanmaktadır.³⁵ Sermaye geliri sermayenin edinme bedeli ile satılması halinde elde edilecek getiri arasındaki olumlu fark olarak belirtilmektedir.³⁶

Değer artış kazancı, taşıdığı özellikler itibariyle genel gelir kavramından farklılıklar göstermektedir. Bu farklılardan en önemlisi değer artış kazancının gerçek manada bir gelir niteliği taşımasından kaynaklanmaktadır. Bunun nedeni, gerçek gelirin taşıdığı sürekli olma ve düzenli olma özelliklerini değer artış kazancının kendi bünyesinde barındırmamasıdır. Değer artış kazancı nitelik itibariyle beklenmedik bir şekilde elde edilmekte ve düzenli bir şekilde yani rutin olarak elde edilmemektedir.³⁷

Değer artış kazancı meydana gelme itibari ile; bu kazancı sağlamayı amaç edinmiş kişilerce spekülasyon faaliyetiyle gerçekleşir ve mesleki bir çalışma sonucu elde edilirse, niteliğini kaybetmekte ve bu kazanç diğer gelir unsurlarından biri haline dönüşmektedir.

1.1.2.2. Değer Artış Kazancının Gelir Kavramını Belirlemeye Yönelik Teoriler Kapsamında Gelir Kavramı İçindeki Yeri

Gelir kavramının kapsamını belirlemeye yönelik amaçlar doğrultusunda uygulanan teorilere göre gelirin kapsamı değişmektedir. Buna bağlı olarak gelirin içinde barındırdığı unsurlar da belirlenme amacına göre farklılık göstermektedir. Bu doğrultuda değer artış kazancının kapsamının belirlenerek gelir kavramı içine alınma şekli uygulanan teori açısından farklılık göstermektedir.

1.1.2.2.1. Kaynak Teorisi Bakımından Değer Artış Kazancı

Kaynak teorisinin temel varsayımına göre bir getirinin gelir olarak kabul edilebilmesi için taşınması gereken nitelikler; belli bir kaynaktan yani üretim faktörlerinden elde edilmesi ve elde edilen kazancın sürekli olmasıdır. Bu kapsamda; değer artış kazancı, nitelik itibariyle sürekli değildir. Ayrıca, değer artış kazancı

³⁵Yunus Emre Yılmazoğlu, “Vergilendirmede Eşitlik ve Adalet İlkeleri Bağlamında Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesinde Hukuki Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 306, Mart 2014, s. 81.

³⁶Özhan Eroğuz, “Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı:11, 1965, s. 51. (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7737> E. T.: 10.02.2018

³⁷ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, s.106 – 107.

üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması ile sağlanan bir getiri olarak da meydana gelmemektedir. Bu nitelikleri taşıyamaması nedeniyle değer artış kazancı kaynak teorisine göre gelir kapsamı içinde değerlendirilmemektedir.³⁸

1.1.2.2.2. Safi Artış Teorisi Bakımından Değer Artış Kazancı

Gelir kavramı kapsamını çok geniş tutan ve kişilerin belli bir dönemde varlıklarında niteliğine ya da kaynağına bakmadan her türlü getiriyi gelir olarak kabul eden safi artış teorisine göre; gelirin sürekli ve düzenli olmasının bir önemi yoktur. Bu görüşe göre gelir, her kaynaktan her şekilde ve her zaman elde edilebilmektedir. Ayrıca, gelirin düzenli ve sürekli olup olamamasının bir önemi bulunmamaktadır. Bu varsayımlar altında sürekli ve düzenli olma özelliklerini taşımayan değer artış kazancı, safi artış teorisine göre gelir kapsamında değerlendirilmekte ve gelir olarak kabul edilmektedir.³⁹

1.1.2.2.3. Haig-Simons Gelir Tanımı Bakımından Değer Artış Kazancı

Geliri kavramını en kapsamlı ve geniş şekilde tanımlayan Haig-Simons gelir tanımına göre; gelir tanımı içine alınan getiriler, faaliyet veya edinme türü ya da getirinin gerçekleşip gerçekleşmemesinin bir önemi olmadan gelir kavramı içinde yer almaktadır. Geliri ödeme gücündeki her türlü artış olarak gören ve ödeme gücündeki artışın ölçümünü de getirilere belirli bir kriter koymaksızın yapan bu varsayım altında; değer artış kazançları, ekonomik amaçlar, yatay ve dikey eşitliğin sağlanması ve devletin tespit ettiği gelirin objektif nitelik taşıması açısından gelir tanımı içinde yer almaktadır.⁴⁰

³⁸ Ortaç, **a.g.m.**, s. 107.

³⁹ Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane G. Gravelle, **The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy**, Washington, The Urban Institute Press, 2005, s.46. <https://books.google.com.tr/books?id=XsGdBReOOSgC&pg=PA157&dq=tax&hl=tr&sa=X&ved=0ahUKEwjLwb6w1OHbAhXLzqQKHfDTB-c4ChDoAQgwMAE#v=onepage&q=tax&f=false> E. T.: 20.06.2018

⁴⁰ OECD, **Taxation Of Capital Gains Of Individuals**, Paris, OECD Publishing, 2006, s. 8. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-of-capital-gains-of-individuals_9789264029507-en#page10 E. T.: 21.06.2018.

1.2. DEĞER ARTIŞ KAZANCININ VERGİLENDİRİLME TEMELİ

Bu başlığa kadar bahsedilen hususlar esas alındığında değer artış kazancının belli bir süreç sonunda kavram olarak içeriği ve taşıdığı nitelik itibariyle gelir kavramı içinde yer aldığı görülmektedir. Değer artış kazancının gelir kavramı içinde yer alması gelirin vergilendirilmesi sayesinde değer artış kazancının da vergilendirilmesini sağlayacaktır.

Bu doğrultuda, değer artış kazancının esas itibariyle verginin kapsamı bakımından gelir vergisi uygulaması içinde vergiye tabi tutulacağı görülmektedir. Bu bakımdan verginin kapsamı, gelir vergisi yapısının içeriği ve gelir vergisi uygulaması önem arz etmektedir. Bu nedenle, değer artış kazancının vergi uygulaması içinde temel olarak nasıl vergilendirilebildiğinin belirlenmesi gerekmektedir.

1.2.1. Vergi Kavramı

Kökeni ortak toplumsal yaşam kadar eski olan vergi, bireylerin siyasal topluluklar şeklinde yaşamaya başladıkları zamandan itibaren ortak ihtiyaçları karşılamanın bir aracı olarak var olmuştur. Toplum üyelerini, ortaya çıkan ortak ihtiyaçları karşılamak için meydana gelen gidere ortak etmenin bir yolu olan vergi, ilk çıkışından günümüze kadar köklü değişikliklere uğrayarak ve farklı işlevler edinerek varlığını sürdürmüştür. İlk meydana gelişinde otoriteye hediye niteliğinde olan vergi, gelişen süreçle gönüllü olma niteliğini koruyarak hediye niteliğini kaybetmiş daha sonra da giderek zorunlu bir yükümlülük halini almıştır. Başlangıçta; kabile reisi, derebey ve krallara ahlaki-dini nedenlerle gönüllü olarak verilen bir çeşit yardım özelliğini taşımaktaydı. Zamanla devletin oluşması ve devlet egemenliğine sahip olanların ortak ihtiyaçları karşılamak için toplumsal sınıflara mali yardım sağlama amacıyla başvurması vergiyi bir devlet uygulaması haline getirmiştir.⁴¹

Devlet, varoluşu itibariyle bazı faaliyetleri yapmakla yükümlü bulunmaktadır. Bu faaliyetleri yürütürken ortaya çıkan gideri karşılamak için de gelire ihtiyaç

⁴¹ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993, s. 1

duymaktadır. Devlet, bu geliri çeşitli yollardan temin edebilmekte olup vergi de devletin gelir elde ettiği yollardan biri olarak gelir kalemleri içinde yer almaktadır. Devletin bir gelir elde etme aracı özelliğini taşıyan vergi, kişilerin geliri, serveti ve harcamaları üzerinden alınabilmektedir. Devletin en önemli gelir kalemi olan vergiler karşılıksız ve cebri nitelik taşımaktadırlar.⁴²

Topluma karşı üstlendiği faaliyetleri yapmakla mükellef olan devlet, bu faaliyetleri gerçekleştirirken yaptığı harcamaları karşılamak üzere bir vergi uygulamak ve etkin bir vergi sistemi tasarlamak istediğinde; kolay tahsil edilebilen, kayıp ve kaçağı en az seviye tutan bir yapıda olmasını amaçlamaktadır. Bu doğrultuda; devlet, vergiyi topladığı kişiler ya da toplum üzerinde huzursuzluk veya tepki oluşturmayacak ve devlete mümkün olan en çok geliri sağlayacak şekilde olması için uygulamalara gitmektedir.⁴³

İnsanların varoluşundan başlayıp bir otoriteye ihtiyaç duymalarına kadar geçen sürede çok önemi olmasa da; insanların bir arada yaşamaya başlaması ve bir otorite altına girme ihtiyacı hissetmesi ile birlikte vergi de ortaya çıkmaya ve oluşmaya başlamıştır. Bu durum içinde, otorite altında yaşayanlar ile otoriteyi temsil eden kişi ya da yapı arasında ihtiyaç karşılamaya yönelik bir ilişki oluşmuştur. Bu ilişkinin devam edebilmesi, kişilerin otorite ihtiyacını gidermesi karşılığında otoritenin mali ihtiyacının da vergi ile karşılanması sayesinde sağlanmıştır.⁴⁴

İnsanlık tarihinde vergiye dair bilinen en eski kayıtlar M.Ö. 6000’li yıllara dayanmaktadır. Sümer uygarlığının bir kenti olarak bugünkü Irak sınırları içinde, Fırat Nehri ve Dicle Nehrinin kuzeybatısında yer alan Lagash Kentine ait olan bu kayıtlara göre; dönüşüm anlamına gelen, Bala isimli bir vergi ya da vergi sistemi uygulanmaktadır. Bu vergi, yönetim ve idare masraflarını karşılamak için toplanan

⁴² Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2000, s. 212.

⁴³ Frederic Benham, “En İyi Vergi Sistemi Nedir?”, çev: Sadun Aren, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:4 Sayı: 1, 1949, s. 276. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/38481> E.T.: 23.06.2018

⁴⁴ Brian L. Yoshow, **Taxation and Tax Policy Issues**, New York, Nova, 2007, s. 9. https://books.google.com.tr/books?id=7m5fNj_KMwQC&pg=PA123&dq=tax&hl=tr&sa=X&ved=0ahUKewjd7KH3wuDbAhUQblAKHTJQCTk4FBD0AQg8MAI#v=onepage&q=tax&f=false E. T.: 19.06.2018

çok düşük oranlı olmasına karşın; savaş ve kriz dönemlerinde %10 oranıyla mal ve yiyecek üzerinden alınan aynı bir özellik de taşımaktadır.⁴⁵

Vergi, ortaya çıkışından modern anlamda bir sistematik içinde uygulanmasına kadar çeşitli amaçlarla toplanmıştır. Antik Mısır'da Firavun döneminde insanların yaşamlarını sürdürebilmeleri için ödemek zorunda oldukları zorunlu ve ağır bir ödeme niteliğini taşımış ve bu şekilde uygulanmıştır. Antik Çin'de ise vergi, üniter bir devlet yapısı içinde Çin Seddi yapımı, ordu harcamaları, halk güvenliğinin sağlanması için çoğunlukla devlet ve halkın güvenliğini sağlama amacıyla otoriteye yapılan bir ödeme niteliğinde toplanmıştır. Antik Yunan'da ise toplum ve otorite yapısının farklılaşması nedeniyle zeytinyağı üretimi yapılması, ithalat-ihracat yapılması, liman işletilmesi gibi faaliyetleri düzenleyen bir yapı olarak bulunan otoriteye, bu işleri düzenlemesi için yapılan bir ödeme ve kamuya ait alanların kiralanması karşılığı otoriteye ödenen bedel niteliği taşımış ve bireyler tarafından otoriteye ödenmiştir.⁴⁶

Tarihi, toplumların tarihi ile başlayan vergi, zamanla toplumlar ile birlikte köklü değişimler geçirmiştir. Ortaya çıkış itibari ile gönüllü olarak yapılan ve toplumu yöneten hükümdarlara verilen bir hediye niteliği taşıyan vergi, süreç ilerledikçe gönüllü olma niteliğini kaybederek savaşların, geleneklerin, toplum ve devlet ihtiyaçlarının değişmesi nedeniyle zorunlu olma niteliğini kazanmıştır. Eski Roma'da, savaşta yenilenlerden alınan bir haraç ya da tazminat niteliği taşıyan vergi, ortaçağ'da ödeyenlerin inisiyatifinde, gönüllülük esasına göre toplanmıştır. 17. Yüzyıl (YY)' dan itibaren ise zorunlu olma niteliğine hasıl olmuştur.⁴⁷

Avrupa'da ilk çağlarda, Roma'da "Haraç" olarak nitelenen vergi; savaşta mağlup olan devletlerin galip devletlere ödediği diyet anlamına gelmektedir. Ortaçağ'da "hediye, armağan, görev, fedakarlık" şeklinde nitelenen vergi; zorunlu

⁴⁵ Richard Henry Carlson, "A Brief History of Property Tax", **Fair & Equitable**, Şubat 2005, s. 3. www.iaao.org/uploads/a_brief_history_of_property_tax.pdf E. T.: 21.06.2018

⁴⁶ Samuel Blankson, **A Brief History Of Taxation**, North Carolina, Lulu Incorporated, 2007, s. 3 – 10.

https://books.google.com.tr/books?id=M9I2DJk8bVsC&printsec=frontcover&dq=taxation&hl=tr&sa=X&ved=0ahUKEwir1b_F3uHbAhUEaQKHdpDCE4ChDoAQg0MAI#v=onepage&q=taxation&f=false E. T.: 20.06.2018

⁴⁷ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2017, s. 8 – 10.

olmayan, toplumun siyasi liderlerine ve kanaat önderlerine ahlaki-dinsel inanışlara göre yapılan bir ödeme niteliği taşımaktadır. Sonraları hükümdarların zorlamaları ile zorunlu hale gelmeye başlayan vergi, Yeniçağ' da devlet ve toplumların yapısının değişmesi ile ortak ihtiyaçların karşılanması amacıyla kanuni bir zorunluluk haline gelmiştir.⁴⁸

Vergi kavramını tanımını belirleme konusunda bir fikir birliği bulunmamaktadır. Bunun nedeni; maliye bilimi içerisindeki görüşlerin benimsedikleri devlet anlayışına göre vergi kavramı tanımının da var olan görüşlere bağlı olarak değişmesidir.

Devleti, bireylerin ortak amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla kurdukları bir menfaat birliği olarak gören ve vergiyi hizmet bedeli, sigorta primi ya da genel giderlere katılma payı olarak niteleyen bireyci devlet görüşüne göre vergi, yararlanma teorisi temelinde kamu hizmetlerinin karşılığı olarak özel kesimden kamu kesimine transfer edilen bir bedel olarak görülmektedir. Diğer yandan devleti, bireylerin oluşturduğu ve toplumdan bağımsız, üstün, ayrıcalıklı bir varlık olarak görerek, devletin iktisadi hayatta ve sosyal hayatın her safhasında üstlenmiş olduğu görevleri karşılamak zorunda olan ve ihtiyaçları en iyi şekilde gidermeye çalışan bir yapı olarak kabul eden organik devlet görüşüne göre vergi; iktidar teorisine dayanmakta ve bireylerin ödeme güçlerine göre devlet tarafından tek taraflı şekilde belirlenen zorunlu bir ödeme olarak kabul edilmektedir. Bu görüşler çerçevesinde vergi; kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak üzere özel sektörden kamu sektörüne kaynak aktarmak suretiyle devlete gelir sağlayan, cebri ve karşılıksız bir ödemedir.⁴⁹

Gelişen süreç çerçevesinde vergi uygulaması incelendiğinde bu uygulamanın üç aşaması bulunmaktadır. İlk aşamada vergi, iktisadi değişim araçlarının ortaya çıkmadığı dönemlerde aynı veya nakdi şekilde uygulanmayıp, bireyin emeği ile belirli bir fedakarlık yapması şeklinde uygulanmıştır. İkinci aşamada ise kişilerin mal ve ürünlerini değişimi yoluyla iktisadi olayların geliştiği takas ekonomisinde vergi,

⁴⁸ Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, Bursa, Ekin Yayınları, 2010, s.143 – 144.

⁴⁹ Turhan, **a.g.e.**, s. 15 – 24.

aynı ödeme şekliyle uygulanmıştır. Son aşama olarak üçüncü aşamada ise, para ekonomisinin gelişmesi ile vergi nakdi olarak uygulanmaya başlanmıştır.⁵⁰

Belirtilen gelişim süreciyle birlikte değerlendirildiğinde vergiyi ödeyen kişinin beklentilerini ve objektif değerleri karşılayacak bir verginin, uygulanan vergi karşısında ekonomik durumları aynı olan kişilerin aynı miktarda vergi ödemesini ve farklı gelir grupları arasındaki durumu eşitlemesi gerekmektedir. Ayrıca uygulanan verginin, vergiyi ödeyen kimsenin toplum içinde bulunan bir birey olarak tüketici ve vatandaş davranışlarını etkilememesi beklenmektedir.⁵¹

Günümüz itibari ile vergiye bakıldığında her sistemde uygulanan verginin taşıdığı; parayla ödenme, karşılıksız olma, zorunlu olma, belirli kurallara göre kamu harcamalarını karşılamak üzere ödenme gibi özellikleri vardır.⁵² Ayrıca, verginin kişilerden alınabilmesi için kişilerin, teşkilatlanmış bir siyasi topluluğa üye olma durumunun da gerçekleşmesi gerekmektedir.⁵³

Bu temeller üzerinde yükselen bir vergi sisteminden vergiyi koyan ve toplayan otorite olarak devlet, vergilerin uygulanacağı kaynak ya da unsurları tek veya birden fazla olarak belirleyebilmektedir. Bu doğrultuda devlet, vergi sistemini tek kaynaktan veya birden çok kaynaktan vergi alma yönünde esaslar belirleyerek kurabilmektedir.⁵⁴

1.2.1.1. Tek Vergi – Çok Vergi Ayrımı

Devletin vergi gelirini elde edeceği kaynağı belirlemesi, vergi gelirini sağlamak için yapması gereken ve kendisinin katlanacağı, bu nedenle topluma da dolaylı olarak yansıtacağı giderin en alt seviyeye çekilebilmesi açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle, vergi sistemi tasarlanırken ve vergi gelirinin elde edilme süreci belirlenirken ana düşünce; devletin vergi sistemini uyguladığı sırada katlanacağı gideri en aza indirmek için vergi gelirinin kaynak sayısını olabildiğince

⁵⁰ Ramazan Armağan, İclal Dağlıoğlu Şanlı, Süleyman Dikmen, “İlginç Vergi Örnekleri Kapsamında Verginin Tarihsel Gelişiminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 399 Aralık 2016, s. 179.

⁵¹ Benham, **a.g.m.**, s. 277.

⁵² Nihal Saban, Vergi Hukuku, İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2016, s. 5.

⁵³ Aytaç Eker, Duran Bülbül, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2016, s. 142.

⁵⁴ Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2016, s.10.

az şekilde tespit etmek, bu kaynakları basit ve birleşik biçimde tasarlamak şeklinde vergi sistemi ve sürecinde yer almaktadır. Bu yolla gideri en aza indirmek vergi sisteminin uygulanma sürecinde her zaman hedef ve amaç olarak belirlenmektedir.

Geçmişten günümüze ideal bir vergi sisteminin tek vergi üzerine kurulmasının gerekliliği ile ilgili düşünceler var olmuştur. İlk olarak, tek vergi – çok vergi ayrımı ya da sorunuyla ilgili tartışmalar 17. YY’ da İngiltere’de başlamıştır. Tek vergi uygulanmasının gerekliliği üzerine İngiltere’de öne sürülen görüş, tüm vergilerin kaldırılmasını ve sadece tek kaynaktan, harcamalar üzerinden vergi alınarak devletin gelir sağlaması ve vergi sistemi kurması gerekliliğini savunmuştur. Diğer yandan aynı yüzyıl içinde Fransa’da, iktisat bilimi içinde gelişen görüş doğrultusunda, verimli gördükleri ve üretimin yalnız tarım sektöründe gerçekleştiğini düşünen Fizyokratlar, tarım sektöründen vergi alınmasını savunmuşlardır. Takip eden süreçte 19. YY’ da, Almanya’da verginin sadece gelir üzerinden alınması veya sermaye üzerinden alınması fikirleri ortaya çıkmıştır. Henry George tarafından da ileri sürülen görüşe göre arazi değeri ve oluşan rant üzerinden vergi alınması fikri de öne sürülmüştür.⁵⁵

1.2.1.2. Çeşitli Vergi Sınıflandırmaları

Vergiler uygulanış biçimleri itibari ile çeşitli özellikler taşımaktadırlar. Bu özellikler sayesinde vergilerin sınıflandırılması mümkün olmakta ve bu sınıflandırmayı yapmak bazen vergilerin taşıdıkları amaçlar doğrultusunda gerekli olmaktadır.

1.2.1.2.1. Dolaylı Vergi – Dolaysız Vergi Sınıflandırması

Dolaylı vergi ve dolaysız vergi tanımlaması üzerine ayrımın sınırlarını tespit etmek için farklı kıstaslar belirlenmektedir. Bunlardan ilki genel fiyat düzeyini etkileme hakkında ortaya konmaktadır. Eğer; bir vergi, uygulandığında genel fiyat düzeyini etkiliyorsa dolaylı vergi, etkilemiyorsa dolaysız vergi olarak adlandırılmaktadır. İkinci kıstas ise nispi fiyat düzeyine etki noktasında

⁵⁵ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Ankara, İmaj Yayınevi, 2014, s. 262 – 263.

gelişmektedir. Nispi fiyatı etkileyen vergi dolaylı vergi, etkilemeyen vergi dolaysız vergi olarak nitelendirilmektedir. Son kıstas ise verginin yansması⁵⁶ kavramı üzerine belirlenmektedir. Bu kıstasa göre yansıtılmayan verginin dolaysız vergi, yansıtılabilen verginin dolaylı vergi niteliği taşıdığı kabul edilmektedir.⁵⁷

1.2.1.2.2. Spesifik Vergi – Ad Valorem Vergi Sınıflandırması

Verginin, üzerinden hesaplandığı değer veya miktar verginin matrahı olarak adlandırılmaktadır. Kelime anlamlarından da anlaşılacağı üzere verginin hesaplanma türü ve kıstasına göre uzunluk, ağırlık, hacim vb. ölçüler üzerinden yani matrahın miktarı üzerinden hesaplanan ve alınan vergiler spesifik vergi olarak; verginin matrahının değer olarak dikkate alınması ile hesaplanan ve alınan vergiler ise ad valorem vergi olarak adlandırılmaktadır.⁵⁸

1.2.1.2.3. Öznel Vergi – Nesnel Vergi Sınıflandırması

Bu ayrıma göre; vergi uygulanırken mükellefin kişisel durumunun göz önüne alınıp alınmadığı, sınırı belirleyen kıstas olarak kabul edilmektedir. Mükellefin durumu vergi hesaplanırken göz önüne alınıyor ve tüm ödeme gücüne dikkat ediliyor ise o vergi öznel vergi olarak; vergi hesaplanırken mükellefin kişisel durumu göz önünde tutulmuyor ve verginin yükümlüsü ile vergi konusu arasında herhangi bir ilişki kurulmuyorsa o vergi nesnel vergi olarak nitelenmektedir.⁵⁹

1.2.1.2.4. Artan Oranlı Vergi–Sabit Oranlı Vergi–Azalan Oranlı Vergi Sınıflandırması

Vergi hesaplanırken uygulanacak orana yönelik yapılan bu ayrımda artan oran, vergi matrahı büyüdükçe daha büyük bir oranın vergi hesaplamak için uygulanacağını; sabit oran, matrah değiştiğinde vergi oranının değişmeyeceğini;

⁵⁶ Vergi Yansması: Vergi yükünün iktisadi bazı olanaklardan yararlanarak kısmen veya tamamen başkasına ya da başkalarına devredilmesini ifade eder. (bkz: Halil Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 290-299.)

⁵⁷ Özhan Uluatam, **a.g.e.**, s. 265 – 266.

⁵⁸ İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi**, Ankara, Kalkan Matbaacılık, 2013, s. 18.

⁵⁹ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 257.

azalan oran ise matrah büyüdükçe uygulanacak vergi oranının küçüldüğünü ifade etmektedir.⁶⁰

1.2.2. Gelirin Vergilendirilmesi

Eski zamanlarda gelirin vergilendirilmesine yönelik uygulamalar olsa da modern anlamda gelir vergisi ilk olarak milli ekonomisini diğer bütün ülkelerden önce kapitalist düzene uydurmuş olan İngiltere’de uygulanmaya başlamıştır.⁶¹

Gelir vergisinin ortaya çıkışı, İngiltere’nin Fransa’ya karşı giriştiği 1799-1802 harbinin finansmanı için geçici olarak uygulanmaya konan vergi ile olmuştur. Nitelik itibari ile gelir vergisi olsa da “Savaş Vergisi” olarak adlandırılan bu vergiye göre, kişilerin yıllık olarak beyan edecekleri gelirleri üzerinden vergilendirilme yapılması öngörülmüştür. Bu vergi 1802 yılında Fransa ile yapılan barış anlaşmasından sonra kaldırılmıştır. 1803 yılında tekrar başlayan savaşla birlikte kaynaktan kesme(stopaj) ve elde edilen gelirin sınıflandırılması şeklinde iki yeni uygulama ile gelir vergisi yeniden yürürlüğe konulmuştur. Yürürlüğe konulan bu vergi ise savaşın 1816’da tekrar sona ermesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.⁶² 1842 yılında bütçe açıkları nedeniyle yapılan mali reformlar sonucu gelir vergisi geçici olarak yeniden uygulamaya konsa da o tarihten itibaren yürürlükten hiç kaldırılmayarak kalıcı hale gelmiştir ve günümüze kadar uygulanmaya devam etmiştir.⁶³

Farklı kaynaklarda gelir vergisinin ilk olarak Fransa’da 1710 yılında uygulanmaya başlandığı belirtilmektedir. Bu tarihte kral emriyle; ev, işyeri, bireysel işletme paylarının satış gelirleri, tüccarların karları ve gelir sağlayıcı meslek sahiplerinin elde ettikleri kazançları üzerinden %10 oranında devlete katkı alınacağı belirtilmiştir. Bu verginin amacı; savaş masraflarını karşılama olarak belirtilmiştir. Savaş bitince kaldırılan bu vergi, bir sonraki savaşta tekrar uygulamaya konulmuştur.

⁶⁰ Uluatam, **a.g.e.**, s. 269.

⁶¹ Fritz Neumark, **Türkiye’de Ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teori-Tarihçe-Pratik**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1946, s. 3.

⁶² Cafer Mert Özmert, Orkun Şahin, “Napolyon Savaşları’nın Dünyaya Armağanı: Gelir Vergisi, İngiltere’de Gelişim, Tarihi ve Toplumsal Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 306 Mart 2014, s. 69 – 70.

⁶³ Turhan, **a.g.e.**, s. 122.

Uygulanan vergi ilerleyen süreçte sürekli bir hal alarak savaş masrafları yanında devletin masraflarını karşılamaya yönelik olarak uygulanılmaya devam etmiştir.⁶⁴

Gelir, insan varoluşundan itibaren çeşitli biçimlerde insan yaşamında var olmasına rağmen; modern anlamda gelirin tanımlanması, bu gelirin günümüz anlamında vergilendirilmesi ve gelir vergisinin bu kadar geç başlamasının ya da başka bir ifadeyle bu sürecin ilkel devam etmesinin nedeni, geliri vergilendirilme faaliyetinin yapılabilmesi için gerekli olan ortam şartlarının sağlanamamış olmasıdır. Belirtilen özellikleri taşıyan çağdaş anlamda gelir vergisi uygulamasının yapılabilmesi ve bu ortam şartlarının oluşabilmesi için bazı koşullara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ortam için gerekli olan koşullardan ilki, gelirin tam ve net olarak hesaplanabilmesi için gerekli olan para ve değişim ekonomisinin varlığıdır. Ayrıca, diğer koşul olarak modern anlamda muhasebe uygulaması ve defter tutma gibi tekniklerin bir arada uygulamada olması gerekmektedir. Tarihi süreç içinde ise bu iki koşulun bir arada var olması ve uygulanması, sanayileşme sürecinin büyük ölçüde toplum hayatıyla bütünleşmesi ve kapitalist sistemin uygulanmasıyla mümkün olmuştur. Bu koşulların sağlanmasından sonra gelirin vergilendirilebilmesi için gerekli olan ortam koşullarından diğeri ise; toplumlarda fikri anlamda bir aydınlanmanın gerçekleşmesi ve bu sayede toplam gelir kavramının şahsi ödeme gücünün ölçüsü olarak benimsenmesidir. Son koşul ise, gelirin modern anlamda çerçevesinin belirlenmesi ve bu doğrultuda gelirin bu şekliyle vergilendirilmesi için devlet yapısı içinde, verginin hesaplanması ve toplanmasına ilişkin işlemleri yürütecek ve bu süreçte ortaya çıkan sorunları çözebilecek, vergi konusunda uzman memurlara sahip mali bir idarenin teşkilatlı şekilde bulunmasıdır. Bu koşulların aynı anda gerçekleşmesiyle birlikte modern anlamda gelirin tespit edildiği ve vergilendirildiği ya da çağdaş nitelikte bir gelir vergisi uygulamasının başladığı kabul edilebilmektedir.⁶⁵

⁶⁴ Öz, a.g.e., s.7

⁶⁵ Turhan, a.g.e., s. 120-121.

Bir vergi kaynağı olarak gelir, vergilendirilme amacıyla tanımlanıp, çerçevesi ve vergilendirilme kuralları belirlenirken, gelir teorilerinden yararlanılarak gelirin genel bir gelir tarifi yapılmadan; gelirin içeriği, sınıflandırma ve sayılma yöntemleri ile belirlenmeye çalışılmıştır.⁶⁶

Gelir vergisi, diğer vergilerden farklı olarak nitelik bakımından bazı karakteristik özellikler taşımaktadır. Bu özelliklerinden ilki, gelir vergisinin konusunun sadece gerçek gelir olarak belirlenmesidir. İkinci özelliği, herkesi kapsamı ve her tür gelire uygulanabilmesi yetenekleri ile genel olarak nitelendirilmesidir. Özelliklerinden üçüncüsü, fikri aydınlanma süreci sonucu oluşması itibariyle çağdaş bir uygulamaya dayanmasıdır. Gelir Vergisinin dördüncü özelliği ise, gelirlerin ekonomik vasıflarına göre ayrılarak bu gelirlere farklı tarifeler uygulanabilir olmasıdır. Genel özelliklerinden beşincisi, çeşitli mükelleflerin şahsi durumlarının göz önünde tutulabilerek vergilendirilme yapılabilmesidir. Son özelliği ise kişilerin gerçekten elde edip yararlandığı yalın gelire ulaşmak için katlandıkları maliyetleri hesaplanan vergiden indirebilme imkanının bulunmasıdır.⁶⁷

Gelir vergisinin konusu gelirdir. Kapsamları değişse de, kişilerin belli bir dönemde yaptığı tüketimi, elde ettiği getirileri ve servetinde meydana gelen artışları içeren toplam, gelir olarak kabul edilmekte; bu sayede belirlenen geliri temsil eden toplamın vergilendirilmesi de gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır.⁶⁸

1.2.3. Gelir Vergisi Uygulama Sistemleri

Kişilerin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerden her birinin, vergilendirilirken ayrılması ya da birleştirilmesine göre şekillenen ve gelir vergisini uygulama olarak ayıran üç farklı sistem bulunmaktadır. Bunlar sedüler gelir vergisi sistemi, üniter gelir vergisi sistemi ve birleşik gelir vergisi sistemidir. Bu sistemlere

⁶⁶ Gıyas Akdeniz, **Vergi Bakımından Gelir**, Ankara, Yeni Matbaa, 1956, s. 14.

⁶⁷ Neumark, **Gelir Vergileri – Teori ve Pratik**, 1946, s. 13.

⁶⁸ M. Hakkı Özel, **Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**, Bursa, Murat Matbaacılık, 1982, s. 15.

göre gelirin vergilendirme usulü ve vergi tarifesi değişebilmekte olup indirilecek giderler, beyan, tarh ve tahsil usulleri de farklılık gösterebilmektedir.⁶⁹

1.2.3.1. Sedüler Gelir Vergisi Sistemi

Sedüler gelir vergisi sisteminde, kişilerin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerden her biri münhasır olarak vergilemeye tabi tutularak gelir vergilemesi yapılmaktadır. Bu sistemde, kişinin tüm kaynaklardan elde ettiği gelirler bir araya getirilip toplam geliri üzerinden gelir vergisi hesaplaması yapılmamaktadır. Kişinin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirler ayrı ayrı bir gelir unsuru olarak değerlendirilip kendi içinde kar, zarar, indirim ve mahsup hesabı yapılarak; elde edilen gelir, kaynak bazında vergilendirilmektedir. Her bir gelir unsurunun birbirinden bağımsız olarak değerlendirilmesi yönüyle objektif bir nitelik taşıyan bu sistemin bazı uygulamalarında; gelirin vergilemesi yapılırken kişilerin şahsi ve ailevi durumları göz önünde bulundurulmasıyla, sistemin taşıdığı genel objektif niteliğe rağmen subjektif özellikler de barındırabilmektedir.⁷⁰

Bu vergi sistemi temel olarak sedül şeklinde ifade edilen her gelir unsuru için farklı vergi oranı belirlenerek uygulanmaktadır. Ayrıca, sermaye ve emek gelirlerinin de ayrı uygulamalara tabi tutularak vergilendirme yapılması sedüler gelir vergisi sistemi içinde yer almaktadır.⁷¹

1.2.3.2. Üniter Gelir Vergisi Sistemi

Bu vergi sisteminde, kişilerin çeşitli kaynaklardan elde ettiği her türlü gelir kaynak ayrımı yapılmaksızın bir araya getirilmekte ve kişilerin gider ve zararları mevcut olması durumunda elde ettikleri gelirden mahsup etmesine imkan verilmektedir. Bu süreç sonucunda ulaşılan toplam gelirin vergiye tabi tutulduğu

⁶⁹ Burns Lee, Richard Krever, "Individual Income Tax", **Tax Law Design and Drafting**, Vol. 2 Washington, IMF, 1998 s. 1. www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch14.pdf E. T.: 21.05.2018

⁷⁰ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 329.

⁷¹ Howell H. Zee, **Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments**, IMF, Washington, 2005, s. 5. <http://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Personal-Income-Tax-Reform-Concepts-Issues-and-Comparative-Country-Developments-18180> E. T. : 23.06.2018

üniter gelir vergisi sisteminde, en az geçim indirimi, kişinin şahsi ve ailevi durumu da gelir vergisi uygulanırken dikkate alınmaktadır. Bu doğrultuda, diğer indirimler de yapıldıktan sonra tek bir artan oranlı tarife ile gelirin vergilemesi yapılmaktadır.⁷² “Sentetik Gelir Vergisi” olarak da adlandırılan bu uygulamada en az geçim indiriminin yanı sıra kişisel ve ailevi durumlardan dolayı yasalarda belirtilen indirimler de yapılarak toplam safi gelire ulaşılmaktadır.⁷³

Üniter gelir vergisi sisteminde kişilerin toplam kârlarından toplam zararları çıkarılarak gelir tespiti yapılmaktadır. Vergilendirilme yapılırken kişilerin subjektif durumları da göz önüne alındığından, üniter gelir vergisi sisteminin uygulanması mali güce göre vergileme ilkesinin gerçekleştirilmesinde kullanılan en önemli araçlardan biridir.⁷⁴

Bu vergi sistemi uygulama şekli itibariyle iki türdür. Uygulama şekillerinden ilki, tek elemanlı (cermen tipi) olarak adlandırılan ve kişilerin vergilendirilecek toplam gelirini tek bir artan oranlı tarife uygulayarak gelir vergilemesi yapan sistemdir. Çift elemanlı (Anglo-Sakson Tipi) olarak adlandırılan ikinci şekilde ise kişilerin vergilendirilecek toplam gelirin tek oranlı bir tarife uygulandıktan sonra gelirin belirli bir miktarı aşması halinde ayrıca artan oranlı tarifenin uygulanması ile yeni bir vergi alınması suretiyle gelir vergilendirilmesi yapan uygulamadır.⁷⁵

1.2.3.3. Birleşik Gelir Vergisi Sistemi

Önceki iki başlık altında bahsedilen gelir vergisi uygulama sistemlerinin karmaşı niteliğinde olan birleşik gelir vergisi sisteminde; gelir, sedüler vergi sistemine göre kaynaklarına göre ayrı ayrı gelir unsuru olarak belirlenerek, belirlenen vergi kaynaklarına ayrı vergi tarifesi uygulamak suretiyle vergiye tabi tutulmaktadır. Eğer toplam gelir belli bir miktarı aşıyorsa toplam gelire ek bir vergilendirme daha yapılmaktadır. Sedüler Vergi Sisteminin olumsuzluklarını gidermek adına üniter

⁷² Turhan, **a.g.e.**, s. 128.

⁷³ Fevzi Rifat Ortaç, **Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2000, s. 4.

⁷⁴ Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s. 3

⁷⁵ Turhan, **a.g.e.**, s. 129.

yapıyı sedüler yapının üstüne inşa eden Birleşik Gelir Vergisi sisteminde üniter yapı genellikle “Tamamlayıcı Vergi” olarak uygulanmaktadır.⁷⁶

1.2.4. Değer Artış Kazancı Vergilendirilmesinin Amacı

Vergilendirilme temeli gelir kavramının çerçevesini ve kapsamını belirleyen safi artış teorisiyle oluşan değer artış kazancı, taşıdığı özellik itibariyle düzenli ve devamlı olmadığından dolayı genel kural olarak paraya çevrilmiş olması ya da elde edilmiş olması halinde vergiye tabi tutulmaktadır.⁷⁷ Burada elde edilmeden kasıt, değer artış kazancının belirli bir tarihte değerlendirme yolu ile değerinin tespiti yapılarak ilk değeri ile aradaki değer farkının kaynak sahibinin geliri kabul edilmesi değil, kaynaktaki belirli bir değer artışından kaynak sahibinin ekonomik olarak doğrudan ve fiili olarak fayda sağlamasıdır.

Değer artış kazançları gelir unsuru olarak kabul edilmesinin ve gelir kavramı kapsamı içine alınıp vergilendirilmesinin dayanağı, bu kazançların kişilerin mali güçlerinde bir artış meydana getirmesi olarak kabul edilmektedir. Vergilendirme ilkelerinden biri olan vergi adaleti ilkesi içerisinde önemli bir yer tutan mali güç kavramı bu ilkenin sağlanması için önem arz etmektedir.⁷⁸

Geleneksel vergilendirme ilkelerinden olan vergi adaleti ilkesi, içerisinde genellik ve eşitlik ilkelerini barındırmaktadır. Bir toplumda yaşayan herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi genellik ilkesi; toplumda benzer durumda bireylerin (gelir, gider, ailevi durum vb. subjektif özellikler) benzer koşullarda vergi ödemesi (yatay adalet), farklı durumda olan bireylerin de farklı koşullara göre vergi ödemesi de (dikey adalet) eşitlik ilkesini ifade etmektedir.⁷⁹

Değer artış kazançlarının tespit edilmesi ve bu kazançların vergilendirilmesinin amaçlarından biri de mali gücün sağlıklı olarak kavranmasına katkıda bulunarak adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesine destek olmaktır.

⁷⁶ Ortaç, **a.g.e.**, s. 8.

⁷⁷ Turhan, **a.g.e.**, s. 134 – 135

⁷⁸ Çubukçu, **a.g.e.**, s. 28.

⁷⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 42 - 43.

Değer artış kazançlarının vergilendirmesinin ana gerekçesi bu kazançlar nedeniyle kişilerin mali gücünde meydana gelen değişimdir. Bu değişimin ölçülmesi de değer artış kazançlarının kaynak olarak toprak, hisse senedi, üretim araçları vb. gibi birçok kaynaktan sağlanmasından dolayı hesaplama, istisna, muafiyet gibi konularda özel işleme tabi tutularak yapılmaktadır. Bu işlemlerin yapılmasının nedeni ise bu gelirlerin sürekli ve devamlı olarak sağlanmamasından ötürü ölçümlerinin zor olması ve paraya çevrilmedikleri sürece kişinin satın alma gücünde ya da refahında reel bir değişim meydana getirmemesinden dolayı mali güçte meydana gelen değişimin net olarak tespit edilmesinin amaçlanmasıdır.⁸⁰

1.2.5. Değer Artış Kazancının Vergilendirilmesi

Kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesi ve değer artış kazancının da gelir kavramı içine alınıp gelir vergisine tabi tutulması konusunda, bu kazancın taşıdığı özelliklere göre gelir vergisine tabi tutulup tutulmayacağı noktasında çeşitli görüşler ileri sürülmüştür.⁸¹

Değer artış kazancının vergilendirilmesi doğrultusunda görüşlerden biri, değer artış kazancının alışılmış gelirin aksine devamlı ve düzenli bir niteliğe sahip olmadığından gerçek gelir içinde değerlendirilemeyeceğini savunmuştur. Görüşlerden diğeri; bu kazançların, beklenen ve gerçekleşmemiş bir gelir akımı olarak kabul edilip vergilendirilmesi durumunda ek olarak gerçekleştiği zaman da elde edilen kazanç vergilendirildiğinde çifte vergileme sorunun ortaya çıkacağını öne sürmüştür. Farklı bir görüş ise değer artış kazancı vergilemesinde, vergiye tabi olacak artışın fiyatlardaki genel yükselmeden başka bir şey olmadığından ya da kaynağa göre bu artışın faizden kaynaklanabildiğinden dolayı bu kazancın çoğu zaman göreceli olduğu ve gerçekten gelir olarak sayılamayacağını ifade etmiştir. Aynı bir görüş, belli bir süre neticesinde meydana gelen değer artışının belirli zaman dilimlerinde değil de bir defaya mahsus süre sonunda vergilendirilmesinden dolayı ödenecek verginin artacağından, bu şekilde vergilendirilme yapılmasının

⁸⁰ Arif Nemli, "Kapital Kazançları Vergisi", **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları**, sayı 25, 2012, s. 255 – 256. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7804> E. T. : 24.03.2018

⁸¹ Çubukçu, **a.g.e.**, s. 37 – 41.

adaletsizliğe yol açacağını savunmuştur. Ayrı bir görüş ise kişilerin, değer artışlarının vergilendirileceğini bilmelerinden ve bundan çekindiklerinden ötürü sahip oldukları varlıkları paraya çevirmekten veya daha faydalı yatırımlara yönelmekten kaçınacaklarından dolayı sermaye akışkanlığının azalacağını belirtmiştir. Son olarak ise değer artışlarının vergilendirilmesi için yapılan maliyetlerin elde edilecek gelirden fazla olacağından bu artışların vergilendirilmesinin verimsiz olacağı ayrı bir görüş içinde yer almıştır.⁸²

Bu görüşlerin ileri sürdüğü düşüncelere karşın, değer artış kazancının ve gelirin taşıdığı özellikler, ayrıca vergi sistemlerinin işleyişi de değer artış kazancının vergilendirilmesinin tercih edilmesini sağlamaktadır. Bu tercihin temelinde vergilendirilecek gelir kapsamı içerisindeki bir kalemin, sürekli, devamlı vb. özellikleri taşımasından çok belirli bir dönem (vergilendirilecek dönem) içinde mali güçte artış sağlayıp sağlamadığının her vergi sisteminde daha çok önem arz etmesi bulunmaktadır. Bu çerçevede değer artış kazancı vergiye tabi tutulmak için gerekli olan özelliklere sahip bulunmaktadır. İleri sürülen olumsuz görüşlere rağmen, değer artış kazancının vergilendirilmesi çifte vergilemeye neden olmamaktadır. Çünkü, kişi malvarlığı azalmadan meydana gelen değer artışını, kazancı sağladığı kaynağı paraya çevirerek elde edebilmektedir. Sonrasında elde ettiği bu kazancı yatırıma çevirebilmekte ya da bekleterek bu artışa bir tasarruf niteliği kazandırabilmektedir. Ancak iki durum gerçekleşse de bariz bir şekilde tasarruf ve yatırım niteliğini taşımayan değer artış kazançları da bulunmaktadır. Bundan dolayı eğer değer artış kazancı meydana geldiği an vergilendirilmezse vergi kaybı olmakta, kazanç tasarruf ve yatırım olduğunda da değer artış kazancı niteliğini kaybetmektedir. Değer artış kazancı özelliğini kaybedip yatırım ve tasarruf olduğunda yapılan faaliyet türüne göre ayrı bir vergilendirilme yapıldığından vergilendirme türü değişmektedir. Bundan dolayı niteliği ne olursa olsun vergilendirilecek şartları sağladığında değer artış kazançlarının vergilendirilmesi çifte vergilendirmeye neden olmamaktadır. Diğer yandan fiyat artışlarından ortaya çıkan, faiz hadlerinin değişiminden kaynaklanan ve göreceli olan değer artışları, bazı göstergelerin, çeşitli oranların vergi tarifesi ile birlikte değer artışına uygulanması ile artış gerçek hale

⁸² Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s. 106 – 108.

dönüştürülebilmektedir. Ayrıca, belli ve uzun bir süre sonunda vergilenecek değer artışının fazla vergi ödemeye yol açması ise elde edilen kazançta ortalama bir vergi oranı uygulanarak aşılabilmektedir. Öte yandan, değer artış kazançları vergilendirilmesinin her ne kadar sermaye akışkanlığını azalttığı ileri sürülse de bu artışlar vergilendirilirken farklı ve düşük vergi oranlarının uygulanması, değer kayıplarının matrahtan düşülmesi, zararlarının mahsubunun yapılması gibi uygulamalar yapılarak sermaye akışkanlığındaki azalma en aza indirilebilmektedir. Son olarak piyasa ve toplum yapısı özelliklerine göre değer artışlarının piyasa yapısı içinde kapladığı alan önemli boyutta olabilmektedir. Bu durumda sadece verginin maliyetine bakıp vergilendirmeden vazgeçmek elde edilebilecek gelirin büyüklüğünü ve verginin diğer etkilerini görme konusunda vergi gelirini sağlayacak yapıyı hem yanılabilme hem gelirden mahrum bırakma ihtimalini barındırmaktadır.⁸³

Bu hususlar doğrultusunda değer artış kazançlarını tespit etmek ve vergi sistemi içinde bir kazanç unsuru olarak belirlemek önemli olmaktadır. Değer artış kazançlarının bir gelir unsuru olarak vergi sistemi içinde yer alması iyi şekilde tasarlanmış ve dengelenmiş bir vergi sisteminin oluşması ve emek dışı sağlanan yüksek getirilerin vergilendirilmesinde bir araç olarak vergi sisteminin etkin, adil ve dengeli olmasına hizmet etmektedir.⁸⁴

1.2.6. Değer Artış Kazancının Vergilendirilme Şekilleri

Değer artış kazançlarının vergilendirilme sistemi farklı ülkelerde uygulanan vergi sistemlerine göre değişiklik gösterebilmektedir. Bazı ülkelerde değer artış kazançları, geliri oluşturan unsurlardan biri olarak elde edilen diğer gelir unsurları ile birlikte vergilendirilmekte, bazı ülkelerde ise gelir vergisi sistemi dışında ayrı bir vergi sistemi olarak uygulanmaktadır. Ayrıca bazı ülkelerde gerçek kişilerin elde ettiği değer artış kazançları vergi dışı bırakılmakta sadece kurumların elde ettiği

⁸³ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s. 108 – 113.

⁸⁴ Parthasarathi Shome, **The Taxation of High Income Earners**, Washington, IMF, 1993, s. 17. www.imf.org/en/Publications/IMF-Policy-Discussion-Papers/Issues/2016/12/30/The-Taxation-of-High-Income-Earners-1498 E. T.: 22.06.2018

değer artış kazançları vergiye tabi tutularak kurum kazancına dahil edilmek yoluyla vergilendirilmektedir.⁸⁵

Değer artış kazançlarının taşıdığı karakteristik özellikler ve değer artış kazançlarının genel gelir kavramının taşıdığı niteliklerden farklı nitelikler içermesi nedeniyle vergilendirilmesinde de bazı güçlüklerle karşılaşmaktadır. Değer artış kazançlarının taşıdığı bu özellikler ve vergilendirilmesinde de yaşanan güçlükler nedeniyle bu güçlükleri aşmak ve kazancın özelliklerine uygun hareket etmek adına bu kazançlar vergilendirilirken farklı sistemler uygulanmaktadır.

Bu sistemlerden ilkinde değer artış kazancının elde edilip elde edilmemesine bakılarak vergilendirilme işlemi gerçekleştirilmektedir. Bu sisteme göre kazanç vergilendirilmesi değer artış kazancının elde edilip edilmemesine bakılmadan her vergi döneminde yapılmakta ya da sadece değer artış kazancının elde edildiği dönemde yapılmaktadır. İkinci sistemde, paraya çevrilme ve çeviren kişi bakımından bir ayırım yapılarak; değer artış kazancı paraya çevrildikçe gelir vergisine tabi tutulmakta, eğer paraya çeviren şirket ise ortaya çıkan değer artış kazancı kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Üçüncü sistemde ise, piyasa içinde ticaretle uğraşma konusu dışında kalan değer artış kazançları kanunen belirlenen bir süre içinde paraya çevrilirse gelir vergisine tabi tutulurken, bu sürenin geçmesinden sonra paraya çevrilirse vergiden istisna edilmektedir. Son sistemde ise değer artış kazançları, kişinin veya kurumların uğraştıkları veya giriştikleri ticaret konuları ya da faaliyetleri dışında kaldığı sürece vergiden istisna edilmekte yani vergiye tabi tutulmamaktadır.⁸⁶

Değer artış kazançlarını vergilendirmek için kullanılan dört ana sistem belirtilse de bu sistemlerin taşıdığı temel özellikler, meydana gelen değer artış kazancını vergilendirmek için belirlenen kriterleri bazen ayrı ayrı bazen birlikte içerebilmektedir. Hatta bu kriterler de farklı şekilde ayrı ayrı veya birlikte değerlendirildiklerinde ya da kullanıldıklarında belirtilen ana sistemler arasında değişik ara sistemler meydana getirerek değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde kullanılabilir. Bu kriterlerin belirlenme amacı, değer

⁸⁵ Emrah Ferhatoğlu, “Türk Vergi Anlaşmaları Hukukunda Sermaye Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 71 No.1, 2016, s. 280.

⁸⁶ Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, s. 118 – 119.

artış kazancının kısmen veya tamamen vergilendirilmesine yönelik eleştirileri gidermek, etkili ve verimli biçimde bu kazançları vergilendirmektir.

Değer artış kazancının sınırsız olarak vergilendirildiği ve hiç vergilendirilmediği durumlar ya da sistemler iki kutup noktası olarak belirlendiğinde; değer artış kazancının sınırsız olarak vergilendirildiği sistemde kriter, yürürlükteki gelir vergisi kurallarına göre belirlenen ve safi artış teorisine uygun gelir tanımı içinde değer artış kazancının gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın ve toplam gelirden kişinin maruz kaldığı değer kayıplarını veya zararları indirerek tahakkuk ettikçe vergilendirmektir. Değer artış kazançlarının vergilendirmesinde sınırlar belirlenerek vergilendirme kapsamı daraltılmaya başlandıkça kriterler de artmaya başlamaktadır. Bazı sistemlerde değer artışının gerçekleşmesi koşuluyla vergilendirilmesi öngörülerek, kazancın elde edilmesi kriter olarak belirlenip değer artışı vergiye tabi tutulur; farklı bir sistemde, varlığın değerinde meydana gelen değer artışından belirlenen zaman dilimi içinde paranın değerinin değişimi sebebiyle oluşan artış veya azalışın yani enflasyonun arındırılmasıyla değer artış kazancına gerçek nitelik kazandırılıp vergilendirme yapılmaktadır. Diğer bir sistemde kabul edilen kriter ise değer artış kazancının sağlandığı kaynağın türü olup kaynaklar sistem tarafından menkul ve gayrimenkul niteliğinde olan malvarlığı veya işletmeye dahil olan malvarlığı olarak iki grupta toplanarak farklı gruplarda yer alan malvarlıklarından elde edilen değer artışlarına farklı vergilendirme kuralları ve yöntemleri uygulamadır. Sistemlerin içerdiği bir diğer kriter ise değer artışının elde edildiği kaynağın satın alma, takas, trampa gibi ivazlı ya da vasiyet, miras, bağış gibi ivazsız olarak elde edilmesi veya elden çıkarılması olup vergi sistemi değer artış kazancını kaynağın elde edilmiş şekline veya elden çıkarılma türüne göre vergiye tabi tutmaktadır. Değer artışlarının belli bir miktarı aşması halinde vergilendirme yapılması ya da kaynağın elde tutulma süresine göre değer artışının vergiye tabi tutulması da belirlenen kriterlerden olup bazı değer artışlarının farklı nitelikler taşıyabilmesi nedeniyle farklı kanunlara tabi olabilmesi de uygulanan sistemlerde

belirlenen kriterlerdendir. Son olarak diğer kutba geldiğimiz de değer artış kazançları bazı vergi sistemleri içinde vergiye hiç tabi tutulmayabilmektedir.⁸⁷

Uygulanmakta olan bir gelir vergisi sistemi içinde ise değer artış kazançları belirli bir gelir grubu içinde değerlendirilerek de vergiye tabi tutulabilmektedir. Bir gelir vergisi sistemi olan ikili gelir vergisi sisteminde bu nitelikte uygulamalar bulunmaktadır. Elde edilen gelirleri, emek geliri ve sermaye geliri olarak ayıran ikili gelir vergisi sisteminde değer artış kazançları sermaye gelirleri içinde yer almaktadır. Bu gelir vergisi sisteminde emek gelirlerine artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanırken, sermaye gelirlerine düşük ve sabit oranlı bir vergi uygulanmaktadır. Kişilerin nominal kazancı üzerinden enflasyon dikkate alınmadan gelir vergilendirilmesi yapılmaktadır.⁸⁸

Bahsedilen hususlar çerçevesinde farklı kurallarla, farklı şekil ve sistemlerle vergiye tabi tutulabilen değer artış kazançları, vergiye tabi tutulması itibariyle piyasa düzenleme ve piyasa yönlendirmede ya da piyasa aktörlerinin davranışlarını tahlil etmede veya vergi sisteminin kurulmasında düzenleyicilere belirli göstergeler ya da ipuçları verebilmektedir. Örneğin gelir vergisinin tasarruflar üzerindeki etkisini anlamak için yapılacak bir çalışmada veya tahlilde değer artış kazançlarının vergilendirilmesi sonucunda piyasada oluşan etkiler ve bu etkiler sonucu oluşan durumlar göz önünde bulundurulmazsa yapılacak çalışmanın ya da tahlilin etkinlik ve verimlilik ya da işlerlik açısından eksik kalma ihtimali bulunmaktadır.⁸⁹

⁸⁷ Çubukçu, **a.g.e.**, s. 45 – 72.

⁸⁸ İlyas Koyuncu, “İkili Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 261 Temmuz 2010, s. 12.

⁸⁹ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s. 104.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DEĞER ARTIŞ KAZANCININ VERGİLENDİRİLME UYGULAMALARI

2.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Türkiye’de modern anlamda, anayasal temelde ve kanunlar çerçevesinde sosyal, politik ve ekonomik kapsamda belirlenen amaçlara hizmet eden bir vergi sisteminin oluşması ve işlemesi 20. YY ortalarında başlamıştır. Osmanlı Devletinden alınan yapısal mirasla birlikte yeni kurulmuş olan Türkiye Cumhuriyeti Devleti, imkanlar dahilinde bir sistem kurmaya çalışmış ancak bu süreç de oldukça uzun sürmüştür. Çağdaş vergi sistemlerine uygun şekilde birçok kaynaktan vergi almaya dayalı olarak kurulan Türk vergi sistemi, gelişen ve değişen düzen ile birlikte enflasyon ile mücadele, ekonomik dengenin sağlanması, üretim ve tüketimin denetim altına alınması gibi amaçlara da hizmet ederek mali politika aracı olarak da kullanılmıştır.¹

Türk vergi sisteminin günümüz anlamında modern bir yapıya kavuşması 1923 yılında Cumhuriyetin ilanı ile başlayan süreç sayesinde mümkün olmuştur. Yeni yönetim tarafından bir süre Osmanlı İmparatorluğu’ndan miras alınan yapı devam ettirilerek, bu yapı üzerinde gerçekleştirilen köklü değişiklikler sonrası gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler için yeni düzenlemeler yapılarak Türk vergi sistemi oluşturulmuştur.²

2.1.1. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Vergi Sistemi

Aşık Paşazade Tarihi’ne göre Osman Gazi’nin; “Her kim pazarda satış yapıp para kazanırsa bunun iki akçasını versin, satamazsa hiçbir şey vermesin ve bu kuralı kim bozarsa Tanrı da onun dinini ve dünyasını bozsun” fermanı ile Osmanlı

¹ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 263.

² Erdoğan Öner, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 27.

topraklarında ilk vergi uygulaması başlatılmıştır.³ Şer'i hukuk kurallarına göre yönetilen Osmanlı İmparatorluğu'nda uygulanan vergi sistemi bu hukuk kurallarından oldukça etkilenmiştir. Padişahın sınırsız vergilendirme yetkisinin olduğu ve var olan geleneklere göre belirlediği örfi vergiler yanında; zekat, öşür, haraç, cizye gibi vergilerden oluşan şer'i vergiler, imparatorluğun vergi sistemi içinde uygulanmakta olan vergiler olarak yer almıştır. Merkeziyetçi bir vergi idaresi kuramayan Osmanlı İmparatorluğu'nun vergi sistemi, toprak düzeni ve askeri sistemi ile iç içe geçerek uygulanmıştır. Tımar sisteminin ağırlığı ile işletilen vergi sistemi, vergilerin kamu görevlileri eliyle toplanıp doğrudan giderlerine harcanmasını öngörmüştür. Yani, kamu görevlilerinin hizmetlerine karşılık bu görevlilere, bir bölgenin vergilerinin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi devredilmiştir. Tımar sistemi dışında kalan vergiler ise iltizam yöntemi olarak adlandırılan yöntem ile toplatılmıştır. Bu yöntemde göre, toplanan verginin belli bir kısmının komisyon olarak verilmesi karşılığında mültezim adı verilen kamu görevlilerince vergi tahsil ettirilmiştir. İmparatorluk yapısının bozulması ile birlikte mevcut olan bu vergi sistemi de kötü işlemeye ve tıkanmaya başlamıştır. Osmanlı devlet teşkilatında 2. Mahmut Döneminde yapılan idari reformlarla birlikte bugünkü bakanlık yapısına karşılık gelen nezaretlerin kurulması sürecinde ilk kurulan nezaretlerden biri maliye nezareti olmuştur. Maliye nezaretinin kurulması ile nezaret yapısı içinde tasarlanan maliye teşkilatı ve vergi sisteminin işleyişi, nezaret yapısı içindeki komisyon ve meclisler aracılığı ile yürütülmüştür. Devamında gelişen süreçte Tanzimat Fermanının ilanı ile toplum ve devlet yapısında belirlenen ilkeler doğrultusunda vergi hukuku alanında da nizamnameler, talimatnameler ve iradeler yoluyla düzenlemeler yapılarak vergi sistemi oluşturulmuştur. Ancak bu gelişmelere rağmen vergi sisteminin tam olarak kapsayıcı şekle gelememesinden dolayı hukuki dayanağı olmayan vergiler toplanmaya devam edilmiştir.⁴

³ Mehmet Arslan, **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, Nobel Yayın Dağıtım, 2016, s. 1.

⁴ Abdüllatif Şener, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İstanbul, İşaret Yayınevi, 1990, s. 80.

Tanzimat ile birlikte vergi idarelerinin merkezileştirerek yeniden yapılandırılması, halkın ekonomik sıkıntılarının en önemli nedeni olan örfi vergilerin kaldırılması, vergi sınıflandırma biçimlerini değiştirilmesi, yükümlülük ve muafiyet konularında değişiklik yapılması ile birlikte herkesin kazanç ve iradına göre ayarlanan tevzii vergiler⁵ uygulanmaya konulmuştur. Ayrıca bu dönemde çıkarılan ve 7 Kasım 1864 tarihinde yürürlüğe giren Vilayet Nizamnamesinde il yöneticisi olan valinin hiyerarşik olarak altında bulunan en büyük maliye memuru defterdar, idari olarak valiye, mali olarak doğrudan Maliye Nezaretine bağlı şekilde görevlendirilmiştir.⁶ Tanzimat Fermanı ve Islahat Fermanı ile vergi sisteminin düzeltilmesi amacıyla padişahın sınırsız vergilendirme yetkisini kısıtlamaya ve vergi adaletine yönelik düzenlemeler yapılsa da, 1881 yılında dış borç ödeyemeyecek duruma gelen imparatorluğun “Muharrem Kararnamesi” ni ilan etmesiyle ve dış devlet temsilcileri tarafından yönetilen ve bazı vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili yetkileri verilen Düyun-u Umumiye'nin kurulması sonucu kamu mali sistemi ile birlikte vergi sistemi de iflas etmiştir.⁷

Bu tarihten itibaren Cumhuriyetin ilanı ve yeni Türk Devletinin kuruluşuna kadar geçen sürede uygulanmaya devam eden vergi sistemi içinde; aşar, ağnam resmi ve hayvan vergileri, bedeller, damga resmi, inhisarlar vergi türleri olarak yer almıştır. Hatta bu vergilerden bazıları cumhuriyetin ilanından sonra da uygulanmaya devam etmiştir.⁸

2.1.2. Türkiye Cumhuriyeti Döneminde Türk Vergi Sistemi

29 Ekim 1923 tarihinde Cumhuriyetin ilanından 5432 sayılı VUK'un yürürlüğe konulmasına kadar geçen sürede uygulamada bulunan vergi sistemine egemen olan ilke; vergi konusunda kural ve kurumların yer aldığı genel bir kanuni düzenlemenin mevcut olmaması ve vergi konusunda mevcut olan uygulamaların dağınık şekilde özel yasalarla düzenlenmiş olmasıdır. Bu ilke temelinde,

⁵ Tevzii Vergi: Yer itibari ile ne oranda alınacağı önceden belirlenen ve erkek nüfusa veya haneye göre paylaştırılan vergi.

⁶ B. Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s. 53.

⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 10 – 11.

⁸ Ahmet Tabakoğlu, **Osmanlı Mali Tarihi**, İstanbul, Dergah Yayınları, 2016, s. 752 – 759.

Cumhuriyetin ilk yıllarında Osmanlı vergilerini toplamak ve vergilerin oran ve miktarları üzerinden artırım yapmaktan başka bir uygulamaya gidilememiştir. Sonrasında 1926 yılından itibaren bu vergi sisteminin tasfiyesine başlanabilmiş ve çağdaş bir vergi sistemi yolunda adımlar atılmaya başlanılmıştır.⁹

Osmanlı İmparatorluğundan alınan kötü miras, uzun süren savaş yılları ve nihayet kurtuluş savaşından zaferle çıkan yeni Türk Devleti, bir süre Osmanlı İmparatorluğu'nda uygulanan vergi sistemini ıslah ederek kullanmıştır. Nitekim 23/04/1920'de açılan TBMM'nin ilk yasama faaliyeti ve 1 numaralı ilk kanunu "Ağnam Resminin Sabıkımisüllu Dört Misli Olarak İstifası Hakkında Kanun" ismiyle, Osmanlı İmparatorluğu'nda da var olan bir vergi hakkında olmuştur. Ardından devam eden süreçte, vergi sisteminin gerekliliği ve kazanılan zaferleri iktisadi ve mali açıdan da destekleme zorunluluğu dolayısıyla yeni bir vergi sistemi oluşturma sürecine girilerek ilk adım atılmış ve 17.02.1923 – 04.03.1923 tarihleri arasında çiftçi, sanayici, tüccar, işçi gruplarının katılımı ile yapılan İzmir İktisat Kongresinde kaldırılması kararlaştırılan aşar, 1925 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. İlerleyen süreçte, Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin vergi sistemi 'nde birçok değişiklik ve yenilik yapılmıştır.¹⁰ Takip eden adımlarla 1927 yılında Muamele Vergisi Kanunu kabul edilmiş, 1931 yılında Musakkafat Vergisi kaldırılarak bina vergisi ve arazi vergisi ayrılarak arazi vergisi ayrı bir kanun ile düzenlenmiştir. İkinci Dünya Savaşı sonuna kadar karışık, zorlu geçen ve arayış içinde ilerleyen süreçten sonra 1949 yılında yapılan vergi reformuyla VUK, GVK, Gider Vergisi Kanunu, VİVK çıkarılmış; 1980'lere gelindiğinde ise KDVK çıkarılarak modern anlamda bir vergi sistemi oluşturma niyeti ve bu sistemi uygulama amacı devam ettirilmiştir.

2.1.3. Günümüzde Türk Vergi Sistemi

Vergi sisteminin oluşumunda, sınırlarının belirlenmesinde ve işleyişinde uyulacak ve uygulanacak kuralların belirlenmesi için bazı esaslara ve ilkelere ihtiyaç

⁹ Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, 2007, s. 54.

¹⁰ İsmail Türk, "Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimizin Gelişmesi", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 36 sayı: 1, 1981, s. 338. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/38409> E.T.: 22.06.2018.

duyulmaktadır. Bu nedenle, gerekli olan esasları ve ilkeleri meydana getiren, vergi sisteminin ve vergi hukukunun oluşmasını sağlayan kaynaklara ihtiyaç olmakta ve bu kaynaklar yasama, yürütme ve yargı faaliyetleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Günümüzde yasama organının faaliyeti ile meydana gelen anayasa, kanun, uluslararası vergi anlaşmaları; yürütme organının faaliyeti ile meydana gelen KHK, Bakanlar Kurulu Kararı, Tüzük, Yönetmelik, Genel Tebliğ, Genelge, Sirküler, Özelgeler (Mükteza); yargı organının faaliyeti ile doğan Anayasa Mahkemesi Kararları, İçtihadı Birleştirme Kararları ve Yargısal İçtihatlar vergi sistemimizin ve vergi hukukumuzun oluşmasına, sınırlarının belirlenmesine ve vergi sisteminin işleyiş kurallarına kaynaklık etmektedir.¹¹ Türk Vergi Sisteminin temelini oluşturan ve yürürlükte olan 1982 Anayasasının vergi ödevi başlığı altındaki md. 73’de mali güce göre vergi alınacağı, bu verginin adaletli ve dengeli olacağı ve vergi işleyişinin başından sonuna kadar kanunla düzenleneceği hüküm altına alınarak vergiye ilişkin esaslar belirlenerek vergi ve vergilendirmeye ilişkin kuralların hukuksal çerçevesi çizilmiştir.¹² Bu düzenlemelerden hareketle de anayasa ya da vergi ile ilgili kanunlarda açık ve net olarak tanımlanmayan vergi, *“kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal aktarım”*¹³ şeklinde doktrinde tanımlanarak verginin, karşılıksız olduğu, özel kesimden kamu kesimine yapılan bir aktarım olduğu, hukuksal zora dayandığı, kesin ve parasal bir ödeme olduğu belirtilmiştir. Bunun sonucunda, kesin çizgilerle ayrılamayan, iç içe geçmiş olan vergi unsurları ve vergi ilkeleri tespit edilmiştir.¹⁴

Bu hukuksal çerçeve ve anayasal temel üzerinde duran ve işleyen Türk vergi sistemini meydana getiren temel kanunlar, gelir üzerinden alınan vergileri düzenleyen 193 Sayılı GVK ve 5520 sayılı KVK; harcamalar üzerinden alınan

¹¹ Oktar, **a.g.e.**, s. 31 – 45.

¹² **Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası md. 73:**

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

¹³ Kaneti, **a.g.e.**, s. 4.

¹⁴ Nihal Saban, **a.g.e.**, s. 5 – 6.

vergileri düzenleyen 3065 Sayılı KDV Kanunu, 4760 Sayılı ÖTV Kanunu, 488 Sayılı DVK, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu (Banka ve Sigorta muameleleri ile ilgili yürürlükteki hükümleri); servet üzerinden alınan vergileri düzenleyen 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 7338 Sayılı VİVK 'dır.¹⁵ Bu temel kanunların yanı sıra diğer temel bir kanun olarak 213 Sayılı VUK, verginin ve vergilendirme sürecinin nasıl yürütüleceğinin ve yönetileceğinin düzenlendiği kanun olarak Türk Vergi Sistemi içinde yer almaktadır.

Türk vergi sistemi içinde yer alan farklı vergi konularının vergilendirmesine yönelik olarak belirlenen ve kurallar bütünü şeklinde niteleyebileceğimiz düzenlemelerin uygulanması ya da vergi sistemi içinde işletilmesi, vergi konusunun vergi sürecinden geçerek belirlenen kurallara göre vergilendirilmesi ile gerçekleşmektedir. Bu durum, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve vergilendirme süreci neticelenmesi ile ortaya çıkmaktadır. Bu süreç ise VUK ' da, vergi alacağının tayini başlığı altında belirtilmektedir. VUK md. 20 'de verginin hesaplanması ve tespiti anlamına gelen, idari işlem özelliği taşıyan tarh¹⁶; md. 21 'de, mükellefe vergi işlemlerinin bildirilmesini ifade eden tebliğ¹⁷; md. 22 'de verginin ödenecek hale getirilmesini niteleyen tahakkuk¹⁸ ve son olarak md. 23 'de verginin ödenmesi durumunu belirten tahsil¹⁹ aşamaları olarak vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme süreci hüküm altına alınmaktadır. Vergiyi doğuran olay üzerine tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşan vergilendirme süreci Türk vergi sisteminde verginin doğuşundan, elde edilmesine kadarki aşamaları içermekte ve sistemin işleyişini ifade etmektedir.

¹⁵ Nurettin Bilici, **a.g.e.**, s. 5.

¹⁶ **VUK md. 20:** "Verginin tarhu, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir."

¹⁷ **VUK md. 21:** "Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir."

¹⁸ **VUK md. 22:** "Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir sayfaya gelmesidir."

¹⁹ **VUK md. 23:** "Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir."

2.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GELİR VERGİSİ

Türk Gelir Vergisi, 1950 yılına kadar kazanç vergisi adıyla sedüler vergi sistemi şeklinde uygulanmıştır. Uygulanan bu sisteme göre ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve emek unsurlarına ayrı ayrı vergilendirilme yapılmıştır. Ayrıca bu gelir vergisi sisteminde gayrimenkul sermaye iratları tamamen, menkul sermaye iratları ise büyük ölçüde vergi dışı bırakılarak uygulanmıştır.²⁰

193 sayılı GVK 'ya göre çerçevesi ve kuralları belirlenmiş olan gelir vergisi sistemi, 1950 yılından itibaren Türk vergi sisteminin temelini oluşturmaktadır. GVK 'ya göre, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazançların safi tutarı gelir kabul edilerek vergilendirir.²¹

Günümüz itibariyle uygulanmakta olan Gelir Vergisi ise dilim usulü artan oranlı, subjektif vergi niteliği taşımasına ve içinde belirli istisnalar barındırmasına rağmen üniter bir vergi yapısı özelliği taşımaktadır.²²

2.2.1. Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi'nin Gelişimi

Türk vergi sistemi içinde temettü vergisi, kazanç vergisi ya da gelir vergisi ismiyle yer alan modern anlamda gelirin vergilendirilmesi, Osmanlı'da Tanzimat sonrası maliye alanında da yapılmak istenen ıslahatlar doğrultusunda Fransızların "patent vergisi" nin bir biçimi olarak uygulanmaya başlamıştır. Karine esasına dayanan ve sanat, ticaret ya da yapılan iş vb. faaliyetler üzerinden alınan patent vergisi, değişen ekonomik ve iktisadi şartlara göre değişim göstermiştir.²³

Ülkemizde modern anlamda bir gelir vergisi yapısının kurulması ve işlemeye başlaması oldukça yakın bir geçmişe dayanmaktadır. 19. YY ortalarında Osmanlı Döneminde bazı denemeler ile başlayan gelirin vergilendirilmesi sürecinde ilk olarak ticari, sınaî, serbest meslek kazancı ve ücretlerin vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Bu çalışmalardan sonra 1863 yılında objektif nitelikte, gelirin vergilendirilmesini

²⁰ Filiz Giray, **Maliye Tarihi**, Bursa, Ezgi Kitabevi Yayınları, 2013, 265.

²¹ Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 149.

²² Abdullah Mutlu, Ahmet Arslan, Kadir Kartalçı, "Gelir Vergisi Açısından Türkiye ve Belçika'nın Karşılaştırılması", **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt:5 Sayı:2 , Kış 2014, s. 58.

²³ Sadık Arda, **Gelir Vergisi Kanunu İzahları**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1949, s. 5.

amaçlayan ve karine usulüne dayanan temettü vergisi uygulamaya konulmuştur.²⁴ Temettü vergisi, vilayet, liva, kaza merkezinde ve nüfusu 2000'den fazla olan yerlerde faaliyet gösteren meslek ve sanat erbabı olan esnaftan mart ve eylül ayları olmak üzere 2 taksit halinde tahsil edilen bir vergi olarak uygulanmıştır.²⁵ Ayrıca, temettü Vergisinde kabul edilen karinenin içinde işyerinin değeri, işyerinin kirası, mükellefin çalıştırdığı işçi sayısı gibi ölçülere de yer verilmiştir.²⁶ Cumhuriyet ile beraber devam eden süreçte ise 1925 yılında aşar vergisinin kaldırılması ile temettü vergisi de kaldırılarak yerine 1927 yılında kazanç vergisi getirilmiştir. Türk mükelleflerin, safi gelir üzerinden vergi ödeme hususuna alışma süreci 1927 Kazanç Vergisi Kanunuyla başlamıştır.²⁷ Bu vergiye göre gerçek kişiler ve kurumlar, vergilendirme kapsamı içinde beyanname usulüne göre vergiye tabi tutulmuştur. Bir süre beyan usulü ile uygulanan kazanç vergisi, 1934 yılında değişikliğe uğrayıp beyan usulünün kapsamı daraltılarak karine usulü ve götürü usule göre de vergilendirme yapılmaya başlanılmıştır. Bu zamandan sonra ilerleyen süreçte ve 2. Dünya Savaşı döneminde kanunda yapılan değişiklikler neticesinde ve vergilere yapılan zamlar sonucunda uygulanan kanunun yapısı iyice bozulmuştur. Devlet yönetimi, vergi adaleti yönünden eksik kalan, mali açıdan beklentiyi karşılamakta zorlanan ve kişinin vergi ödeme kabiliyetini de kavrayamayan Kazanç Vergisi Kanununu, Alman Gelir Vergisi sisteminden büyük izler taşıyan, zamanın ihtiyaçlarına ve vergi adaletine daha iyi cevap veren GVK 'yı 03.06.1949 tarih ve 5421 sayılı kanun ile düzenleyip 09.06.1949 tarihinde RG 'de yayımlayarak kaldırmıştır. RG 'de yayınlanan GVK, 1950 yılında yürürlüğe koyulmuştur.²⁸ Bu sayede kişisel vergi yükü, vergi ödeme kabiliyetine göre düzenlenerek verimi zamanla artan ve esnek bir vergi uygulanmaya başlanılmıştır.²⁹ 1950 yılında yürürlüğe konan gelir vergisi, tek elemanlı üniter bir gelir vergisi olup şahsi nitelikte bir vergi özelliği taşımaktadır. Bu vergi, 1960 ihtilalinden sonra bazı hükümler

²⁴ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2017, s. 183.

²⁵ Mehmet Zeki Pakalın, **Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü**, İstanbul, Cilt 3, Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 1993, s.455.

²⁶ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2018, s. 153.

²⁷ Gıyas Akdeniz, **Türkiye'de Gelir Vergisi**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1949, s. 46.

²⁸ Turhan, **a.g.e.**, s. 123 – 124.

²⁹ Neumark, **Gelir Vergileri – Teori ve Pratik**, s. 327

değiştirilerek aynı ilkeler doğrultusunda 193 sayılı GVK olarak ve günümüze kadar bazı değişikliklere uğrayarak uygulanmaya devam etmiştir.³⁰

5421 sayılı GVK'ın yürürlüğe sokulmak istenmesinin gerekçesinde, farklı devlet ve toplumlarda ticaret veya sanayi hareketlerinin ilerlemesi ile vergilerin de büyük değişiklikler geçirdiği, Türkiye Cumhuriyeti'nin de Tanzimat Devrinden beri yapılan ıslahatlar ile bu değişime ayak uydurmaya çalıştığı ve bu amaçla çıkarılan ilk verginin "Temettü Vergisi" olduğu, 1926 yılında "Temettü Vergisi"nin kaldırılıp yerine "Kazanç Vergisi"nin getirildiği, Kazanç Vergisinin de 1934 senesinde baştan başa değiştirilerek uygulanmaya devam edildiği ifade edilerek; cari dönem itibariyle uygulanan Kazanç Vergisi'nin yapılan tüm ilave ve değişikliklere rağmen özellikle İkinci Dünya Savaşı sırasında ihtiyaca cevap veremediği belirtilmiştir. Bu nedenlerle, GVK yürürlüğe sokularak artan devlet giderlerinin karşılanması için beyannameli mükellefiyet oluşturulması ve bunun sonucunda kaçak ve kaybın önüne geçilmesi, adaletli ve eşit bir vergilemenin yapılarak vergi gelirlerinin artırılması amaçlanmıştır.³¹ 1980 yılı sonrasında ise vergi yasalarında birçok değişiklik yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler genel olarak toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payını artırma işlevi görmüş ve benzer süreç değişmeyerek günümüze kadar devam etmiştir.³²

Günümüz itibari ile Türkiye'de uygulanan gelir vergisinin işleyişine bakıldığında gelir vergisi sistemi olarak işletilen yapı kazançların nitelikleri itibari ile kapsamlı olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda, toplam matraha ulaşılırken ve vergi tarifesi uygulanırken kazanç unsurları bakımından bir ayırım yapılmamaktadır. Kişilerin, GVK'da belirlenen gelir unsurlarından elde ettiği gelirler safi hale getirilerek bu unsurlar arasında ayırım yapılmadan gelirler toplanmakta ve işletilen süreç sonucunda elde edilen matrah tek bir artan oranlı tarife uygulanmak suretiyle

³⁰ Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 157.

³¹ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Gelir Vergisi)**, 1987, Ankara, s. 3 - 9.

³² Şükrü Kızılot, Cem Kılıç, Okan Müderrisoğlu, **AB Yolunda Mali Dünyamız**, Ankara, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu Yayını, 2006, s. 19.

vergilendirilmektedir. Gelir vergisi sistemi geniş kapsamlı şekilde uygulanarak sermaye geliri ve emek geliri ayrımı yapılmaksızın kazanç vergilendirilmektedir.³³

2.2.2. Türk Gelir Vergisinde Gelir Kavramı

GVK’ da yer alan kurallara göre kapsamı belirlenen ve farklı kaynaklardan elde edilebileceği öngörülen gelir, bu doğrultuda tanımlanmakta ve vergilendirme amaçlarına göre temel özellikleri belirlenerek vergilendirilmektedir.

2.2.2.1. Gelir Tanımı

193 Sayılı GVK md. 1 ‘de gelir, “*bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*” şeklinde tanımlanmıştır. GVK ’da yapılan bu tanıma göre vergilendirilecek gelirin bazı temel özellikler taşıması gerektiği öngörülmektedir. Bu özelliklerden ilki, gelir vergisinin sübjektif olma özelliğini gösteren ve kişinin ödeme gücünü esas almaya yardımcı olan gelirin gerçek bir kişiye ait olması ve kişisel olması gerekliliğidir. İkinci özellik ise gelirin belli bir döneme ait olma ilkesinin gereği olarak yıllık olarak belirlenmesinin kural olarak Özelliklerden üçüncüsü, kişinin elde ettiği gelirden gider ve zararlarının indirilerek gerçek ödeme gücüne ulaşmayı amaçlayan gelirin safi olmasının gerekliliğidir. Gelirin taşınması gereken dördüncü özellik kişinin elde ettiği tüm hasılatın ve tüm giderlerin belgeye dayanması gerekliliğine, bunların deftere ve kayda geçirilerek beyan usulüne göre vergilendirmesini amacına yönelik olarak gelirin gerçek olmasıdır. Gelirin taşınması gereken beşinci özellik gelirin genel ve üniter olması terimlerinin karşılığı olan gelirin genel toplam olarak gösterilmesidir. Bu belirlemeler sonucunda gelirin taşınması gereken son özellik ise gelirin, kişinin tasarruf edebileceği hale gelmesini ifade eden elde edilmiş olmasıdır.³⁴

³³ İlyas Koyuncu, “Gelir Vergisi Sistemleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 260 Mart 2010, s. 10.

³⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 243 – 246.

2.2.2.2. Gelir Unsurları

Kişilerin, gelirlerini farklı kaynaklardan elde etmeleri nedeniyle, elde ettikleri gelirlerinin sayılması, sınıflandırılması ve farklı vergilendirme rejimleri ile vergilendirilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Buna yönelik olarak da GVK md. 2' de gelirin unsurları belirtilmiştir.³⁵ Bu maddeye göre emek geliri olarak ücret, emek ile sermayenin ortak geliri olarak kazanç, sermayenin geliri olarak da irat belirtilmiştir. İlgili maddede belirtilen ticari kazançlar ve zirai kazançlar ise teşebbüs gelirleri grubunda, ücret ve serbest meslek kazançları emek gelirleri grubunda, gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları servet vergileri grubunda, diğer kazanç ve iratlar ise sui generis (kendine özgü) gelir grubunda yer almaktadır.³⁶

2.2.3. Türk Gelir Vergisinde Gelirin Vergilendirilmesi

GVK md. 1'de yer alan tanıma göre gelirin vergiye tabi tutulabilmesi için bazı özellikler taşınması gerekmektedir. GVK 'da bu amaca yönelik olarak gelirin tanımı yapılırken bu tanımın içinde kanunda belirtilen vergilendirme şartların gerçekleşmesi ya da diğer bir ifadeyle GVK açısından vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve gelirin elde edilmesi şartı belirtilmektedir. Kanunda açıkça tanımı yapılmayan "elde etme" kavramı en net ifadeyle GVK md. 39 'da : "...(*Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.*)..." şeklinde ifade edilmiştir. "Elde etme" kavramı ile ilgili kanunda yer alan bu ifade, gelir unsurlarından ticari kazançların tarif edildiği maddede yer almasına ve ticari kazançlara yönelik ifade edilmesine rağmen "elde etme" kavramının kanununun geneline yönelik kapsam ve içeriğinin anlaşılması bakımından da önem arz etmektedir. Gelirin vergiye tabi tutulması için ön şart olarak

³⁵ **GVK md. 2:** "Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır :

1. Ticarî kazançlar,
2. Zirai kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safî miktarları ile nazara alınır."

³⁶ Bilici, a.g.e , s. 14.

kabul edilen “elde etme” kavramı, içeriği itibariyle ve kanundan anlaşıldığı üzere iki şekilde gerçekleşmekte ve gelirin vergilendirilmesi bu gerçekleşme esaslarına göre yapılmaktadır. Bu esaslar tahsil esası ve tahakkuk esası olarak belirtilmektedir.³⁷

2.2.3.1. Tahsil Esası

Bu esasa göre, kazanç veya iradın para olarak nakden veya hizmet ya da mal olarak aynı şekilde elde edilmesi gerekmektedir. Bu esas anlamına göre tahsil, elde etme şartı olarak belirlenmektedir. Böylece kişinin yaptığı veya yapacağı gelir getirici faaliyet karşılığında para, mal ya da para ile ölçülebilen bir çıkar şeklinde gelirin sağlanması durumunda gelir bu esas doğrultusunda elde edilmiş kabul edilmekte ve vergilendirilmektedir. GVK md. 67 'de tahsilin kapsamı para, ayın, para ile temsil edilebilen menfaatlerin sağlanması olarak belirtilmektedir.³⁸ Türk Gelir Vergisinde kural olarak ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, serbest meslek kazançları ve diğer kazanç ve iratlar³⁹ için tahsil esasına göre vergilendirilmektedir.⁴⁰

2.2.3.2. Tahakkuk Esası

Kişilerin faaliyetleri sonucu hak ettikleri alacakların kesinleşmesi anlamına gelen tahakkuk esasına göre; gelir, hukuken hak edenin tasarrufuna geçmiş olması şartıyla elde edilmiş sayılmaktadır. Diğer bir ifadeyle kişinin faaliyeti sonucu hak ettiği gelir, kişi tarafından tahsil edilmese bile alacak hukuken kesinleşmiş ise gelir vergisine tabi tutulmakta ve vergilendirilmektedir.⁴¹ Türk Gelir Vergisi'ne göre ticari kazançlar ve zirai kazançlar bu esasa göre gelir vergisine tabi tutulmaktadır.⁴²

³⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 246 – 251.

³⁸ **GVK md. 67:** “ Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. ”

³⁹ Büyük Mükellefler VD 20.02.2012 tarih, B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-94-52 sayılı ve İVDB 23.02.2012 tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-707 sayılı özelgelerine göre diğer kazanç ve iratların tahsil esasına göre vergilendirileceği belirtilmiştir.

⁴⁰ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2009, s. 6.

⁴¹ Danıştay Kararına Göre değer artış kazançlarının tahakkuk esasına göre vergilendirileceği belirtilmektedir. **Danıştay 4. Daire 29.12.2015 tarih E. 2012/7030 K. 2015/8040 sayılı kararı:** “... Türk vergi sisteminde değer artışı kazancı bakımından gelirin vergilendirilmesinde kazancın elde edilmiş sayılması, başka bir ifadeyle vergiyi doğuran olay; tahsilatın gerçekleşmesi şartına bağlı olmaksızın, kazancın mahiyet ve miktar olarak kesinleşmesi yani mükellef açısından edimin “alacak

2.2.4. Türk Gelir Vergisinde Mükellef Kavramı

Türk vergi sisteminde vergi mükellefinin tanımı VUK 'md. 8 'de "*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.*" şeklinde yapılmaktadır. Bu hüküm doğrultusunda da Türk Gelir Vergisinde gelir vergisi mükellefi gerçek kişiler olduğu anlaşılmaktadır.

Bir ülkede herkesin vatandaşı – yabancı ayrımı gözetilmeksizin vergiye tabi olması anlamına gelen genellik ilkesi ve vergide adaletin sağlanması açısından vergi önünde herkesin eşit olmasının sağlanması için kişilerin ülkede bulunma koşullarına bağlı olarak farklı mükellef sınırları ve uygulama koşulları belirlenerek ülke sınırları içinde elde edilen kazanç ve iratlar gelir vergisine tabi tutulmaktadır. GVK' da gerçek kişilerin uyuğu ve ikametgahı esas alınarak, mükellef türleri tam mükellef ve dar mükellef olarak belirlenip gelirleri de bu mükellef türlerine göre vergilendirilmektedir.⁴³

2.2.4.1. Tam Mükellef

GVK 3 ile 5. Maddelerinde tam mükellef olmanın şartları hüküm altına alınmaktadır.⁴⁴ Bu maddelerde Türkiye'de yerleşmiş sayılan kişilerin kimler olduğu,

hakkı" olarak takip ve tahsil edilebilir bir aşamaya gelmesi şeklinde tanımlanan tahakkuk esasının gerçekleşmesine bağlı olup mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde tahakkuk eden kazançlarının vergilendirilmeye esas alınması gerekmektedir.

...

Mahkemece, davacıya devri kararlaştırılan 5 adet daire ile 2 adet dükkanın davacıya devrinin gerçekleştiğinin somut olarak tespit edildiği, ancak protokolün diğer hükümlerinin yerine getirildiği hususunun somut olarak ortaya konulmadığı gerekçesi ile bu kısımlar yönünden hesaplanan kazancın matrahtan düşülmesi gerektiği belirtilerek davanın kısmen kabulüne karar verilmiş ise de; yukarıda da belirtildiği üzere değer artış kazancının vergilendirilmesinde yine genel kural olan tahakkuk esası cari olup gelirin tahsil edilmiş veya giderlerin ödenmemiş olup olmamasının tahakkuk esasına etkisi olmayacaktır.

... " www.kazanci.com.tr E. T. :30.30.2018

⁴² Bilici, **a.g.e.**, s. 12.

⁴³ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 188.

⁴⁴ **GVK md. 3:** "*Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:*

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

2. (Değişik: 19/2/1963 - 202/1 md.) Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkür kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)"

Türkiye’de yerleşme sayılan ve sayılmayan hallerin neler olduğu hüküm altına alınmaktadır. Bu doğrultuda tam yükümlülük ikametgah ve oturma süresine göre belirlenmektedir. GVK’ da yer alan bu hükümlere göre tam mükellef olan gelir vergisi mükelleflerinin yurtiçi veya yurt dışında elde ettikleri tüm kazanç ve iratlar gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Tam mükellef olma durumunda; kişinin bu mükellef türüne tabi olma koşulunu kanun, Türkiye’de yerleşmiş olma veya kanunda belirtilen hallerin varlığında Türkiye’de yerleşmiş sayılma şartına bağlamıştır. Bu mükellef türünde vergi kanunlarının mülkiliği ve şahsiliği ilkeleri birlikte yer alarak, Türkiye’de ikametgahı olan veya belirli bir süre Türkiye’de oturan gerçek kişiler, hangi ülkenin vatandaşı olduğu farketmeksizin tam mükellef olarak Türkiye içinde veya Türkiye dışında elde ettikleri tüm kazanç ve iratlar üzerinden gelir vergisine tabi tutulmaktadır.⁴⁵

Türkiye’de ikamet etme ve oturma, iki farklı esas olarak Türkiye’de yerleşmiş olma durumunu meydana getirmektedir. Türk Medeni Kanunu’na göre ikametgah, kişinin yerleşmek niyetiyle oturduğu yer olarak tanımlanmıştır. İkamet etme esasına göre mükellef olma durumu bu kurala göre belirlenmektedir. Oturma esasına göre belirlenen tam mükellef ise bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla süreyle oturan kişiler olmakta, sonucunda Türkiye’de yerleşmiş sayılmakta ve tam mükellef olmaktadır. Geçici ayrılmalar altı ay olarak belirtilen süreyi kesmemektedir. Bu kişiler;

- a) Geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş adamları, bilim adamları, uzmanlar, basın çalışanları v.b. diğer kimseler,
- b) Öğrenim, tedavi, dinlenme, veya seyahat amacıyla gelenler,

GVK md. 4: “Aşağıda yazılı kimseler Türkiye’de yerleşmiş sayılır: 1. İkametgahı Türkiye’de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medeninin 19 uncu ve mütaakıp maddelerinde yazılı olan yerlerdir); 2. (Değişik: 19/2/1963 - 202/2 md.) Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.)”

GVK md. 5: “Aşağıda yazılı yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar:

1. Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadiyle gelenler;

2. Tutukluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmyan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.”

⁴⁵ Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 167.

- c) Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonmuş veya kalmış olanlar olarak belirlenmiştir.

yurt dışında çalışan Türk işçilerin oturma veya çalışma izni bulunması koşuluyla ikametgahlarının yurtdışı olacağı kabul edilmekle beraber; resmi daire ve müesseseler veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları da tam mükellef olarak kabul edilmiştir.⁴⁶

2.2.4.2. Dar Mükellef

Dar mükellef, GVK md. 6 ‘da⁴⁷ tanımlanmıştır. Buna göre, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin Türkiye sınırları içinde elde ettikleri kazanç ve iratları vergi kanunlarının mülkiliği ilkesine göre gelir vergisine tabi tutulmaktadır.⁴⁸ Bu mükellef türüne göre vergilendirme yapılırken tespit edilmesi gereken bazı hususlar bulunmaktadır. Bunlardan ilki yapılan faaliyet sonucu ortaya çıkan kazancın GVK ‘ya göre hangi kazanç unsuruna girdiği ve bu kazanç unsurları bünyesinde hangi şartlar gerçekleşirse kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı belirlenmesidir. md. 7 ‘de kazançların değerlendirilmesi, faaliyetlerin icra edilme yeri, faaliyetlerin yapılma türleri ve yapılma şekilleri dar mükelleflerde kazanç vergilendirilmesini etkilediği hüküm altına alınmaktadır.⁴⁹ GVK md. 8 ‘de ise

⁴⁶ Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013, s. 188.

⁴⁷ **GVK md. 6:** “(Değişik: 24/12/1980 - 2361/2 md.) Türkiyede yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.”

⁴⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 257.

⁴⁹ **GVK md. 7:** “(Değişik: 27/3/1969 - 1137/1 md.) Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

1. (Değişik: 31/12/1981 - 2574/1 md.) Ticari kazançlarda: Kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz.) 3351 Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış aktinin Türkiye’de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

2. Zirai kazançlarda: Zirai faaliyetlerin Türkiye’de icra edilmesi;

3. Ücretlerde: a) Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi; b) (Değişik: 24/12/1980 - 2361/3 md.) Türkiye’de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerin, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi;

aracılar vasıtasıyla kazanç elde eden dar mükellefler için belirlenen süreçte yer alan işyeri ve daimi temsilci kavramları açıklanmaktadır.⁵⁰

Dar mükellef olma durumu; tam mükellef olmayan gerçek kişilerin, Türkiye sınırları içinde yaptıkları faaliyetleri dolayısıyla Türkiye’de elde ettikleri kabul edilen gelirlerinin, Türkiye dışında elde ettikleri gelirleri ile ilişkilendirilmeksizin Türkiye içinde doğmuş olduğu kabul edilerek Türkiye’nin vergilendirme yetkisine girmiş bulunması durumunun oluşmasıdır.⁵¹

2.3. DEĞER ARTIŞ KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİ

193 sayılı GVK md. 2 ‘de sayılan gelir unsurlarından Diğer Kazanç ve İratlar içinde yer alan Değer Artış Kazançları, GVK md. 80 ‘de düzenlenmekte ve mük. 80, 81 ve mük. 81. Maddelerinde ise nasıl vergilendirileceği hükme bağlanmaktadır.

2.3.1. Değer Artış Kazancının Türk Vergi Sistemi İçinde Gelişimi

Türk Vergi Sisteminin izlediği gelişim süreci içinde değer artış kazancının yer alması ve vergilendirilmesi 1946 yılında çalışmaları başlayan ve 1950 yılında GVK’ nın yürürlüğe girmesi ile tamamlanan vergi reformu ile gerçekleşmiştir. İlk

4. Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi; 5. Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

6. Menkul sermaye iratlarında: Sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması;

7. Diğer kazanç ve iratlarda: Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

(1) Bu maddenin 3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 7 nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödiyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.”

⁵⁰ **GVK md. 8:** “7 nci maddenin 1 numaralı bendinde yazılı iş yeri, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunur. Aynı maddede yazılı daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya mütaaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;

2. (Değişik: 19/2/1963 - 202/4 md.) Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.”

⁵¹ Arslan, a.g.e., s. 16

olarak 1950 yılında yürürlüğe giren kanunda sair kazanç ve iratlar başlığı altında md. 66 'da⁵² “gayrimenkullerin ve hakların, menkul kıymetlerin satışından, hisselerin devir ve temlikinden doğan kazançlar” tanımıyla değer artış kazançları hüküm altına alınmış ve düzenlenmiştir.

1950 yılında yürürlüğe giren GVK' da Sair Kazanç ve İratlar kapsamı içinde gösterilen değer artış kazançlarının çerçevesi, aynı başlık altında yer alan arazi kazançlardan farklı olan ve diğer gelir unsurları kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar olarak belirlenmiştir. Bu kazanç ve iratların gelir olduğu kesin olarak bilindiği halde belirli bir kaynakla ilişkilendirmenin güç olmasından dolayı böyle bir ayrıma gidildiği vurgulanmış ve bu kazançların verginin genellik ilkesi gereğince vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.⁵³

Vergi sistemimizde değer artış kazançlarının vergilendirmesi 1950 yılında başlamış ve ilerleyen zaman içinde çeşitli kanuni düzenlemelerle kapsamı ve şekli değişikliğe uğrayarak devam etmiştir. Bu sürecin ilk evresi 1999 yılına kadar devam etmiş ve gelirin diğer altı unsuruna girmeyen, kanunda sayılarak sınırlandırılmış olan ve sürekli olmayan bazı değer artışları vergilendirilerek sürmüştür. İkinci evrede, 1999-2003 yılları arasında gelirin tanımı değiştirilmiş ve gelirin diğer altı unsuruna girmeyen tüm gelirlerin, diğer kazanç ve iratlar başlığı altında vergilendirilmesi

⁵² **1950 tarihli GVK 66. md. :** “Gayrimenkullerin ve hakların, menkul kıymetlerin satışından, iştirak hissesinin devir ve temlikinden doğan kazançlar şunlardır:

1. Satın alınan veya inşa edilen gayrimenkullerin ve aynı hakların hastalık, ikametgâh nakli ve işin tasfiyesi gibi sebepler dışında alım ve inşa tarihlerinden başlayarak bir yıl içinde satılmaları halinde elde edilen ve bir takvim yılı zarfında 5 000 lirayı aşan kazançlar;

2. Satın alınan menkul kıymetlerin iktisap tarihinden başlayarak bir yıl içinde veya iktisaptan evvel satılmaları halinde elde edilen bir takvim yılı zarfında 2 000 lirayı aşan kazançlar;

3. Her ne suretle olursa olsun (imtiyaz, ihtira, telif, işletme ve ticaret unvanı, alâmeti farika gibi) edebi, sınai ve ticari hakların satışından, devir ve temlikinden elde edilen ve bir takvim yılı içinde 5 000 lirayı aşan kazançlar; 4. Bir iştirak hissesinin veya ticari kazanç bilanço esasına göre tesbit edilen bir işletmenin faaliyetini durdurduktan sonra tamamen veya kısmen satılmasından veya devir ve temlikinden sağlanan kazançlar.

Saflı kazanç, satış veya devir ve temlik bedellerinden bunların maliyet değerleriyle satış dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin tenzili ile bulunur. Maliyeti tesbit edilemeyen gayrimenkuller için maliyet değeri yerine vergi değeri, ticari kazanç bilanço esasına göre tesbit edilen işletmelerde maliyet değeri yerine son bilançoda yazılı değerler esas tutulur.

Gayrimenkullerin ve menkul kıymetlerin alım, inşa ve satış muameleleriyle devamlı olarak uğraşanları n bu işlerinden elde ettikleri kazanç larla faaliyetine devam eden bir işletmenin bilançosuna dâhil gayrimenkullerin, hakların, menkul kıymetlerin, işletme ve iştirak hisselerinin satılma sından veya devir ve temlikinden elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılır ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.”

⁵³ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **a.g.e.**, s. 37 – 38.

öngörülerek bu başlık altında değer artış kazancı kapsamında olan değer artışları ayrılarak vergilendirilmiştir. Yani gelirin kabul ediliş biçimi yönünden kaynak teorisi yerine safi artış teorisi benimsenmiştir. Ancak aynı yıl, 4444 sayılı kanunla GVK' da yapılan bir değişiklikle, getirilen yeni düzenlemeler 2003 yılına kadar ertelenmiştir. Üçüncü evre olan 2003 sonrası dönemde ise 4783 sayılı kanunla, tekrar 1999 yılına kadarki dönemde uygulanan kurallara dönmüştür. Yani gelirin diğer 6 unsurunda kaynak teorisi benimsenmiş ve yedinci unsurunda da düzensiz olarak safi artış teorisi benimsenmeye devam edilmiştir.⁵⁴

Bu süreç içinde, Türk Vergi Sisteminin uygulanma ve gelişim süreci içinde değer artış kazançlarının vergilendirilmesinin gelir vergisinden bağımsız olarak şekillendirilerek vergilendirildiği bir uygulama da bulunmaktadır. 1950'li yıllar itibariyle Türkiye'de başlayan ve hızlı bir şekilde devam eden köyden kente göçün beraberinde getirdiği kentleşme sonucu kentlerde ve kent çevrelerinde yer alan boş arsa ya da tarım arazileri bina veya konut yapım alanına dönüşmüştür. Bu nedenle de bu tür varlıkların değerinde bir artış meydana gelmiştir. Gelişen kentler ve nüfusun hızla arttığı bölgelerde büyük bir gelir kaynağı olan taşınmazların değer artışlarını vergilendirmek amacıyla 1318 sayılı ve 29.7.1970 tarihli Finansman Kanunu'nda "Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi" düzenlenmiştir. Gelir ve Kurumlar Vergisi kapsamına girmeyen, değer artışlarının dışında kalan ve sahibinin elinde bulunduğu süre içinde Türkiye'deki arazi, arsa ya da bunların üzerindeki binaların veya bağımsız bölümlerinin değerlerindeki artışlar gayrimenkul kıymet artışı vergisinin konusunu oluşturmuştur. Bu taşınmazlar belirtilen süre içinde elden çıkartılırsa, elde tutulduğu süre içinde meydana gelen değer artışı vergiye tabi tutulmuştur. Ayrıca, gayrimenkul kıymet artışı vergisi gerekçesinde gayrimenkul rantının spekülatif karakterdeki gayrimenkul yatırımlarının cazibesini azaltmak için de vergilendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.⁵⁵ Gayrimenkul kıymet artışının vergilendirilmesi bir takım yan tedbirlerle, kaçamak olanakların varlığı ve indirimlerle oldukça yumuşak bir hal

⁵⁴ M. Kamil Mutluer, **Vergi Özel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007, s. 140.

⁵⁵ Fatih Kaya, "Gayrimenkul Rantlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 361, Eylül 2011, s. 90.

almış ve emlak vergisi matrahlarını yükseltmeye neden olmuştur. Bu nedenlerle vergiden çok bir denetim aracı halini almıştır.⁵⁶

Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisinin yapısına bakıldığında, bu vergi kapsamında aynı dönemde yürürlükte bulunan GVK 'nın "sair kazanç ve iratlar" içinde yer alan gayrimenkullerden sağlanan gelirleri de içeren nitelikte vergilendirme yapıldığı görülmektedir. Ancak GVK 'da vergilendirilen bu gelirler ile gayrimenkul kıymet artışı olarak vergilendirilen gelirlerin vergilendirilmesi bakımından temel farklar bulunmaktadır. Bu farklardan ilki, gayrimenkul kıymet artışı kapsamında değerlendirilen gelirlerin GVK 'da gayrimenkullerden bu kapsamda elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi için öngörülen dört yıllık süreye bağlı olmadan vergilendirme yapmasıdır. İkinci fark verginin gayrimenkulün satışını izleyen bir ay içinde ödenmesi mecburiyetidir. Son fark ise vergi oranlarının sair kazanç ve iratlara uygulanan oranlardan değişik olmasıdır.⁵⁷

Aynı dönemde uygulanan GVK' da yer alan düzenlemelere göre gayrimenkullerin elden çıkarılması dolayısıyla elde edilen değer artışlarının vergilendirilebilmesi için iktisap şekli, elde tutulma süresi ve miktar vergilendirme şartları olarak belirlenmiş ve değer artışından elde edilen gelir bu şartlarda belirtilen özellikleri taşıması halinde vergilendirilmiştir. Bu özellikleri taşımayan değer artış kazançları gayrimenkul kıymet artışı vergisi ile vergilendirilmiştir. Buna göre, devir değeri üzerinden gayrimenkullerin elde tutulma süresinin her yılı için yapılan indirim; ayrıca veraset yolu ile intikallerin vergi kapsamı içine alınmaması gayrimenkul kıymet artışı vergisinin spekülasyondan kaynaklanan değer artışlarının vergilendirilmesi amacıyla yürürlüğe konulduğunu göstermektedir. Bu vergi 1982 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.⁵⁸

⁵⁶ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s. 78 – 79.

⁵⁷ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Ankara, Sevinç Matbaacılık, 1976, s. 221.

⁵⁸ Çubukçu, **a.g.e.**, s. 104 – 105.

2.3.2. 193 Sayılı GVK' ya Göre Değer Artış Kazançları

Türk Gelir Vergisi Sisteminde değer artış kazançları tadadilik(sayma) esasına göre vergilendirilmektedir. Yani değer artış kazançlarının ne olduğu ve hangi kazançların bu kapsamda olacağı tek tek kanunda sayılarak sınırları ve nitelikleri net olarak belirtilmektedir. Bu doğrultuda kişinin elinde bulundurduğu mal ve hakların elden çıkarılmasından dolayı ortaya çıkan kazancın ve bu mal ve hakların kapsamını belirlemeye yönelik GVK md. 80 ve md. 81. değer artış kazançları hakkında düzenlenmektedir. GVK md. 80 'de diğer kazançların dışında kalan ve madde hükümlerinde belirtilen kurallara göre vergilendirilecek diğer kazanç ve iratlar yer almaktadır.⁵⁹ GVK mük. md. 80'de bu kazançlardan olan değer artış kazancının kapsamı ve içeriği hüküm altına alınmaktadır.⁶⁰ Devamında, GVK mk. 81 'de ise

⁵⁹ **GVK md. 80:** "Değişik: 7/1/2003 - 4783/3 md.) Aşağıda yazılı olup geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tâbi gelire dahildir :

1. Değer artışı kazançları,
2. Arızî kazançlar."

⁶⁰ **GVK mük. md. 80:** (Mülga: 22/7/1998 - 4369/82 md.; Yeniden düzenleme: 7/1/2003 - 4783/4 md.) Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

1. (Değişik: 30/12/2004-5281/27 md.) İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

2. 70 inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

(1) Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder. (Değişik üçüncü fıkra: 06/04/2018-7104/15 md.) Taksi, Dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (11.000 TL) Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.

(2) Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır."

değer artış kazancı niteliği taşısa bile vergilendirilmeyecek kazançlar belirtilmektedir.⁶¹

Belirtilen ilgili GVK maddeleri çerçevesinde değer artış kazançları, hisse senedi, tahvil vb. menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar; GVK md. 70/5 'de belirtilen haklardan ihtira beratları hariç olmak üzere arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, alameti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan, sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar; telif haklarının ve ihtira beratlarının müellif, mucit ve bunların kanuni mirasçısı olan bir kişi tarafından elden çıkarılması sonucu elde edilen kazançlar; ortaklık hakkı veya ortaklık hissesinin elden çıkarılmasıyla sağlanan kazançlar; faaliyetini durduran bir işletmenin kısmen ya da tamamen elden çıkarılması sonucu elde edilen kazançlar; arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, gemi ve gemi paylarının elden çıkarılması sonucu sağlanan kazançlar olarak belirlenmektedir.

⁶¹ **GVK md. 81:** “(Değişik: 7/1/2003 - 4783/3 md.) Aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez :

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.

2. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).

3. Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).”

2.3.2.1. Menkul Kıymetlerin ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu(SPK) çerçevesinde düzenlenen ve tanımları belirtilen menkul kıymetler ilgili kanunun md. 3/o 'da para, çek, poliçe ve bonodan hariç pay, pay benzeri kıymetler, borçlanma araçları ve bu kıymetlere ilişkin depo sertifikaları olarak belirtilmiştir.⁶² SPK 'nın ise aynı kanunun md. 3/ş 'de sermaye piyasası araçları kapsamının menkul kıymetler, türev araçlar ve Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen diğer sermaye piyasası araçları olduğu belirtilmiştir.⁶³ Türev araçlar ise SPK md. 3/u 'da belirtilmiştir.⁶⁴

GVK geçici md. 67/13 'de ise, GVK mük. md. 80/1 'de belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları:

“Türkiye’de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye’de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder.”

⁶² **SPK md. 3/o:** “Menkul kıymetler: Para, çek, poliçe ve bono hariç olmak üzere;

1) Paylar, pay benzeri diğer kıymetler ile söz konusu paylara ilişkin depo sertifikalarını,

2) Borçlanma araçları veya menkul kıymetleştirilmiş varlık ve gelirlere dayalı borçlanma araçları ile söz konusu kıymetlere ilişkin depo sertifikalarını ...”

⁶³ **SPK md. 3/ş:** “Sermaye piyasası araçları: Menkul kıymetler ve türev araçlar ile yatırım sözleşmeleri de dahil olmak üzere Kurulca bu kapsamda olduğu belirlenen diğer sermaye piyasası araçların ...”

⁶⁴ **SPK md. 3/u:** “ Türev Araçlar: Aşağıda sayılan veya Kurulca bu kapsamda olduğu belirlenen diğer türev araçları;

1) Menkul kıymetleri satın alma veya satma veya birbirleri ile değiştirme hakkı veren türev araçları

2) Değeri, bir menkul kıymet fiyatına veya getirisine; bir döviz fiyatına veya fiyat değişikliğine; faiz oranına veya değişikliğine; bir kıymetli maden veya kıymetli taş fiyatına veya fiyat değişikliğine; bir mal fiyatına veya fiyat değişikliğine; Kurulca uygun görülen kurumlarca yayınlanan istatistiklere veya bunlardaki değişikliğe; kredi riski transferi sağlayan, enerji fiyatları ve iklim değişkenleri gibi ölçüm değerleri olan ve bu sayılanlardan oluşturulan bir endeks seviyesine veya seviyedeki değişikliğe bağlı olan türev araçları, bu araçların türevlerini ve sayılan dayanak varlıkları birbirleri ile değiştirme hakkı veren türevleri,

3) Döviz ve kıymetli madenler ile Kurulca belirlenecek diğer varlıklar üzerine yapılacak kaldıraçlı işlemleri”

olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlara göre;

- a) Hisse senetleri
- b) Tahviller
- c) Hazine bonoları
- d) Toplu Konut, Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları
- e) Gelir Ortaklığı Senetleri
- f) Finansman Bonoları
- g) Banka Bonoları
- h) Banka Garantili Bonolar
- i) Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler, İpoteğe Dayalı Menkul Kıymetler
- j) Kira Sertifikaları
- k) İpotek Teminatlı ve Varlık Teminatlı Menkul Kıymetler
- l) Katılma İntifa Senedi
- m) Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgeleri
- n) Vadeli İşlem, Opsiyon Sözleşmeleri ve Aracı Kuruluş Varantları' nın elden

çıkartılmasından doğacak kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.⁶⁵

GVK mük. md. 80 in birinci fıkrasının birinci bendine göre ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç olmak üzere menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmektedir. Bu kanun hükmü çerçevesinde, gerçek kişiler tarafından iki yıldan fazla süre elde tutulan anonim şirket hisse senetlerine (hisse senetlerinin basılmış olması ya da yerine geçici ilmühaber çıkarılmaları şartıyla) ilişkin kazançlar değer artış kazancı olarak değerlendirilmemekte ve vergilendirilmemektedir.⁶⁶ Bu hüküm kapsamında yapılan kazanç vergilendirmesi

⁶⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Cilt 1, İstanbul, Acar Basım ve Cilt San. Tic. A.Ş.,2018, s. 294.

⁶⁶ Betül Altay Topçu, Sevgi Sürmeli Sarıgül, “Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Değer Artış Kazancı Vergilemesi”, **Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 1, Haziran 2015, s. 96 . <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/86127> E. T.: 25.03.2018

uygulamasında, GVK geçici md. 67'nin tevkifat hükümleri⁶⁷ ile GVK mük. 80. Md. birlikte değerlendirilmektedir. Değer artış kazancı niteliğinde olsa dahi kazancın elde edildiği kaynağın alım satımının hangi kurum tarafından yapıldığı, kazancın elde ediliş şekli ve elde ediliş zamanı, kazancın elde edildiği kaynağın elde tutulma süresi, kazancın elde edildiği kaynağın Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem görüp görmediği, kaynağın tam mükellef kuruma ait olup olmadığı halleri kazancın vergilendirme şeklini ve durumunu etkilemektedir. Bu kriterler doğrultusunda oluşan vergilendirme durumlarına göre elde edilen kazancın tevkifat yolu ile vergilendirilebileceğini düzenleyen GVK geçici md. 67'de elde edilen kazancın dönem ve kişi itibari ile farklılık gösteren durumlarda tevkifat yoluyla belirlenen oran üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir.

Bir menkul kıymet olarak hazine tarafından yurt dışına ihraç edilen menkul kıymet anlamını taşıyan Eurobond, vergi sistemi içinde Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu olarak değerlendirilmektedir. Buna göre 258 nolu GVK GT uyarınca eurobond niteliği taşıyan bu menkul kıymetlerin elden çıkarılması dolayısıyla elde edilen kazanç GVK Geçici md. 67'ye göre değil GVK mük. 80. md. ye göre vergilendirilmektedir.⁶⁸

⁶⁷ **GVK Geçici md. 67:** “5281 sayılı Kanununun 30 uncu maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere eklenen geçici madde. *Yürürlük; 01.01.2006*)

1) Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

d) **(5436 sayılı Kanununun 14/d maddesiyle eklenen bent. Geçerlilik; 01.01.2006)** Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar. **(6009 sayılı Kanununun 4 üncü maddesiyle değişen cümle Yürürlük; 01.10.2010)** 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran % 0 olarak uygulanır

...

⁶⁸ Ekrem Şahin, “Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 379, Mart 2013, s.124.

Bu kıymetlerin herhangi bir ticari işletmeye dahil olması durumunda satışlarından elde edilecek kazanç ticari kazanç özelliği taşımakta ve bu kazançlar ticari kazancın tabi olduğu vergilendirme hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

2.3.2.1.1. Hisse Senetleri

GVK mük. md. 80 de ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süre ile elde tutulan hisse senetleri hariç olmak üzere hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Ancak, GVK geçici md. 67'de⁶⁹ tam mükellef kurumlara ait ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (Borsa İstanbul)'da⁷⁰ işlem gören ve bir yıl üzeri elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazanç ve hisse senetleri kar paylarının hisse sahipleri adına tahsil edilmesinde bu maddeye göre tevkifat yapılmayacağı hükme bağlanmakta, BİST'de işlem gören ve tam mükellef kurumlara ait olan bir yıldan fazla elde tutulmuş hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğacak kazançların GVK mük. md. 80 kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmektedir.

GVK mük. md. 80' de ivazsız olarak iktisap edilen hisse senetlerinin elden çıkarılması sonucu elde edilen kazançların değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulmayacağı hükme bağlanmaktadır. İvazsız olarak iktisap edilen hisse senetlerinin elden çıkarılması sonucu elde edilen kazancın vergilendirmesi 258 Seri No'lu GVK

⁶⁹ **GVK Geçici md. 67:** "...

(5527 sayılı Kanununun 1/b maddesiyle değişen paragraf. Geçerlilik; 01.10.2006) (6322 sayılı kanununun 11.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) Hazine ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde, tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasında ve hisse senetleri kâr paylarının hisse sahipleri adına tahsilinde bu fıkra hükümleri uygulanmaz. Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci madde hükümleri uygulanmaz.

...

⁷⁰ 05.07.2013 tarihinde İstanbul Menkul Kıymetler Borsası isim değiştirerek Borsa İstanbul ismini almıştır.

GT' de⁷¹ yer alan hükümlere göre yapılmaktadır. GVK geçici md. 67'nin yürürlüğe girdiği 01.01.2006 tarihinden itibaren ivazsız iktisap edilen ve BİST'de işlem gören hisse senetlerinin elden çıkarılması sonucu elde edilen kazanç, borsa rayici ile elden çıkarılma bedeli arasındaki fark olarak kabul edilerek bu kazanç üzerinden tevkifat yapılması suretiyle vergilendirilmektedir. Bu tarihten önce elde edilen kazançlar için ise 31/12/2005 tarihinde geçerli olan kanun hükümleri dikkate alınarak vergilendirilme yapılacağı belirtilmektedir.

Belirtilen hükümlere göre 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen, BİST'de işlem gören ve tam mükellef kurumlara ait olup banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılan hisse senetleri 1 yıldan fazla elde tutulmuşsa elden çıkarma sonucu edinilen kazançta tevkifat ve GVK 80. Md. hükmü uygulanmamaktadır. Yani bu kazanç vergiye tabi olmamaktadır. Bu hisse senetleri, eğer 1 yılın altında kalan bir süre elde tutulduktan sonra elden çıkarılırsa elde edilen kazanç tevkifata tabi tutulmaktadır. Ancak tevkifat oranı 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda 2012/3141 sayılı BKK ile yapılan değişiklik ile 18.05.2012 tarihinden itibaren tam ve dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler için %0 olarak uygulanmaktadır.

Kural olarak hisse senetlerinin iktisap tarihi, hisse senedi alım sözleşmesinin yapıldığı tarih olarak kabul edilmektedir. Ancak 232 Seri No' lu GVK GT bölüm 2.1.'e ve 257 Seri No'lu GVK GT bölüm 2.4.1.4.'e göre; hisse senedinin birikmiş sermaye ve kâr yedeklerinin sermayeye ilave edilerek bedelsiz iktisap edilmesi halinde iktisap tarihi, daha önceden sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak kabul edilmektedir. Yine gelir vergisi mükelleflerinin belirli bir şirketin

⁷¹ **258 Seri No'lu GVK GT:** "...

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası hükmü ile bankalar ve aracı kurumlar, alım-satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark üzerinden vergi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulmuşlardır.

...

Vergi Usul Kanununun 294 üncü maddesine göre bir vergiye matrah olan servet veya servet unsuru mahiyetindeki hisse senetleri ve tahviller borsa rayici ile, borsada kayıtlı olmayanlar ise emsal bedeliyle değerlendirilmektedir.

...

Hisse senetlerinin 01/01/2006 tarihinden önce intikal etmiş olması halinde ise, mirasçılar tarafından elde edilen değer artışı kazançları için 31/12/2005 tarihinde geçerli olan hükümler uygulanacaktır ..."

değişik tarihlerde aldığı hisse senetlerinden bir kısmını elden çıkarması halinde, mükellef alış tarihini serbestçe belirlemeye hakkına sahip olmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri ise hisse senetlerinin iki tam yıl aktifte yer alıp almadığının tespitinde ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemini kullanarak iktisap tarihini belirlemektedirler. Geçici 67. md. uygulamasında da FİFO yöntemi kullanılmaktadır.⁷²

Hisse senetlerinde iktisap bedeli ya da elden çıkarma bedeli herhangi bir tespit ya da beyan olmaması durumunda hisse senedinin nominal bedeli olarak kabul edilmektedir. Eğer hisse senetlerinin iktisabı ya da devri ile ilgili bir sözleşme bulunuyorsa, bu sözleşmede hisse senetlerinin devrine karşılık nominal bedelden farklı bir bedel belirlendiyse ya da beyan edildiyse bu bedel, herhangi bir bedel belirlenmediyse nominal bedel iktisap veya devir bedeli olarak kabul edilmektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu' nun 08/03/2017 tarih 2016/683 E. 2017/111 K. Sayılı kararında mükellefin belirli bir şirketi devir alması karşılığında sahip olduğu hisse senetlerini devretmesi hakkında yapılan sözleşmede hisse senetlerinin karşılığının bedel olarak belirtilmemesi sonrası sözleşme iptal edilmesi, sonrasında hisse senetlerinin sahibine iadesi ve ardından yeni bir sözleşme ile hisse senetleri devir bedellerinin belirtilerek devredilmesi olayında vergi idaresinin ilk sözleşmede devir bedelini hisse senedinin nominal bedeli, ikinci sözleşmede ise hisse senedinin devir bedelini devir karşılığı belirtilen veya beyan edilen bedel üzerinden değer artış kazancı tespit etmesi ve tarhiyat yapması karşısında; mükellefin iki sözleşmede de belirtilen ya da beyan edilen bedel üzerinden değer artış kazancı hesaplanmasının gerektiği itirazı yapması üzerine mükellefi haklı bularak herhangi bir kanıt yoksa belirtilen ya da beyan edilen bedelin devir bedeli olacağını belirtilmiştir.⁷³

⁷² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.** , s. 324

⁷³ **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 08.03.2017 tarih E. 2016/683 K. 2017/111 sayılı kararı:** "...

Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi 27.05.2011 gün ve E. 2010/1432, K. 2011/688 sayılı kararıyla

...
Olayda; 31.08.2008 tarihli sözleşmede davacının ... A.Ş.'de sahip olduğu %21.45 oranındaki bu hisselerin ... 'a satıldığı açıkça belirtildiği ancak %21.45 oranındaki iştirak hissesi için ... 'tan ne kadar bedel alındığı sözleşmede açıkça belirtilmediğinden davacı tarafından verilen ifadede anılan satışın iptal edildiği, 23.09.2008 tarihli sözleşme ile satış yapıldığı bu sözleşmede de satışa konu

Tam mükellef kurumlara ait BİST'te işlem görmeyen ve SPK kaydına alınmamış hisse senetleri, banka ve aracı kurumlar vasıtası ile elden çıkarılırsa elde edilen kazanç GVK Geçici md. 67 'ye göre 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda 2012/3141 sayılı BKK ile yapılan değişiklik ile 18.05.2012 tarihinden itibaren tam ve dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler için %0 oranı ile elde tutma süresine bakılmaksızın tevkifata tabi tutulmaktadır. Aynı hisse senetleri diğer yollar ile elden çıkarılırsa GVK 80/1 uyarınca vergilendirme yapılmaktadır.

BİST' da işlem gören Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları ve Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına ait hisse senetleri 1 yıldan fazla süre ile elde tutulup banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılırsa elde edilen kazanç GVK Geçici 67 ye göre tevkifata tabi tutulmamakta ve GVK mük. md. 80 'e göre de vergiye tabi olmamaktadır. Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıklarına ait hisse senetleri 1 yıldan az

hisselerin bedelinin nominal bedel olduğu ifade edildiğinden davalı idarece davacının anılan satış sonucunda ne kadar kazanç elde ettiğine dair somut tespit bulunup bulunmadığının ve vergiye tabi satışın gerçek mahiyetinin açıklığa kavuşturulması için satışı yapılan bu hisselerin davacıya mahiyetinin ne kadar olduğu ...'un söz konusu satış karşılığı ne kadar ödeme yaptığı 31.07.2008 tarihli sözleşmede satışı yapılan ... A.Ş. ve ... Ltd. Şti'nin Eskişehir Anadolu Hastanesi içerisindeki işletmesi ile demirbaşlarının %33'nün ve A.Ş'nin satış değerinin ne kadar olduğunu somut olarak belirlenmesi gerektiğinden mahkemelerinin 02.02.2011 tarihli ara kararı ile davalı idareye ... hakkında konu ile ilgili yapılan tespitler sorularak ... ve davacının ifade tutanaklarının istendiği ara karar cevabını ve dava dilekçesine ekli belgelerin incelenmesinden davacının satışa konu hisseleri nominal bedel ile alıp nominal bedel ile sattığını belirtmesine karşın davalı idarenin satış işlemi sözleşmedeki değer üzerinden hisse alımlarında ise davacının ifadesin dikkate alarak nominal değer üzerinden hesapladığı, 31.07.2008 tarihli sözleşmede satışı yapılan ... A.Ş. ve ... Özel Sağlık hizmetleri ltd. Şti. nin Eskişehir Anadolu Hastanesi içerisindeki işletmesi ile demirbaşlarının %33'ünün satış değerinin varsayım dayalı olarak belirlendiği, alıcı ...'ın ifadeleri dışında herhangi bir tespit yapılmadığının görüldüğü, bu durumda hisselerin davacıya maliyetinin ne kadar olduğuna dair somut tespit bulunmadığından davacının kazancının belirlenmesinde sözleşmede belirtilen diğer satışa konu unsurların değerlendirilmesi varsayım dayalı olduğundan sözleşmedeki şirket hisseleri ve diğer unsurların alıcısı ... hakkında inceleme yapılmadığından anılan vergi inceleme raporlarındaki eksik varsayım dayalı tespitler doğrultusunda davacının değer artış kazancı elde ettiği ve bu kazancın beyan dışı bırakıldığından bahsedilemeyeceği gerekçesi ile cezalı tarhiyatı kaldırmıştır. Danıştay 4. Dairesi 05/11/2014 gün ve E.2011/6972, K.2014/6397 sayılı kararıyla

...
Kararı bozmuş davacının karar düzeltme istemine 28/12/2105 gün ve E.2015/2911 K. 2015/7917 sayılı kararıyla reddetmiştir.

Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi 01/03/2016 gün E. 2016/145 , K.2016/145 sayılı kararı ile aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle kararında ısrar etmiştir.

...
TÜRK MİLLETİ ADINA

...
Karar: dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi 01/03/2016 gün E. 2016/145 , K.2016/145 sayılı ısrar kararı aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile kurulumuzca da uygun bulunmuş olup temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaalar kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

... ”

süreyle elde tutulduktan sonra banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılırsa elde edilen kazanç, 2010/926 sayılı BKK ile 01.10.2010 tarihi itibariyle gerçek kişiler için %10 tevkifata tabi tutularak vergilendirilmektedir. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına ait hisse senetleri 1 yıldan az süreyle elde tutulduktan sonra banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılırsa elde edilen kazanç, 2012/3141 sayılı BKK ile 18.05.2012 tarihi itibariyle gerçek kişiler için %0 tevkifat uygulanmaktadır.

Dar mükellef kurumlara ait BİST' te işlem gören hisse senetleri banka ve aracı kurumlar vasıtası ile elden çıkarılır ise elde edilen kazanç süre sınırlaması olmadan GVK geçici md. 67 'ye göre tevkifata tabi tutulacaktır. Bu hisse senetleri BİST'te işlem görmüyor ise hangi yolla elden çıkarılırsa çıkarılsın GVK geçici 67. Maddeye tabi olmamakta ve GVK mük. 80. Maddesine göre vergilendirilmektedir.

Sonuç olarak 01.01.2006 sonrası iktisap edilen bir hisse senedinin elden çıkarılmasından dolayı elde edilen kazancın bu bent kapsamında değerlendirilerek değer artış kazancı niteliği kazanması ve vergilendirilebilmesi için hisse senedinin hem BİST'da işlem görmemesi hem de banka ve aracı kurumlar vasıtası ile alım-satıma konu olmaması gerekmektedir.

GVK geçici md. 67'de⁷⁴ yer alan hükme göre 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan GVK mük. md. 80 'de ⁷⁵ belirtilen hükme göre vergilendirilecektir. Ancak günümüz itibariyle 01.01.2006 tarihi öncesi ivazsız olarak iktisap edilen belirtilen kriterleri sağlayan hisse senetleri için elde tutma süreleri göz önüne alındığında 31.12.2007 tarihi itibari ile vergilendirme yapılması mümkün bulunmamaktadır. İvazlı olarak

⁷⁴ **GVK Geçici md. 67:** "...

Bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler (5436 sayılı Kanununun 14/d maddesiyle kaldırılan parantez içi hüküm. Geçerlilik; 01.01.2006) için bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

⁷⁵ **GVK mük. md. 80:** (31.12.2005) "İvazsız olarak iktisap edilenler, Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (üç aylık süreyi bir yıla kadar çıkartmaya veya tekrar kanuni süreye kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir)"

iktisap edilmiş olan hisse senetleri için ise süre sınırlaması olmadığından bu hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç GVK mük. md. 80 'e göre vergilendirilmektedir.

Hisse senetlerinin elden çıkarılması ile ilgili 31.12.2005 tarihi itibari ile yürürlükte olan kanuni düzenlemeye göre elde edilen kazancın vergiye tabi olması için gereken şartlar farklı bulunmaktadır. Belirtilen tarih ve öncesinde yürürlükte olan kanuni düzenlemeye göre hisse senetleri için iki özellikten birini taşıması halinde elden çıkarılmaları sonucu elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilmemektedir. Bu özelliklerden ilki, hisse senedinin Türkiye sınırları içinde kurulu borsalarda işlem görmesi ve en az üç ay süreyle elde tutulması olarak belirtilmiştir. Özelliklerden ikincisi elde bulundurulan hisse senedinin tam mükellef bir kuruma ait olması ve bir yıldan fazla elde tutulması olarak tespit edilmektedir. Bu özelliklerden birini taşıyan hisse senetleri, elden çıkarıldıklarında elde edilen kazanç değer artış kazancından istisna edilmekte ve gelir vergisine tabi tutulmamaktadır.

2.3.2.1.2. Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçları

GVK mük. md. 80 'e göre iktisap şekli olarak ivazsız olarak elde edilenler hariç menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artışı olarak vergilendirilmektedir. Ayrıca bunların elde tutulma süreleri hususunda bir belirleme bulunmamaktadır. Hisse senetlerinin elden çıkarılması sonucu elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi hususunda belirlenen hükümler, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları için de geçerli bulunmaktadır. Menkul Kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması sonucu elde edilen kazançta tevkifat uygulamasının kurallarını belirleyen GVK geçici md. 67' de⁷⁶, iktisap edilmiş Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının elden çıkarılması konusunda hükme yer verilmektedir. Bu hükme göre,

⁷⁶ **GVK Geçici md. 67:** “...

Bu maddenin yürürlük tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve (5436 sayılı Kanununun 14/d maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2006) Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.
...”

31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilmiş devlet tahvillerinin elden çıkarılmasından kaynaklı elde edilen kazanç, GVK mük. md. 80 'e göre değer artış kazancı olarak değerlendirilerek vergilendirilmektedir. 31.12.2005 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonoları banka ve aracı kurumlar aracılığı ile elden çıkartılması sonucu elde edilen kazanç ise GVK geçici md. 67' ye göre tevkifata tabi tutularak vergilendirilmektedir.

GVK mük. md. 80' in ilk fıkrasına yönelik açıklamalar ve bilgiler doğrultusunda 01.01.2006 tarihinden itibaren hisse senetlerinin alım ve satımından sağlanan kazançlar, Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarından sağlanan faiz gelirleri ve bunların alım ve satımından sağlanan kazançlar, özel sektör tahvil ve bonolarının faiz gelirleri ve bunların alım ve satımından sağlanan kazançlar, hazine veya diğer kamu tüzel kişiliklerince çıkarılan menkul kıymetlerin faiz gelirleri ve bunların alım ve satımından sağlanan kazançlar GVK mük. md. 80 kapsamında göre vergilendirilmemekte, GVK geçici md. 67'ye göre tevkifat usulü ile vergilendirilmektedir.

2.3.2.2. GVK 70'inci Maddesinde Yazılı Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK mük. md. 80' de aynı kanunun 70'inci maddesinin birinci fıkrasının 5'inci bendinde yazılı ihtira beratları dışındaki hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmektedir. GVK 70/5' inci maddesinde⁷⁷ belirtilen hükme göre;

- a) Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları
- b) Alamenti farika
- c) Marka
- d) Ticaret Ünvanı

⁷⁷ **GVK md. 70/5:** "Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alamenti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.)"

- e) Her türlü teknik resim, desen, model, plan
- f) Sinema ve televizyon filmleri
- g) Ses ve görüntü bantları
- h) Sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş ir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı

Haklarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir. Bu hakların, bulan, icat eden, bunların kanuni mirasçıları ya da sayılanların dışındaki kişiler tarafından elden çıkarılmasının vergilendirme bakımından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.⁷⁸

2.3.2.3. Telif Haklarının ve İhtira Beratlarının Muellifleri, Mucitleri ve Bunların Kanuni Mirasçıları Dışında Kalan Kimseler Tarafından Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Telif hakları, 05/12/1951 tarih ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre düzenlenmekte ve güvence altına alınmaktadır. Tescile tabi olmayan ve ilgili kanununun 1/B maddesinde “*sahibinin hususiyetini taşıyan ve ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri*” olarak tanımlanan “eser” in üretilmesiyle doğan telif hakları, soyut nitelikte ve insan düşüncesinin yarattığı maddi olmayan mallar olarak belirtilmektedir. Herkese karşı ileri sürülebilen bir mutlak hak olan telif hakları üzerindeki eser sahiplerinin veya bunların mirasçılarının sahip olduğu mali haklar, süreli ya da süresiz olarak yazılı bir sözleşme ile devre konu olan hakların ayrı ayrı gösterilmesi şartları ile devir edilebilmektedir.⁷⁹

⁷⁸ Sinan Aksu, “Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 355, Mart 2011, s. 126.

⁷⁹ www.telifhaklari.gov.tr/Telif-Hakki-Nedir E. T.: 09.07.2018

Bilinen araç ve gereçlerle ve yaratıcı güçle yeni bir şey bulana, bulduğu şeyden bir süre yalnız kendisinin yararlanması için devletçe verilen belge olarak tanımlanan ihtira beratları⁸⁰, 22/12/2016 tarih 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanununa göre patent adı altında düzenlenmektedir. Patent, teknoloji alanında belirli bir sorunun çözümüne ilişkin, teknik özelliği olan buluşun, sınırlı bir yer ve süre için üçüncü kişiler tarafından izinsiz olarak üretilmesini, kullanılmasını veya satılmasını engelleme yoluyla sahibine tanınan tekel hakkı olarak ifade edilmektedir. Bu kapsamda düzenlenen patent, sahip olunan ürünü satabilme, lisans yoluyla kullanma ve üretme izni vermeye yarayan devredilebilen bir hak olarak belirtilmektedir.⁸¹

Bu hakların belirtilenler dışındaki kişiler tarafından elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir. Telif haklarının ve ihtira beratlarının ayrıca belirlenen kişiler tarafından elden çıkarılması sonucu elde edilen kazanç GVK md. 18 'e⁸² göre gelir vergisinde istisna olarak belirlenmektedir.⁸³

Kanunun bu bendinde yer alan telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancı özelliği taşıyacak ve ilgili hükümlere göre vergilendirilmektedir.⁸⁴

⁸⁰TDK, Büyük Türkçe Sözlüğü, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&kelime=ihtira%20berat%C4%B1&guid=TDK.GTS.532c5ee076c737.45336511 E. T.: 09.07.2018

⁸¹ TÜRK PATENT, Patent/Faydalı Model, Ankara, 2018, s. 3. <http://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/resources/temp/AF964193-C9F5-4B27-94D8-0CF5354EBA1D.pdf> E. T.: 09.07.2018

⁸² **GVK 18. md. :** “Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.”

⁸³ Abdullah Barış, “Gelir ve Katma Değer Vergisi Açısından Telif Hakları ve İhtira Beratlarından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 318 Mart 2015, s. 136.

⁸⁴ Aydın Koca, “Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Raporu**, Sayı:174, Mart 2014, s. 197.

2.3.2.4. Ortaklık Hakları veya Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

6102 Sayılı TTK md. 124 'de⁸⁵ kolektif, komandit, anonim, limited şirketler ve kooperatifler ticaret şirketleri olarak belirtilerek TTK 'ya göre ortaklık hakkına sahip olunabilecek yapılar sıralanmakta ve TTK md. 135 'te⁸⁶ ortaklık hakkı ve hisselerinin niteliği belirtilmektedir. Bu hükümler çerçevesinde, şahıs ve sermaye şirketlerinde ortakların paylarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar bu bent kapsamında değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir. Ancak ortakların hisse senedi ile temsil edilen ortaklık hakkı veya hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar GVK mük. md. 80 'in birinci bendi kapsamında değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Limited, adi komandit ve kolektif şirket ortaklarının payları ortaklık hakkı ve ortaklık payı olarak kabul edilmektedir. Bu payların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar da değer artış kazancı olarak değerlendirilerek vergilendirilmektedir. Adi şirketlerde, ortakların hisselerini satmaları karşılığında sağladıkları kazançlar da değer artışı kazancı olarak kabul edilerek vergiye tabi tutulmaktadır. Ayrıca kooperatiflere üye olunması karşılığında elde edilen hisselerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların da ortaklık hakkının elden çıkarılması niteliğinde olduğu kabul edilerek değer artış kazancı hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulmaktadır.⁸⁷

2.3.2.5. Faaliyeti Durdurulan Bir İşletmenin Kısmen veya Tamamen Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre vergiye tabi olmayı gerektiren muameleler vergisel açıdan faaliyet olarak kabul edilmekte ve bu kapsamda

⁸⁵ **TTK md. 124:** "(1) Ticaret şirketleri; kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir.

(2) Bu Kanunda, kolektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır."

⁸⁶ **TTK md. 135:** "134 ilâ 194 üncü maddelerin uygulanmasında; "şirket", ticaret şirketlerini; "ortak", anonim şirketlerin pay sahiplerini, limited şirketler ile şahıs şirketlerinin ve kooperatiflerin ortaklarını; "ortaklık payı", şahıs şirketlerindeki ortaklık payını, anonim şirketteki payı, limited şirketteki esas sermaye payını, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketteki ortaklık payını;

⁸⁷ Şahin, a.g.m., s. 125.

gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar da vergiye tabi olmaktadır. VUK md. 161 'de⁸⁸ belirtilen hükümler ile vergiye tabi olan muamelelerin bırakılması tarif edilmektedir. Bu hükümlere göre işin bırakılmış sayılması için, faaliyetin sadece durdurulması yeterli görülmemekte ve vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin de tamamen sona erdirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda faaliyeti durdurma bu çerçevede değerlendirilerek hüküm kapsamına giren işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.⁸⁹

Ayrıca GVK 'da belirtilen gelir unsurlarında biri olan serbest meslek kazancını elde eden serbest meslek erbabının işyerini satması durumunda, işyeri serbest meslek erbabının şahsi malvarlığı olarak kabul edildiğinden, GVK md. 80/1-6 'daki şartların gerçekleşmesi halinde değer artış kazancı meydana gelmektedir.⁹⁰ Elden çıkarılan işletmenin faaliyetini devam ettiren bir işletme olması durumunda elde edilen kazanç ticari kazanç niteliğinde olmakta ve ilgili hükümlere göre vergilendirilmektedir.

2.3.2.6. GVK 70'inci Maddenin 1, 2, 4 ve 7 Numaralı Bentlerinde Yazılı Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK md. 70 'de⁹¹ belirtilen hükümde yer alan arazi, bina, su kaynakları, voli mahalleri, gemi ve gemi payları gibi mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları,

⁸⁸ **VUK md. 161:** “Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder.

İşlerin her hangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz.”

⁸⁹ Şaban Atuçuran, “Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Dünyası**, Sayı 367, Mart 2012, s. 154.

⁹⁰ Cihangir Özçelik, “Serbest Meslek Erbabının İşyerini Satması ve Bir Kısmını Kiraya Vermesi Durumunun Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 282 Mart 2012, s. 147.

⁹¹ **GVK md. 70:** “...

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

2. Voli mahalleri ve dalyanlar;

...

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

...

7. (Değişik: 19/2/1963 - 202/35 md.) Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilümm motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

... ”

zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilip vergilendirilmektedir. Ancak GVK mük. md. 80'e göre;

- a) Arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı
- b) Voli mahalleri ve dalyanlar
- c) Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar
- d) Gemi ve gemi payları ile bilümun motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları

olarak belirtilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Türk Medeni Kanununa göre bir şeyin sahibi olarak o şey üzerinde tasarruf bakımından en geniş yetkiyi sağlayan mülkiyet hakkı yanında sahip olunan şey üzerinde kısıtlı yetki veren irtifak hakkı, taşınmaz yükü ve rehin hakkı olarak üç adet hak hüküm altına alınmaktadır. Sınırlı aynı haklardan olan irtifak hakkının bir çeşidi olan intifa hakkı, hak sahibine şey üzerinde kullanma ve yararlanma imkanı sağlamaktadır. Tapuya tescil işlemi ile sağlanan bu hakların devri mümkün olduğundan GVK 'da belirtilen şartların varlığı halinde değer artış kazancı meydana gelmektedir.⁹²

GVK mük. md. 80 'e göre bu mal ve hakların gerçek usulde vergiye tabi zirai üretimde kullandıkları gayrimenkuller de dahil olmak üzere ivazsız olarak iktisap edilme dışında, iktisap şekilleri ne olursa olsun 5615 sayılı kanunla yapılan değişiklikle 01.01.2007 tarihi itibari ile iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde elden çıkarılması halinde doğan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.⁹³

⁹² Mehmet Ali Alp, "Gerçek Kişilerin Sahip Olduğu Taşınmazlar Üzerinde İntifa Hakkı Tesisinin Gelir Vergisi Açısından Durumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2012 Sayı 282, s. 189.

⁹³ Hakan Gürsoy, "2014 Takvim Yılında Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratların Tespitine İlişkin Esaslar", **Vergi Dünyası**, Sayı 403, Mart 2015, s. 201.

Öte yandan sahibi olunan gayrimenkul, aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte ya da birbirini izleyen tarihlerde elden çıkarılması halleri, değer artış kazançlarının taşınması gereken devamlı olmama niteliğinin bozulmasına neden olacağından bu kazançlar ticari kazanç halini almakta ve ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir.⁹⁴

Değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde vergiyi doğuran olay mük. md. 80 'de belirlenen mal ve hakların belirlenen şartlarda elden çıkarılması olarak belirlenmektedir. Aynı maddede elden çıkarmanın kapsamı belirlenmekte olup bu durumlar bu madde içinde sayılan mal ve hakların;

- a) Satılması
- b) Bir ivaz karşılığında devir ve temlik
- c) Trampa edilmesi
- d) Takası
- e) Kamulaştırılması
- f) Devletleştirilmesi
- g) Ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması

olarak sıralanmakta olup bu durumların gerçekleşmesi halinde vergilendirme yapılmaktadır.

2.3.2.7. Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları

GVK 'da her kazanç unsuru için ayrı istisna belirlemeleri yapılmaktadır. Kişiler, belirtilen bu kazanç türleri itibari ile gelir elde etseler dahi istisna tutarını aşmadıkları takdirde gelir vergisi mükellefi olmamaktadır. Ayrıca GVK md. 81 'de belirtilen özel şartları taşınması halinde tadadi olarak sayılan kazançlar değer artış kazancı niteliğinde olmasına rağmen gelir vergisine tabi olmamaktadır.

⁹⁴ Ebubekir Mutlu, "Gelir Vergisi Mükelleflerinin Gayrimenkul Satış Kazancının Ticari Kazanç ve Değer Artış Kazancı Yönünden Değerlendirilmesi ve İvazsız İntikallerde Durum", **Mali Çözüm**, Sayı 140, Mart-Nisan 2017, s. 180.

2.3.2.7.1. Ferdi Bir İşletmenin Sahibinin Ölümü Sonrası Kanuni Mirasçılara İşletmenin Devri

GVK md. 81'in birinci bendinde belirtildiği üzere ferdi bir işletme sahibi kişinin ölümü sonrası işletmenin ölen kişinin kanuni mirasçıları tarafından devir alınması ve işletmenin faaliyetini devam ettirmesi halinde işletmenin devri dolayısıyla ortaya çıkabilecek değer artış kazancı vergiye tabi olmamaktadır.

İşletmenin devrinin bu bent kapsamında değerlendirilebilmesi için üç koşulun birlikte varlığı gerekmektedir. İlk koşul, işletmeyi devir alan kişinin kanuni mirasçılardan olması gerekmektedir. İkinci koşul, işletmenin faaliyetinin devam ettirilmesi amacıyla devir alınması ve işletme faaliyetinin devam ettirilmesi gerekmektedir. Son koşul ise işletmenin tümüyle devir alınması, eğer bilanço esasında ise aktif ve pasifinin tümüyle devir alınması gerekmektedir.

2.3.2.7.2. Bilanço Esasına Göre Kazancı Tespit Edilen Ferdi Bir İşletmenin Sermaye Şirketine Devri

GVK md. 81/2 'de, belirli şartlar halinde ferdi bir işletmenin sermaye şirketine devri halinde ortaya çıkacak değer artış kazancının vergiye tabi olmayacağı belirtilmektedir. Bu şartlar;

- a) Devrolunan işletmenin ferdi bir işletme olması ve işletme kazancının bilanço esasına göre tespit edilmesi
- b) Ferdi işletmeyi devralan şirketin sermaye şirketi olması
- c) Ferdi işletmenin bilançosunun aktif ve pasifinin tümüyle sermaye şirketinin bilançosuna geçirilmesi
- d) Devredilen ferdi işletmenin sahibi ya da sahiplerine devir bilançosuna göre hesaplanacak öz sermayesi tutarında ortaklık payı verilmesi ve ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olarak düzenlenmesi olarak sayılmaktadır.

2.3.2.7.3. Kollektif ve Adi Komandit Şirketlerin Nevi Değiştirerek Sermaye Şirketine Dönüşmesi

GVK md. 81/3 'de kollektif şirket ve Adi komandit şirket özelliği taşıyan şirketlerin kanun hükümlerine göre nevi değiştirerek aynı maddenin ikinci bendinde belirtilen şartların varlığıyla sermaye şirketine dönüşmesi halinde değer artış kazancının varlığından bahsedilmemektedir.

Kollektif ya da adi komandit şirketler nevi değiştirerek anonim şirkete dönüşmesi halinde nevi değiştiren şirketlerin ortaklarının anonim şirketlerde devir karşılığında aldığı ortaklık paylarını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

2.3.2.8. Değer Artış Kazancının Tespiti ve Vergilendirilmesi

GVK mük. md. 80 kapsamında değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulacak gelir, GVK mük. md. 81 'de⁹⁵ "safı değer artışı" kavramı ile

⁹⁵ GVK mük. md. 81: "(4783 sayılı Kanunun 6 ıncı maddesiyle değişen madde Yürürlük;01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 09.01.2003)

Değer artışında safı kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

İşletmeye dahil amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadî kıymetlerin maliyet bedeli yerine amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değeri esas alınır.

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde Vergi Usul Kanununun 266 ncı maddesinde yazılı itibari değer iktisap bedeli olarak kabul edilir.

Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınır.

Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Yeni Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin

belirlenmektedir. Buna göre ilgili maddelerde “safî değer artışı”nın içeriği ve çerçevesi çizilmektedir. Buna göre değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulacak gelir “safî değer artışı” olarak adlandırılmaktadır. Bu hüküm doğrultusunda gelir olarak kabul edilip vergilendirilecek safî değer artışı; GVK mük. md. 80 ’de belirtilen mal ve hakların elden çıkarılması karşılığında alınan nakdi veya aynı değerlerin, para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından (aynî ve menfaat olarak elde edilen getirilerin parasal değeri VUK değerleme hükümlerine göre belirlenir), elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve elden çıkarana yüklenen giderler ile ödenen vergi ve harçların çıkarılmasıyla bulunan tutar olarak kabul edilmektedir. Bu hükümler çerçevesinde değer artış kazancının tahsilini elden çıkarma karşılığı alınan para, ayın, menfaat temsil etmektedir.⁹⁶

2.3.2.8.1. Değer Artış Kazancının Hesaplanması

Mükelleflerin elde ettiği kazancın safî değer artışına ulaşılarak vergilendirilmesi kapsamında yapılan işlemlerden ilki mal veya hakkın maliyet bedelini hesaplama olmaktadır. Kanun maddesinde geçen maliyet bedeli için belirleme yapılırken farklı durumlar için farklı düzenlemeler yapılmaktadır. Düzenlenen bu hükümler doğrultusunda maliyet bedeli ve bu bedel içinde yer alan iktisap bedelinin tespit edilmesi amaçlanmaktadır.

GVK mük. md. 81 ’e göre maliyet bedeli belirlenirken, değer artış kazancını beyan edecek olan mükelleflerin hesaplaması kuralı esas alınmıştır. Mükelleflerin bu bedeli belirleyemediği durumlarda maliyet bedeli, VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarınca belirlenecek bedel ya da kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda yer alan değer esas

elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Yeni Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir.

(*) (5281 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere eklenen cümle. Yürürlük; 01.01.2006) Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır.”

⁹⁶ Olcay Kolotoğlu, “Gayrimenkul Sermaye İradı ile Diğer Kazanç ve İratların Beyanı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı 306 Mart 2014, s. 28.

alınmaktadır. İşletmeye dahil ve amortismanına tabi olan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde maliyet bedeli amortisman düşüldükten sonraki değer olmaktadır. Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında ise maliyet bedeli belirlenememesi durumunda ise VUK md. 266 'da belirtilen itibari değer⁹⁷ maliyet bedeli kapsamında iktisap bedeli olarak kabul edilmektedir.

Değer artış kazancının ortaya çıkmasını sağlayan mal ve hakların elden çıkarılması karşılığında vergilendirilecek kazancın kapsamı, yargı organı tarafından mevzuat hükümlerine göre daha net tanımlanmaktadır. Danıştay 4. Dairesi 14.06.2016 tarih E.2015/3483 K. 2016/3074 sayılı kararında gayrimenkulün satış bedelinden endekslenmiş maliyet bedeli, harç ve giderler ile satış yılına ait istisna tutarı çıkarıldıktan sonra vergilendirilecek matrahın bulunacağını belirtmiştir.⁹⁸

Değer artış kazançlarının fiyat artışlarından ya da para birimleri arasındaki farklardan kaynaklanması nedeniyle gerçek bir gelir mahiyeti taşımayan kısmının elde edilen kazançtan arındırılması amacıyla endeksleme ve kur farkından arındırma müesseseleri kanunda öngörülmektedir.

2.3.2.8.1.1. Endeksleme Yöntemi

Enflasyondan arındırma yöntemi olarak kullanılan endeksleme yöntemi, hisse senedi ve diğer menkul kıymetlerde, mal ve haklarda maliyet bedelini tespit etmek amacıyla iktisap bedeline uygulanan; GVK mük. md. 81 'e göre elden çıkarılan mal ve hakların elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü⁹⁹

⁹⁷ **VUK md. 266:** İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.

⁹⁸ **Danıştay 4. Daire 14.06.2016 tarih E.2015/3483 K.2016/3074 sayılı kararı:** "... Vergilendirilebilmesi gereken gelir vergisi matrahının tespit edilebilmesi için gayrimenkulün satışından değer artış kazancı doğup doğmadığının belirlenmesinin gerektiği, bu doğrultuda taşınmazın elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranı esas alınmak suretiyle taşınmazın endekslenmiş maliyet bedelinin bulunacağı, taşınmaz satış bedelinin de endekslenmiş maliyet bedeli, harç ve giderler ile satış yılına dair istisna tutarı indirildiğinde vergilendirilmesi gereken bir gelir vergisi matrahının ..."
www.kazanci.com.tr E. T.: 28.06.2018

⁹⁹ Türkiye İstatistik Kurumu olarak değiştirilmiştir.

tarafından belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranına göre belirlenen oranın, iktisap bedeline uygulanması suretiyle artırılması olarak belirlenmektedir.¹⁰⁰

Endekslendirme yönteminin uygulanabilmesi için toptan eşya fiyat endeksindeki oranındaki artışın, iktisap tarihinden bir önceki ay ile elden çıkarma tarihinden önceki aya kadar olan sürede %10 veya üzerinde gerçekleşmesi şartı GVK ilgili maddesinde hüküm altına alınmaktadır. Ancak 31.12.2005 tarihinde geçerli olan hükümlere göre %10 artış şartı bulunmamaktadır. Toptan eşya fiyat endeksi (TEFE) VUK mük. md. 298 'de 01.01.2006 tarihinden itibaren vergi kanunlarında Üretici Fiyatları Genel Endeksi (ÜFE) olarak uygulanacağı belirtilmiş olup 6527 sayılı kanunla da mevzuatta TEFE ve ÜFE' ye yapılmış olan atıfların Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi'ne (Yİ-ÜFE) yapılmış sayılacağı belirtildiğinden iktisap bedeli artırılması bu endeks üzerinden yapılmaktadır.

- Endeks Oranı : İktisap Tarihinden Önceki Ay ÜFE Oranı

Elden Çıkarma Tarihinden Önceki Ay ÜFE Oranı

- Endekslenmiş Maliyet Bedeli: (İktisap Bedeli x Endeks Oranı)+İktisap Bedeli

2.3.2.8.1.2. Kur Farkı Arındırma Yöntemi

Dar mükellefler için uygulanabilen kur farkından arındırma yöntemi, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'na göre ilgili mercilere yapılacak bildirim ile dar mükellef kişi ve kurumların Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmaları sonucu doğan değer artış kazançlarının hesaplanmasında kullanılmaktadır. Bu yöntemde, mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazancın mükelleflerin Türkiye'ye getirdikleri menkul kıymet ve iştirak hisselerinden elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bunların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazancı ile sınırlandırılması ve bu kazançların vergilendirilmesi

¹⁰⁰ M. Emin Akyol, "Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 51, Mart 2008, s. 50.

amaçlanmaktadır. Bu mükellefler Türkiye’de menkul kıymet alım satım faaliyeti ile sürekli olarak uğraşmaları halinde kur farkları ticari kazancın tespit edilmesinde de dikkate alınmaktadır.¹⁰¹

Kur farkından doğan ve elde edilen kazançtan arındırılarak değer artış kazancının tespit edilmesi için belirlenmesi gereken ve toplam kazançtan arındırılması gereken kazanç, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı arasındaki fark bulunarak tespit edilir ve bu kazanç kur farkından kaynaklanmış kabul edilerek değer artış kazancı hesabında dikkate alınmamaktadır.

GVK mük. md. 81’ de dar mükelleflerin yetkili kamu kurumlarına bilgi vermek şartıyla getirdikleri yabancı paraların kur farkı nedeniyle değer artışı yaşaması halinde gelir kavramına dahil edilmeyeceği belirtilmektedir.¹⁰²

2.3.2.8.2. Değer Artış Kazancı Üzerinden Verginin Tarh Edilmesi

Belirtilen şartlara göre elde edilen değer artış kazancı, her yıl belirlenen istisna tutarının üstünde olması halinde GVK md. 85’e göre yıllık beyanname ile beyan edilmektedir. Kazancın belirlenen istisnanın altında kalması ya da vergilendirilmeyecek değer artış kazançları içinde yer alan kazançlardan olması halinde beyan edilmemekte ve beyanname verilmemektedir.

Değer artış kazançları sadece getiri sağlayan bir gelir unsuru olarak görüldüğünden ve süreklilik göstermeyen bir yapıda olmasından dolayı, bu gelir unsuru kapsamında elde edilen kazançlar beyan edilirken GVK md. 88 ’e göre gelir

¹⁰¹ Şibli Güneş, “Değer Artış Kazançlarında Enflasyondan Arındırma Yöntemleri”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:233, Eylül 2007, s. 113.

¹⁰² Celal Çelik, **Türk Vergi Sisteminde Kur Farklarının Vergilendirilmesi**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2012, s. 187.

kaynaklarından meydana gelen zararlar mahsup edilememektedir. GVK md. 89 'da belirtilen indirimler değer artış kazancı beyan edilirken de kullanılabilir. ¹⁰³

Yıllık beyanname ile beyan edilecek değer artış kazancı, GVK md. 92 'ye göre; kazancın elde edildiği yılı takip eden yılın mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine (kişinin ikametgâhı yetki alanı olan vergi dairesi), dar mükellefiyette ise Türkiye'de varsa vergi muhatabının oturduğu yer, yoksa işyerinin bulunduğu yer vergi dairesinin bulunduğu yer vergi dairesine beyan edilerek vergi dairesi tarafından tarh edilmektedir.

Takvim yılı içinde memleketi terk edenler memleketi terk etmeden 15 gün önceye kadar, ölüm halinde ise ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde kazançlarına dair yıllık beyanlarını vergi dairesine vermektedir. Yıllık beyanname vermek zorunda olmayan dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler tevkif suretiyle verilendirilmemiş menkul sermaye iratları hariç GVK md. 101 'e göre elde edilen değer artış kazançları münferit beyanname ile beyan edilmekte olup, beyanname kazancın iktisap edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmektedir.

2.3.2.9. Dar Mükellefler Açısından Değer Artış Kazancı

Dar mükellef gerçek kişilerin diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması gerekmektedir. Elde edilen kazanç ve iradı doğuran işin ya da işlemin Türkiye'de yapılması ya da Türkiye'de değerlendirilmesi, bu şartın gerçekleşmesini sağlamaktadır. ¹⁰⁴ GVK md. 7¹⁰⁵ 'ye göre değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye 'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması olarak belirlenmektedir.

¹⁰³ Muttalip Turan, "Gelir Vergisinde Zarar Mahsubu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 294 Mart 2013, s. 101.

¹⁰⁴ Ali Fuat Uruş, "Dar Mükellefiyetin Türk Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 322 Temmuz 2015, s. 194.

¹⁰⁵ **GVK md. 7:** "... Bu maddenin 3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 7' nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye 'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır."

Dar mükellefiyete tabi olan gerçek kişilerin elde ettikleri kazançların kapsamı, sadece değer artış kazancı niteliğinde olması durumunda elde ettikleri kazancı, elde etme tarihinden itibaren, ilgililer veya Türkiye’de adına hareket edenler tarafından 15 gün içinde münferit beyanname ile Türkiye’de varsa vergi muhatabının oturduğu yer, yoksa işyerinin bulunduğu yer vergi dairesinin bulunduğu yer vergi dairesine belirtilen kurallar çerçevesinde beyan etmektedirler. Bu mükellefiyete tabi olanlar, yıllık beyanname ile beyan etmeleri gereken kazanç elde etmeleri durumunda değer artış kazancı niteliğine sahip gelirlerini bu beyannameye dahil etmemektedirler.¹⁰⁶Elde edilerek beyan edilen değer artış kazancı, belirlenmiş olan kazanç istisnası elde edilen kazançtan düşüldükten ve mevcutsa indirimler ve giderler sağlanan kazançtan çıkarıldıktan sonra GVK md. 103’de yer alan artan oranlı vergi tarifesine göre vergi tarh edilmektedir.

2.3.3. 5520 Sayılı KVK Bakımından Değer Artış Kazancı ve Vergilendirilme Durumu

Türk vergi yapısı içerisinde belirlenen gelir tanımı doğrultusunda bu geliri elde edebilecek kişiler belirlenmektedir. Bu kişiler, gerçek kişiler ve tüzel kişiler olarak ayrılmakta, vergi kanunları çerçevesinde belirlenen gerçek kişilerin elde edebileceği gelir ve bu gelirin vergilendirilmesi GVK ’da, tüzel kişilerin elde edebileceği gelir ve bu gelirin vergilendirilmesi kuralları da KVK ’da düzenlenmektedir.

2.3.3.1. KVK ’da Mükellef Tanımı

KVK md. 1’ e ¹⁰⁷ göre kurumlar vergisi mükellefleri;

- a) Sermaye Şirketleri
- b) Kooperatifler

¹⁰⁶ Akyol, **a.g.m.**, s. 60.

¹⁰⁷ **GVK md. 1:** “ Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:

- a) Sermaye şirketleri.
- b) Kooperatifler.
- c) İktisadî kamu kuruluşları.
- ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.
- d) İş ortaklıkları ..”

- c) İktisadi Kamu Kuruluşları
- d) Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler
- e) İş Ortaklıkları

olarak hüküm altına alınmaktadır. Belirtilen bu mükelleflerin faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelir, KVK hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

Kanunda sermaye şirketi olarak 29/6/1956 tarih ve 6762 sayılı TTK 'ya göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar kabul edilmektedir. KVK uygulanmasında, SPK 'nın düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi olarak sayılmaktadır. Kooperatif olarak belirtilen mükellefler ise, 24/4/1969 tarih ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade etmektedirler. Kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilen iktisadi kamu kuruluşlarının ise kapsamı; devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan ve faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketi ve kooperatif niteliği taşımayan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler olarak belirtilmiştir. Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin sermaye şirketi ve kooperatif özelliği taşımayan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleri olarak kabul edilerek kurumlar vergisi mükellefi sayılmaktadır. Ayrıca KVK 'ya göre kanunun uygulanması bakımından sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılmaktadır. Son olarak, iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olarak belirlenmekte olup, iş ortaklıkları; kanun maddesinde yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancı paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler olarak tanımlanmaktadır.¹⁰⁸

¹⁰⁸ **KVK md. 2 :** "(1) Sermaye şirketleri: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.

2.3.3.2. KVK 'da Kazanç Tespit ve Vergilendirilme Esasları

KVK 'da belirtilen mükelleflerin elde ettikleri kazançlar aynı kanunda belirtilen kurallar esas alınarak belirlenmekte ve vergiye tabi tutulmaktadır. KVK'da kazanç; KVK md. 1 'e¹⁰⁹ göre mükellef olarak belirlenmiş kurumların elde ettikleri safi kurum kazancı olarak tanımlanmaktadır. Bu kazancın ise GVK 'da yer alan gelir unsurlarından meydana geldiği belirtilmektedir.

Bu kapsamda; kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi KVK md. 7 'ye¹¹⁰ göre "safî kurum kazancı" üzerinden yapılmaktadır. Safî kurum kazancı ise GVK 'da gelir unsurları içinde yer alan ticari kazancı tespit etmek için kullanılan kurallara göre belirlenmektedir. Bu hususlara göre safî kurum kazancı; bir kurumun dönem sonu öz sermayesi ile dönem başı öz sermayesi arasındaki müspet farka, GVK ticari kazanç hükümleri ve KVK 'da belirtilen hükümlerin uygulanarak ulaşılması sonucunda tespit edilebilmektedir.

(2) Kooperatifler: 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.

(3) İktisadî kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

(4) Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.

(5) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıfsayıdır.

(6) İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

(7) İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez."

¹⁰⁹ **GVK md. 1** : "... Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur."

¹¹⁰ **KVK md. 7** : " (1) Kurumlar Vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerden doğan kazançlarının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 59'uncu maddesinin son fıkra hükmü uygulanır."

2.3.3.3. KVK 'da Tespit Edilen Kurum Kazancı İçinde Değer Artış Kazancının Durumu

Kurum kazancının, GVK 'da gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu dikkate alındığında; bir gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratlar içinde yer alan değer artış kazancı niteliğinde olan kazançlar da kurum kazancı içinde bulunmaktadır. KVK 'da mükellef olarak belirtilen kurumların, GVK 'da değer artış kazancını düzenleyen kurallar içinde yer alan mal ve hakları elden çıkarmaları dolayısıyla meydana gelen kazançları, nitelik bakımından değer artış kazancı özelliği taşısa da; bu kazançlar kurum kazancına ithal edildiklerinde bu özelliklerini kaybederek kurum kazancının bir parçası haline gelmektedirler. Ayrıca, KVK hükümleri arasında yer alan bu mal ve hakların elden çıkarılmasıyla sağlanan kazançlara yönelik belirlenen kurallar, istisnalar ve kurum kazancına uygulanan farklı vergi oranları kurum kazancı bünyesindeki değer artış kazancı niteliğinde olan kazançları miktar itibarıyla farklılaştırmaktadır.

GVK 'da değer artış kazancına ilişkin hükümler içinde belirtilen, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazanç; KVK 'da iştirak hisselerinin¹¹¹ elden çıkarılmasından doğan kurum kazancı olarak farklı bir içerikle yer bulmaktadır. Bu kapsamda kurumların elde ettiği kazanç, GVK 'dan farklı şekilde KVK 'da belirlenen kurallar çerçevesinde istisna kapsamına alınmaktadır. KVK md. 5/c 'de¹¹²; tam mükellef anonim şirketlerin, yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin

¹¹¹ **İştirak Hissesi:** KVK 1 No'lu GT 'ye göre; "... "iştirak hisseleri" deyimini, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir.

Bunlar,

Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),

Limited şirketlere ait iştirak payları,

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,

İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,

Kooperatiflere ait ortaklık payları

olarak sıralanabilir.

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonların katılma belgeleri ise iştirak hissesi olarak değerlendirilmeyecektir."

¹¹² **KVK md. 5/c :** "... Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları..."

Türkiye’de tam mükellef olmaması durumunda; yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar¹¹³ dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması kaydıyla; yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak etmesi ve satışa konu iştirak hisselerini, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl süreyle aktifinde tutmuş olması halinde yurt dışı iştirak hissesini elden çıkarması sonucu elde ettiği kazanç istisna edilmektedir.

KVK md. 5/e ‘de¹¹⁴, GVK ‘da menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından ve gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sağlanan kazanç olarak düzenlenen değer artış kazançları farklı bir çerçeve ile KVK’ da düzenlenmektedir. Bu düzenlemeye göre; kurumlar vergisi mükellefi olarak belirlenen kurumların, iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ve taşınmazları¹¹⁵ ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançları kurum kazancı olarak kabul edilerek kurumların bu yolla elde ettikleri kazanç, kanunda belirtilen şartların gerçekleştirilmesi koşuluyla, taşınmazlarda %50, diğerlerinde %75 oranında istisna edilmektedir. Ayrıca, istisnadan yararlanmak için bu unsurların ticaretini ve kiralanması faaliyetini yapmamak temel şart olarak belirlenmiştir.

KVK ’nın ilgili maddelerinde belirtilen muafiyet uygulamaları, sayılan kurumların elde ettikleri kurum kazancını, GVK ‘da belirlenen hangi gelir unsuru kapsamında olursa olsun vergilendirilmemesini sağlamaktadır. Bu kapsamda sayılan kurumların kurumlar vergisinden muaf tutulması, kurum kazancına ithal edilen değer

¹¹³ **Nakit Dışı Varlıklar** : Şirketin kasasında veya bankada bulunan nakit varlıklar, şirket tarafından alınan çekler, altın, devlet tahvili, hazine bonusu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB’de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonoların toplamı.

¹¹⁴ **KVK md. 5/e** : “Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75’lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50’lik kısmı.

...
Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.”

¹¹⁵ TMK md. 704’e göre taşınmazlar:

1. Arazi
2. Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar
3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

artış kazancı niteliğinde olan kurum kazançlarının farklı oran, kural ve istisna uygulamalarına göre de vergilendirilmesini engellemektedir.

2.3.3.4. Dar Mükellef Kurumlar Açısından Değer Artış Kazancı

KVK md. 3/2 'ye göre¹¹⁶; KVK 'ya göre mükellef olan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellef olarak kabul edilerek sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir. Dar mükellef sayılan kurumların elde edeceği kurum kazancının kapsamı KVK md. 5/3 'te¹¹⁷; kurumların temsilcileri veya Türkiye'deki işyerleri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançlar; Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar; Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlar, Türkiye'de taşınır, taşınmaz ve hakların kiralanmasından elde edilen iratlar; Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları; Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar olarak belirtilmektedir.

Dar mükellef kurum kazancı içine diğer kazanç ve iratların, dolayısıyla değer artış kazançlarının ithal edilebilmesi için kazancı meydana getiren elden çıkarma iş ve işlemlerinin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi ya da mal veya hakkın Türkiye'de bulunması gerekmektedir. KVK md. 3/3 'e¹¹⁸ göre kazancın Türkiye'de elde edildiğinin belirlenmesi, GVK 'nın ilgili hükümlerine göre yapılmaktadır. GVK md. 7 'de¹¹⁹ ise değerlendirme tabiri; ödemenin Türkiye'de

¹¹⁶ **KVK md. 3/2:** “Dar mükellefiyet: Kanununun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.”

¹¹⁷ **KVK md. 3/3 :** “ Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşısalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.).

b) Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.

c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.

ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.

d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.

e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.”

¹¹⁸ **KVK md. 3/4 :** “Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.”

¹¹⁹ **GVK md. 7 :** “... 7. Diğer kazanç ve iratlarda:

yapılmış olması veya ödeme yabancı memlekette yapılmış ise Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına ulaştırılması veya kârından ayrılması olarak tanımlanmaktadır.

KVK md. 26¹²⁰ ’da; dar mükelleflerin, vergiye tabi kazancının değer artış kazancı niteliği taşıyan telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka vb. gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller (KVK md. 30¹²¹’a göre vergi kesintisi yoluyla vergilendirilmektedir.) hariç, sadece diğer kazanç ve iratlardan oluşması halinde; bu kazançların, yabancı kurum veya Türkiye’de bunlar adına hareket eden kimseler tarafından, kazancın elde edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde özel beyan ile beyan edileceği belirtilmektedir.

Dar mükellef kurumlar için diğer kazanç ve iratların tespit edilmesi hakkında GVK ’da yer alan ilgili hükümler uygulanmaktadır. Ancak GVK ’da yer alan diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerde vergilendirilmeme konusunda getirilen kayıt, şart ve süreler ile istisnalar, dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların tespit edilmesinde uygulanmamaktadır. Bu durumun istisnası, Türkiye’ye bizzat getirilen nakdi ve aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında sağlanan kur farkı kazancı hakkında

Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

Bu maddenin 3’üncü, 4’üncü, 5’inci ve 7’inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.”

¹²⁰ **KVK md. 26 :** “(1) Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

(2) Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye’ye bizzat getirilen nakdi veya aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.”

¹²¹ **KVK md. 30:** “(1) Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

...
(2) Ticarî veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 (*) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

...”

GVK 'da yer alan hükümlerin dar mükellef kurumlar için diğer kazanç ve iratların tespitinde uygulanmasıdır.

2.3.4. 3065 Sayılı KDVK 'da Değer Artış Kazancının Durumu

KDVK' md. 1/1 'de belirtilen hükme göre ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu belirtilmektedir. Ayrıca aynı kanun maddesinde ticari, sinai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği GVK hükümlerine göre belirleneceği; eğer GVK 'da hüküm yoksa bu konularda TTK hükümlerinin uygulanarak tespit edileceği hüküm altına alınmaktadır.¹²² Bu hususlar çerçevesinde mükelleflerin KDVK' belirtilen faaliyetler kapsamında gerçekleştirdikleri veya kanunda özel olarak düzenlenmiş işlemler KDV 'ye tabi olmaktadır.

Nitelik olarak değer artış kazancı olmasına rağmen, KDVK md. 17/4-r 'ye¹²³ göre; kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı yoluyla gerçekleşen devir ve teslimler KDV' den istisna edilmektedir. Bu kapsamda; kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan

¹²² **KDVK md. 1:** "Türkiye 'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:
(1)Ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

...
Ticari, sinai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

¹²³ **KDVK md. 17/4-r :** "Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Bu fıkranın (u) bendi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (y) bendi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır."

taşınmazların (arsa, arazi, bina) satılması KDV' den istisna edilmiş ve KDVK 'da ayrıca hüküm altına alınan bu satışların müzayede suretiyle gerçekleşmesi halinde de yapılan işlemde de KDV uygulanmamaktadır.

GVK' ya göre kazancın niteliği ve KDVK 'ya göre de KDV uygulamasının yapılıp yapılmayacağı, gerçekleştirilen faaliyetin türü ve özellikleri dikkate alınarak belirlenmektedir. Bu kapsamda; KDV, kanunda belirtilen faaliyetler kapsamında yapılan işlemler veya bu işlemler kanunda belirtilen özellikleri taşıması kaydıyla uygulanmaktadır. Kanunda sınırları belirtilen ticari faaliyetin yapılması kapsamında gerçekleştirilen işlemler, KDV'ye tabi olmaktadır. Ayrıca, yapılan faaliyet sonucu elde edilen kazanç, nitelik itibariyle değer artış kazancı özelliği taşısa dahi; ticari organizasyon, sürekli nitelikteki faaliyet gibi unsurların varlığı, elde edilen kazancı ticari kazançta dönüştürmektedir. Bahsedilen hususlar, kazançta konu kıymetlerin ticaretini yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz teslimleri için hem KDVK 'da belirtilen bu kapsamdaki istisna hükmününün uygulanmasına engel olmakta; hem de GVK açısından, değer artış kazancının niteliğini kaybederek ticari kazançta dönüşmesine neden olmaktadır.¹²⁴

¹²⁴ GİB, “ Şirketin aktifinde bulunan gayrimenkulün satışının Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Harçlar Kanunu karşısındaki durumu hk.”, 03/06/2011 tarih B.07.1.GİB.4.34.18.01-003.01-619 sayılı Özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/96304> E. T.: 04.12.2018

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEĞER ARTIŞ KAZANCI VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ UYGULAMASI VE GÜNCEL KONULAR AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. DEĞER ARTIŞ KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİNDE TESPİT EDİLMESİ GEREKEN UNSURLAR

Vergi sistemimiz içinde elde edilen değer artış kazancının vergilendirilmesi konusu, vergiyi doğuran olayın meydana gelme süreci göz önüne alındığında üç unsuru barındırmaktadır. Bu unsurlar; bir mal veya hakkın iktisabı, mal veya hakkın elden çıkarılması ve elde edilen kazanç olarak ortaya çıkmaktadır. Bu süreç sonunda elde edilen kazanç, elden çıkarma bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark olacağından; kazancın niteliğinin belirlenmesi ve değer artış kazancı olarak adlandırılıp vergilendirilebilmesi için bu üç unsurun net ve doğru biçimde belirlenmesi gerekmektedir.

3.1.1. Mal veya Hakkın İktisabı Unsuru

Değer artış kazancının meydana gelmesinde ilk unsur olan mal veya hakkın iktisabı; iktisap tarihi, iktisap şekli, iktisap bedeli olmak üzere üç parametre barındırmaktadır. Kanunda mevcut olan tanımlara ve açıklamalara rağmen, sağlıklı bir vergilendirme yapılabilmesi için vergiyi doğuran olay ve iktisap unsuru bünyesinde yer alan bu noktaların ve bu noktaların tanım ve açıklamalarının, olayın özelliğine göre netleştirilmesi ihtiyacı bulunmaktadır.

Mal veya hakkın elde tutulma süresini belirlemek için tespit edilmesi gereken ilk nokta olan iktisap tarihi, kazancın belirlenmesinde önem arz etmektedir. 25/03/2011 tarih GVK-76/2011-2 sayılı GV Sirküleri'nde¹ yer alan ifadeler

¹ 25/03/2011 tarih GVK-76/2011-2 sayılı GV Sirküleri: “...

doğrultusunda iktisap tarihi, mal veya hak üzerinde kanuni ve usulüne uygun şekilde fiili kullanımın başladığı tarih olarak kabul edilmektedir.²

Değer artış kazancı ortaya çıkmasının kaynağı olan elden çıkarılan mal ve hakların nasıl iktisap edildiği konusu da vergilendirme açısından belirlenmesi gereken noktalardan biridir. Bu noktanın netleştirilmesi adına 193 sayılı GVK' da, bazı mal ve hakların iktisap şekli ivazlı ve ivazsız olarak ayrılarak vergilendirme açısından belirleme yapılmaktadır. GVK mük. md. 80'de belirtildiği üzere hisse senetleri, menkul kıymetler, diğer sermaye piyasası araçları, arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl ihtisal yerler, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar, ve bunların mütemmim cüzleri, voli mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, gemi ve gemi payları belirtilen süreler içinde elden çıkarılmış ve ivazlı olarak elde edilmiş ise sağlanan kazanç vergilendirilmektedir. GVK 'da değer artış kazancının tespit edilmesinde bu kriterin belirlenmesi hakkında, 14/08/2012 tarih 62030549-120[Mük.80-2012/369]-2566 sayı ve "Miras yoluyla intikal eden kooperatif hissesinden edinilen dairenin satışında değer artış kazancı" konulu özelge'de³ yer alan ifadelerle göre; iktisap şeklinin ivaz

Gayrimenkullerde iktisap, Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi uyarınca, tapuya tescille olmaktadır. Buna göre, kat karşılığı müteahhide veya kooperatiflere verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkuller dahil, iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün tapuya tescil edildiği tarih esas alınacaktır.

Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel haller de iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir.

Bu çerçevede, konut yapı kooperatifleri, Toplu Konut İdaresi veya diğer kişilerden gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullandıklarını; tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri halinde değer artışı kazancının tespiti yönünden fiilen kullanıma başladıkları tarih iktisap tarihi olarak kabul edilecektir.

Gayrimenkulün ihale veya icra yoluyla alındığı durumlarda da fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alındığının yukarıda sözü edilen belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, tapu tescil işlemi olmasa dahi fiilen kullanıma bırakıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

... " <http://www.gib.gov.tr/node/87124> E. T.: 26/12/2017

² Mehmet Yücel, "Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması Halinde Değer Artış Kazancının Tespitinde Gayrimenkullerin İktisap Tarihinin Önemi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 281, Eylül 2011, s. 86.

³ **14/08/2012 tarih 62030549-120[Mük.80-2012/369]-2566 sayılı Özelge:** " ...

Ayrıca, konuyla ilgili olarak ayrıntılı açıklamaların yapıldığı 25/03/2011 tarih ve 76 no.lu Gelir Vergisi Sirküleri'nin "5. Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkuller ile Kat Karşılığı Olarak Müteahhit veya Konut Yapı Kooperatiflerinden Alınan Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihinin Belirlenmesi" başlıklı bölümünde, "gayrimenkullerin ivazsız şekilde iktisap edilmesi değer artışı kazancının konusuna girmemektedir. Bu çerçevede ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkulün

bakımından netleştirilmesi ve buna göre vergilendirme yapılması gerekliliği belirtilmektedir.

Öte yandan, mal veya hakkın elden çıkarılması sonucu elde edilen kazancın belirlenmesi için sahip olunan mal veya hakkın iktisap bedelinin de tespit edilmesi gerekmektedir. Değer artış kazancının vergilendirilmesi için tespit edilmesi gereken safi değer artışına ulaşmanın ilk adımı, iktisap bedeli ve maliyet bedelinin tespit edilmesidir. Bu doğrultuda verilen 09/03/2017 tarih 11355271-120.07.01[M81-2016/5]-14172 sayılı ve “Değer Artış Kazancının Tespitinde Maliyet Bedelinin Belirlenmesi ve İndirilecek Giderler” konulu özelge’de⁴, kanun uygulamasında

üzerine, sahibi tarafından inşa edilen veya kat karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin, daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmeyecektir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Öte yandan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704 ve 705'inci maddelerine göre taşınmaz mülkiyetinin konusuna giren gayrimenkulün mülkiyetinin kazanılmasının, tapuya tescille doğacağından "iktisap tarihi" olarak, tapuya tescil tarihinin esas alınması gerektiği, ayrıca miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma hâlleri ile kanunda öngörülen diğer hâllerde, mülkiyetin tescilden önce kazanılacağı, ancak bu hâllerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesinin, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümlere göre, babanızın vefatı dolayısıyla tarafınıza intikal eden kooperatif hissesi için; kooperatif sermayesine ve dolayısıyla sahibi olunan kooperatif hissesine çeşitli şekillerde katılım payı ödemesinin bir kısmının miras yoluyla intikalden sonra tarafınızca yapılmış olması nedeniyle, bu kısma isabet eden daire payının ivazlı iktisap olarak değerlendirilmesi ve gayrimenkulün mülkiyetinin kazanılmasının tapuya tescille doğması dolayısıyla bu dairenin 08/05/2009 tarihinden başlayarak beş yıllık süre içerisinde satılması halinde bu satıştan elde edeceğiniz kazancın ilgili yıl için belirlenen istisna tutarını aşan ivazlı iktisaba tekabül eden kısmının değer artışı kazancı olarak değerlendirilerek beyan edilmesi gerekmektedir.

...” <http://www.gib.gov.tr/node/93652> E. T. : 27.12.2017

⁴ **09/03/2017 tarih 11355271-120.07.01[M81-2016/5]-14172 sayılı Özelge:** “Öte yandan aynı Kanunun mükerrer 81 inci maddesinde ise, “Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır.”hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanununun geçici 8 inci maddesinde, “Diğer mevzuatta Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığına yapılmış olan atıflar, Türkiye İstatistik Kurumu Başkanlığına, 53 sayılı Devlet İstatistik Enstitüsünün Görev; Yetki ve Kuruluşu Hakkında Kanun ile 219 sayılı Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye yapılmış olan atıflar, bu Kanuna aykırı hükümleri hariç, bu Kanuna yapılmış sayılır.”,

maliyet bedelinin kapsamı ve içeriği net olarak belirlenerek, kanun uygulanırken bu bedelin nasıl tespit edileceği açıklanmıştır. Bu kapsamda yapılan açıklamalara göre; maliyet bedeli, endeksleme işlemi uygulanmış iktisap bedeli ve satış işlemini gerçekleştiren kişinin üzerinde kalan VUK md. 262’de yapılan maliyet bedeli tanımı kapsamında olan giderler ile VUK md. 272’de maliyet bedeline eklenecek giderlerin toplamını ifade etmektedir.

3.1.2. Mal ve Hakların Elden Çıkarılması Unsuru

Vergiyi doğuran olay gerçekleşmesi sonucu değer artış kazancının ortaya çıkıp çıkmadığının tespiti için mal veya hakkın GVK ’nın ilgili maddesinde belirtilen şartlar ve şekiller kapsamında elden çıkarılıp çıkarılmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Bu noktanın belirlenmesinin gerekliliği, vergilendirme için önemli olan, mal veya hakkın elde tutulma süresinin hesaplanmasında ve endeksleme uygulamasının parametrelerinden birinin belirlenmesinde elden çıkarma tarihinin

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (C) bendinde, "Vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresi "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresi "ÜFE" olarak uygulanır." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 262 inci maddesinde, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder."

272 inci maddesinde ise, "Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir."

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2013 takvim yılında satın aldığımız gayrimenkulün 2015 takvim yılında, iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık süre içinde elden çıkarılması nedeniyle elde ettiğiniz kazanç değer artış kazancıdır. Değer artış kazancınızın hesaplanmasında; ekte sunduğunuz ve yapmış olduğunuz giderlere ait belgelerin incelenmesinden söz konusu giderlerin; gayrimenkulü iktisap etmeniz ve iktisadi değerini artıracak surette tevsi, tadili veya bunlara ilave yapılması için ihtiyar olunan giderlerden olduğu ve maliyet artırıcı bir nitelik taşıdığı anlaşıldığından iktisap bedelinin tespitinde maliyete dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan; safi değer artışı kazancının hesaplanmasına esas olmak üzere söz konusu konutun iktisap bedelinin belirlenmesinde, konutun elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılmak suretiyle tespit edilen iktisap bedelinin dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca, bu şekilde artırılmak suretiyle dikkate alınan iktisap bedeline, gayrimenkulünüzün iktisabında kullandığımızı tevsi etmeniz şartıyla, kullandığınız konut kredisinin vadesi sona ermeden ve kredi bakiyesi kapanmadan konutu satmanız nedeniyle, bankaca şahsınızdan tahsil edilen erken ödeme bedelinin ve konut kredi faizlerine ilişkin ödemelerinizin başkaca bir gelirinizden dolayı indirim konusu yapılmaması kaydıyla herhangi bir endeksleme yapılmaksızın ilave edilmesi suretiyle maliyet bedelinin tespit edilmesi mümkündür."

<http://www.gib.gov.tr/node/124725> E. T.: 28.12.2017

esas alınmasından kaynaklanmaktadır.⁵ GVK mük. md. 80'de belirtildiği üzere elden çıkarma; ilgili maddede yer alan mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi veya ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

GVK'nın, elden çıkarma karşılığında bir menfaat sağlanması ve bu menfaatin fiili tasarrufa kabil olması durumunda vergilendirme yapmayı amaçladığı açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Bu noktada GVK md. 81'de, "vergilendirilmeyecek değer artış kazançları" başlığı altında 3 farklı olay ortaya konmuş, bu olayların bir kazanç durumu oluştursa dahi menfaat sağlama noktasında eksik kaldığı öngörülmüş ve bu durumlarda vergilendirme yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu doğrultuda 12.07.2013 tarih 18008620-155[ÖZG-2012-57]-63 sayılı ve "Şahsi işletmeye kayıtlı deponun şirkete aynı sermaye olarak konulması" konulu özelge'de⁶; bir mal veya hakkın devri sonrası karşılığında sağlanan menfaatin belirtilen şartları taşımaması durumunda vergilendirilebilecek bir kazanç olarak nitelenmeyeceği belirtilmiştir. Burada sağlanan menfaat nama yazılı bir hisse senedi olması haliyle fiilen tasarruf edilebilecek, başka bir ifadeyle dönüşüme sokulabilecek bir menfaat olmadığından vergilendirme yapılmamaktadır.

Elden Çıkarma bedeli hakkında ortaya çıkabilecek aksaklıklar için yargı organınca, mükellefin beyanı ve bu beyanı resmi kayıtlar üzerinden ispat etmesi esas alınmıştır. Danıştay 4. Dairesi 21.10.2010 tarih E.2008/1934 K. 2010/5194 sayılı kararında mükelleflerin elden çıkarma karşılığında belirlediği bedelin, vergi

⁵ Hakkı Sayan, "Gayrimenkul (Taşınmaz) Satışlarında Değer Artış Kazancı Ve Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar", **Vergi Dünyası**, Sayı: 315, Kasım 2007, s. 104.

⁶ **12.07.2013 tarih 18008620-155[ÖZG-2012-57]-63 sayılı Özelge:** "...

Aynı Kanun'un "Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları" başlıklı 81 inci maddesinin 2 numaralı bendinde ise, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.) halinde değer artışı kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi işletmenin faaliyetinin tamamen durdurularak bilançosunun kurulacak sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bir bütün halinde devrolunması ve şirketten, şahsi işletmenin devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı almanız (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.) halinde, söz konusu devir işlemleri nedeniyle değer artışı kazancı hesaplanmayacak ve dolayısıyla elde edilen kazanç vergiye tabi olmayacaktır."

<http://www.gib.gov.tr/node/93104> E. T.: 31.12.2017

kanunlarınca kabul edilen her türlü ispat aracıyla ortaya konması halinde vergi idaresi tarafından kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir.⁷

3.1.3. Elde Edilen Kazanç Unsuru

Bir mal veya hakkın iktisabı sonrasında elden çıkarılması neticesinde ortaya çıkan kazanç, elden çıkarma süresinden ve elden çıkarmanın niteliğinden etkilenmektedir. GVK'da sayılan gelir unsurları, kazancın elde edilmiş şekline göre sınıflandırılmaktadır. Değer artış kazancı niteliği taşıyan kazançlar; elden çıkarmanın amacı ve şekline göre ya da sahip olunan mal veya hakkın dönem içinde nitelik değiştirmesi sonucu belli dönem içinde ve belirli bir sayıdan fazla elden çıkarılması halinde farklı bir kazanç türüne dönüşebilmekte ve vergilendirilebilmektedir. Bu nedenle, mal veya hakkın elde edilmişinden başlayıp elden çıkarılmasıyla sonlanan sürecin doğru takip edilerek kazancın niteliğinin net olarak tespit edilmesi gerekli bulunmaktadır. Kazancın niteliğinin belirlenmesine yönelik 19.09.2013 tarih 84098128-120[37-2012-2]-578 sayılı ve "İvazsız olarak intikal eden gayrimenkulün kat karşılığı müteahhide verilmesi durumunda elde edilen gayrimenkullerin satışının ve bağışının vergilendirilmesi" konulu özelge'de⁸; iktisap ve elden çıkarma sonucu

⁷ **Danıştay 4. Dairesi 21.10.2010 tarih E.2008/1934 K. 2010/5194 sayılı kararı:** "...

Beyan dışı bırakılan değer artış kazancının, resmi kayıtlar üzerinden tespit edilmiş olması ve ispat yükü kendisine düşen davacı tarafından, taşınmazın tespit edilen tutarın altında bir tutarla satıldığı hukuken geçerli belgelerle ispatlanamamış olması karşısında davacı adına yapılan tarhiyatlar yasaldir.

...

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama aracı olarak kullanılmayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia eden tarafa ait olduğu belirtilmiştir. Kanun'un 30. Maddesinde öngörülen re'sen vergi tarhi ile ulaşılmak istenen amaç ise beyan edilmesi gereken gelirin gerçeğe en yakın haliyle tespit edilmesidir.

... " www.kazanci.com.tr E. T.: 28.06.2018

⁸ **19.09.2013 tarih 84098128-120[37-2012-2]-578 sayılı Özelge:** "...

Gayrimenkullerin ivazsız şekilde iktisap edilmesi değer artışı kazancının konusuna girmemektedir. Bu çerçevede ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkulün üzerine, sahibi tarafından inşa edilen veya kat kat karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin, daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen gayrimenkulün, cins tashihi yapılarak kat karşılığı verilmesi halinde, "ivazsız intikal edilme" niteliği değişmeyeceğinden, gayrimenkulün satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabi olmayacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

meydana çıkan kazancın bu süreçte farklılaşan durumlara göre nitelik değiştirebileceği belirtilmektedir. Bu hususlara göre, değer artış kazancını diğer kazanç türlerinden ayıran en temel noktanın devamlılık olduğu ve değer artış kazancının devamlı bir nitelik göstermemesi noktasında farklılık arz ettiği görülmektedir.

3.2. YARGI KARARLARI DOĞRULTUSUNDA DEĞER ARTIŞ KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİNDE FARKLILAŞAN UNSURLAR

Vergi sisteminin uygulanması esnasında mükellefler ile vergi idaresi arasında uyumsuzluklar meydana gelebilmektedir. Herhangi bir verginin uygulanması için vergi idaresi tarafından yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri kapsamında yapılan işlemler, mevzuat hükümlerinin vergi idaresi tarafından yorumlanması ve bunun sonucunda oluşan görüşü doğrultusunda ortaya çıkmaktadır. Bu işlemlere maruz

Diğer taraftan, ticari faaliyet emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmeyeceği birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satımı ticari bir organizasyon içinde yapıldığında alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; miras yoluyla ivazsız olarak intikal eden gayrimenkulünüzü cins tashihi yapılarak kat karşılığı müteahhide vermeniz durumunda ivazsız iktisap edilme niteliği değişmeyeceğinden, söz konusu gayrimenkullerin satışından elde ettiğiniz gelir de değer artışı kazancına tabi olmayacaktır.

Ancak, kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile elde ettiğiniz söz konusu gayrimenkulleri, iktisap tarihinden sonra aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte veya birbirini izleyen tarihlerde satmanız durumunda, yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde ettiğiniz kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu gayrimenkulleri veya gayrimenkullerin satışı sonucu elde ettiğiniz geliri; mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethanelerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere bağışlamanız durumunda, söz konusu bağışların, anılan kurumlardan alınan makbuzlara veya bunlar tarafından bankalarda açılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarına istinaden tamamını, beyana tabi bir geliriniz bulunması durumunda vereceğiniz gelir vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapmanız mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, ... Derneğine bağışlanacak olması, söz konusu gayrimenkullerin satışından elde edilecek gelirlerin vergilendirilmesine engel teşkil etmeyecektir.”

<http://www.gib.gov.tr/node/96369> E. T.: 31.12.2017

kalan mükellefler de yapılan işlemlerin hukuka aykırı olduğunu ya da mevzuat hükümlerinin yanlış yorumlanarak yapıldığını ileri sürerek yargı mercilerine başvurmuşlardır. Bu şekilde meydana gelen yargı sürecinin sonucunda, mükellef ile vergi idaresi arasında uyumsuzluğun çözümü noktasında yargı merci tarafından verilen karar, mevzuat hükümlerine göre idarenin yaptığı yoruma ters nitelikte ve farklı boyutlarda ortaya çıkabilmektedir.

Değer artış kazancının vergilendirilmesinde de mükellef ile vergi idaresi arasında uyumsuzluklar meydana gelebilmektedir. Belirtilen sürece benzer olarak gelişen yargı süreçlerinde de değer artış kazancı vergilendirilmesi hakkında verilen yargı kararları bazı konularda farklı yorumlar meydana getirmektedir.

3.2.1. Kazanç Niteliğinin Tespiti Bakımından Değer Artış Kazancı – Ticari Kazanç Sınırı

193 Sayılı GVK’ da sayılan kazanç unsurları farklı özelliklere sahiptir. Bu kanuna göre de gelirin vergilendirilmesi yapılırken kazanç unsurlarının farklı özellikleri göz önünde bulundurularak elde edilen kazancın hangi gelir unsurunun kapsamına girdiği tespit edilmektedir. Gelir unsurlarının farklı özellikler taşımasına paralel olarak da bu unsurların her biri, kendi yapıları içinde farklı kurallara göre ve farklı uygulamalar doğrultusunda vergiye tabi tutulmaktadır.

Bu kapsamda, elde edilen bir kazancın değer artış kazancının sınırlarında bulunup bulunmadığının tespitinde kazancın elde edilme şekline göre niteliğinin değişebileceği göz önünde bulundurulmaktadır. Değer artış kazancı hakkında uygulanan mevzuatta, değer artış kazancını diğer gelir unsurlarından ayıran en temel özellik bu kazancın süreklilik arz etmemesi ya da başka bir ifade ile devamlı olmamasıdır. Vergi idaresince süreklilik sınırını çizen kriter ise; mal veya hakkın elden çıkarılmasının belli bir dönem içinde birden fazla olup olmamasıdır. Değer artış kazancının niteliğini belirlemeye yönelik verilen, “gayrimenkul alım satım faaliyetinin değerlendirilmesi” konulu, 26/10/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-3/201014001-49-928 sayılı Özelge’de⁹ belirtilen ifadelerle göre; değer artış

⁹ 26/10/2011 tarih B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-3/2010-14001-49-928 sayılı Özelge: “...

kazancının niteliğini kaybederek ticari kazanç mahiyetini kazanması için, mal veya hakkın elden çıkarılmasının kazanç sağlama amacıyla belirli bir organizasyon içinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılan elden çıkarmanın kapsamı ise; aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte ya da birbirini izleyen yıllarda yapılması olarak belirlenmiştir.

İdari yargılamanın en üst mercii olarak Danıştay; vergi idaresinin, değer artış kazancı ile ticari kazanç arasındaki sınırı çizen bu belirlemelerinden farklı nitelikte kararlar vermiştir. Bu konuda Danıştay Dördüncü Daire 02.02.2015 tarihli ve E. 2012/4513, K. 2015/81 sayılı kararında¹⁰; bir mal veya hakkın elden çıkarılması sonucu elde edilen bir kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilebilmesi için kazanç niteliğinin belirlenmesinde mal veya hakkın iktisabından elden çıkarılmasına kadar tüm aşamaların incelemesinin yapılması ve bu süreçte yer alan her bir aşamanın niteliğine göre kazancın türüne karar verilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu kapsamda Danıştay Dördüncü Dairesi; kazancın niteliğinin belirlenmesi için birden çok elden çıkarmanın bulunmasının yeterli olmadığını, emek ve sermaye faktörlerini içeren ve kar amacı güden ticari bir organizasyonun

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, (01.01.2009 -31.12.2009 tarihleri arasında uygulanan miktar) 7.600 Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır. Öte yandan, ticari faaliyet emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmeyecek şekilde birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satımı ticari bir organizasyon içinde yapıldığında alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, gayrimenkullerin iktisap tarihinden sonra aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesine göre "ticari kazanç" olarak vergilendirilmesi gerekmektedir." www.gib.gov.tr/node/95328 E. T.: 01.05.2018

¹⁰ **Danıştay Dördüncü Daire 02.02.2015 tarihli ve E. 2012/4513, K. 2015/81 sayılı kararı:** "...

Ticari kazançta konu bir gelirin varlığından bahsedebilmek için, birden çok satışın yapılması yeterli olmamakta, emek ve sermaye faktörlerini içeren ve kar amacı gütmeye yönelik ticari işletme şeklinde ticari bir organizasyonun bulunması ve taşınmazların iktisabının da devamlılık göstermesi gerektiği, dolayısıyla, iktisabında ticari amaç bulunmayan taşınmazların satışı suretiyle nakde çevrilme şeklindeki bu dönüşüm bir ticari faaliyet olarak değerlendirilemeyeceğinden, bu faaliyet nedeniyle tesis ettirilen mükellefiyette ve elde edilen geliri ticari kazanç olarak değerlendirmek suretiyle yapılan tarhiyatta yasal isabet görülmemiştir.

... " www.kazanci.com.tr E. T.: 09.05.2018

bulunmasını ve taşınmazların iktisabının da devamlılık göstermesi gerektiğini belirterek kararını vermiştir. İlgili kararda; veraseten intikal, ticari bir iktisap olarak değerlendirilmemiş ve gayrimenkullerin beş takvim yılı içinde satılması hususu “satış suretiyle nakde çevirme şeklinde bir dönüşüm” olarak adlandırılmıştır. Ayrıca Danıştay Dördüncü Daire 17.2.2014 tarihli E. 2011/9055 K. 2014/911 sayılı kararında¹¹; devamlılık durumu oluşması ve elden çıkarmanın ticari bir amaçla gerçekleşmesi halinde ticari kazançtan bahsedilebileceğine hükmetmiştir. Bu karar doğrultusunda; aynı takvim yılı içinde birden fazla elden çıkarma işlemini tek başına ticari kazanç için yeterli olmamaktadır. Karara göre ticari kazancın tespiti; işin niteliği, işin özellikleri, işin organizasyonu ve işlemlerin sayısı hep birlikte değerlendirilerek yapılması gerekmektedir. Devamlılık durumuna dair Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 14.11.2003 tarih E. 2003/233 K. 2003/414 sayılı kararında¹² da; birden fazla elden çıkarma işlemi olsa bile kazanç sağlama amacının olmaması durumunda devamlılık durumunun oluşmayacağını belirtmiştir.

¹¹ **Danıştay Dördüncü Daire 17.2.2014 tarihli E. 2011/9055 K. 2014/911 sayılı kararı:** “... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun üçüncü maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği hükmüne bağlanmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun otuz yedinci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sinai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, olay tarihinde yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun üçüncü maddesinde, bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işlerin ticari işlerden olduğu açıklanmış, Ticaret Sicil Tüzüğü’nün on dördüncü maddesinin ikinci fıkrasında ise, bir gelir sağlamayı hedef tutmayan veya devamlı olmayan faaliyetlerin ticari işletme sayılmayacağı belirtilmiş, 193 sayılı Kanun’un otuz yedinci maddesinin ikinci fıkrasının dördüncü bendinde de, gayrimenkullerin alım-satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri gelirin ticari kazanç olduğu öngörülmüştür. Buna göre, gayrimenkul alım-satımının ticari faaliyet sayılabilmesi için ticari amaçla yapılması ve bu muamelelerin devamlılık arz etmesi gerekmekte olup, bu unsurun saptanmasının ise işin niteliği, özellikleri, organizasyonu ile muamelelerin sayısal çokluğu dikkate alınarak yapılabilecektir.

... Ancak, uyuşmazlık döneminde alınan beş taşınmaz ihale yoluyla satın alan davacının bu gayrimenkulleri aynı dönem içinde satması dışında taşınmaz alım satımı faaliyetine yönelik başka bir tespit bulunmaması karşısında, yalnızca bir yıl içinde gerçekleşen söz konusu alım satımların devamlılık arz ettiğinin kabulü mümkün olmadığından 193 sayılı Kanun’un 37’nci maddesinin 2’nci fıkrasının 4’üncü bendinde öngörülen koşulların gerçekleşmediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu bakımdan, söz konusu gayrimenkullerin elden çıkarılması ticari faaliyet kapsamında değerlendirilemeyeceğinden davacı adına salınan vergiler ve kesilen cezalarda hukuka uyarlık görülmüştür.

...” www.kazanci.com.tr E. T.: 09.05.2018

¹² **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 14.11.2003 tarih E. 2003/233 K. 2003/414 sayılı kararı:** “... davacının, 1999 yılında 12.400.000.000.- liraya aldığı yedi adet gayrimenkulu 1999 yılının Temmuz, Ağustos ve Ekim aylarında üç ayrı kişiye 23.800.000.000.- lira bedelle sattığı ve bu faaliyetinden elde ettiği geliri beyan dışı bıraktığı anlaşılmaktadır.

Devamlılık durumu Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 07.05.2004 tarih 2004/20 E. 2004/53 K. Sayılı kararında¹³:

“ ...

Bir işlemin devamlılık taşıdığı ise işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. Maddi ve şekil anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçüdür. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü vergi mükelleflerine düşer.

...”

şeklinde hükme yer verilerek, devamlılık unsurunun Danıştay için ne anlama geldiği belirtilmiştir. Ayrıca Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 22.04.2005 tarih 2005/46 E. 2005/103 K. Sayılı kararında¹⁴ da devamlılık unsuru

“ ...

Bu faaliyetlerle devamlı uğraşmaktan ne anlaşılması gerektiği konusunda Danıştay, elli yıldır süren içtihadıyla bir muamelenin aynı vergilendirme döneminde birden çok yinelenmesi veya birden çok yılda bir kişi ile işlem yapılması halinde ilgilinin devamlı olarak bu işle uğraştığının kabul edilmesi gerektiğini benimsemiştir.

...”

şeklinde tanımlanmıştır. Bu iki karar doğrultusunda Danıştay için devamlılık; farklı dönemler itibari aynı kişiyle işlem yapılması ya da farklı dönemler itibari ile aynı

Bu alım satımlar dolayısıyla elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanununun yukarıda sözü edilen 37 inci maddesi hükmünde devamlılık unsuru taşıması koşuluna bağlanmıştır. Olayda bir yıl içinde birden çok satışın varlığı devamlılık koşulunun oluştuğunu göstermekte olup, bu işlemlerin kazanç sağlama gayesiyle yapılmadığı kanıtlanamamıştır.

...”
¹³ www.kazanci.com.tr E. T.: 09.05.2018

¹⁴ www.kazanci.com.tr E. T.: 09.05.2018

işlemin yapılmasını ifade etmektedir. Aksinin ispatı ise vergi mükellefine yüklenmektedir.

Bahsi geçen bu kararlar çerçevesinde, yargı organlarının yorumuna göre sadece elden çıkarma işleminin belirli bir dönemde birden çok olması ticari kazanç ile değer artış kazancı arasındaki sınırı belirlemede yeterli olmayıp; bir kazanç meydana geldiğinde bu kazancın değer artış kazancı ya da ticari kazanç mı olduğunun tespiti için elden çıkarılan mal veya hakkın elden çıkarılmasının yanı sıra mal veya hakkın iktisabı, kazanç elde etme amacı ve ticari bir organizasyonun varlığı unsurları hep birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.¹⁵

3.2.2. Maliyet Bedelinin Kapsamı

Değer artış kazancının vergilendirilmesi hakkında uygulamada bulunan mevzuatta belirtildiği üzere; elde edilen değer artış kazancının vergiye tabi tutulabilmesi için “safı değer artışı” na ulaşılması gerekmektedir. Kanunda belirtildiği gibi değer artış kazancı için vergilendirilecek kazanç safı değer artışı olmaktadır. Safı değer artışına ulaşmak için elden çıkarılan mal veya hakkın elden çıkarma bedelinden, endeksleme uygulamasına tabi tutulmuş iktisap bedeli ve bu mal veya hak için sahibinin katlandığı tapu harcı, bakım-tamir vb. giderler düşülmektedir. Değer artış kazancı hakkında uygulamada bulunan mevzuat hükümleri ve değer artış kazancı hakkında vergi idaresi tarafından yayımlanan sirküler ve özgelgeler çerçevesinde de değer artış kazancının tespiti bu kapsamda gerçekleşmektedir. Maliyet bedelinin belirlenmesine yönelik olarak verilen “Değer Artışı Kazancının Tespitinde Maliyet Bedelinin Belirlenmesi” konulu 11/04/2014 tarih 62030549-120[MÜK.80-2013/502]-866 sayılı Özelgede¹⁶ vergi idaresinin maliyet bedelinin

¹⁵ Kerem Öncü, “Vergi İdaresinin Görüşü ile Danıştay’ın Kararları Çerçevesinde Gayrimenkul Alım Satımının Ticari Kazanç Sayılması”, **GHGazete**, Yayın Tarihi: 23.10.2017 www.ghgazete.com/kerem-uncu-vergi-idaresinin-gorusu-ile-danistayin-kararlari-cercevesinde-gayrimenkul-alim-satiminin-ticari-kazanc-sayilmasi E. T.: 01.05.2018

¹⁶ 11/04/2014 tarih 62030549-120[MÜK.80-2013/502]-866 sayılı Özelge: “...
Mükerrer 81 inci maddesinde ise "Değer artışında safı kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılattan ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

kapsamını hangi kriterlere göre belirlediği belirtilmiştir. Bu görüşe göre maliyet bedelinin kapsamı; VUK değerlendirme hükümlerini belirleyen md. 272 'de yer alan maliyet bedelinin içeriği, elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhtesinde kalan giderler, tapu harcı, vergiler toplamından oluşmaktadır.

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

...

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır." hükmüne yer verilmiştir.

...

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 262 nci maddesinde, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.";

272 nci maddesinde ise "Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2010 takvim yılının Temmuz ayında satın aldığınız gayrimenkulün 2013 takvim yılında, iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık süre içinde elden çıkarılacak olması nedeniyle elde edilen kazanç değer artış kazancıdır. Değer artışı kazancının hesaplanmasında; gayrimenkulün iktisap edilmesi veya iktisadi değerini artıracak surette tevsi, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderlerin maliyeti artırıcı nitelik taşıdığı kabul edilmektedir.

Dolayısıyla, söz konusu gayrimenkulün alışı sırasında ödediğiniz tapu harcına ilişkin tutarların, bina izolasyon bedelinin ve kombi konulmasına ilişkin harcamaların iktisap bedelinin tespitinde maliyete dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, DASK ve deprem sigortası prim tutarları ile alım-satım ilişkili olarak emlak komisyoncusuna ödenen bedellerin iktisap bedelinin tespitinde maliyete dahil edilmesi mümkün bulunmamakta olup, bu tutarların safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Bununla birlikte, satışa konu olacak gayrimenkulün iktisabında kullanıldığının tevsi şartıyla, kullanılan konut kredi faizlerine ilişkin ödemelerin, başkaca bir gelirinizden dolayı indirim konusu yapılmamış olması kaydıyla herhangi bir endeksleme yapılmaksızın konutun maliyet bedeline eklenebileceği tabiidir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, 2010 takvim yılının Temmuz ayında satın aldığınız ve 2013 takvim yılında elden çıkarmayı düşündüğünüz gayrimenkulün iktisap bedeli, konutun elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumunca belirlenen üretici fiyat endeksindeki artış oranının %10 veya üzerinde olması şartıyla endeksleme yapılmak suretiyle artırılarak tespit edilecek olup, söz konusu gayrimenkulün satışından elde edilen hasılatın; konutun maliyet bedeli ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve uhdenizde kalan giderlerin, ödenen vergi ve harçların indirilmesi sonucunda kalan tutarın 2013 takvim yılı için (284 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile) 9.400-TL'yi aşması halinde aşan kısmın değer artışı kazancı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim." www.gib.gov.tr/node/90655 E. T.: 01.05.2018

Danıştay Dördüncü Dairesi, 21.05.2009 günlü ve 2008/4394 E., 2009/2552 K. sayılı kararında¹⁷, safi kazançta ulaşmak için elde edilen kazançtan çıkarılan mal

¹⁷ **Danıştay Dördüncü Daire, Esas No: 2008/4394, Karar No: 2009/2552** : "... Danıştay Savcısı A.Kemal Terlemezoglu' nun Düşüncesi: Uyuşmazlıkta, gayrimenkul satışından elde ettiği değer artış kazancını beyan etmediği yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2004 yılı için tarh olunan cezalı verginin kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden İstanbul 4. Vergi Mahkemesi kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir. Değer artış kazançlarında maliyet bedeli elden çıkarma bedelinden, maliyet bedeli ve elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi resim harçların indirilmesiyle tespit edilir.

Davacı tarafından, ihtilaf konusu taşınmazın 21.7.2003 tarihinde çıplak mülkiyetinin 28.500.000.000,TL, 14.4.2004 tarihinde ise intifa hakkının 73.5000.0000.000,-TL, bedelle satın alındığı toplam daire maliyetinin 102.000.000.000 TL olup 3.5.2004 tarihinde 110.000.000.0000,-TL bedelle satıldığı, elde edilen gelirin istisna haddi içinde kaldığı öne sürüldüğünden söz konusu iddianın araştırılması gerekirken yazılı şekilde hüküm kurulmasında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, temyiz olunan vergi mahkemesi kararının bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüşüldü: Gayrimenkul satışından elde ettiği değer artış kazancını beyan etmediği ileri sürülen davacı adına, 2004 yılı için salınan gelir vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davanın reddine karar veren Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının 6 ncı bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.) değer artış kazancı olduğu belirtilmiş, ikinci fıkrasında, bu maddede geçen "elden çıkarma" deyiminin, maddede yazılı olan mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği açıklanmış, üçüncü fıkrasında, bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç maddede yazılı miktar kadar gelir vergisinden müstesna olduğunu öngörülmüş, aynı Kanununun mükerrer 81 inci maddesinde de safi değer artış kazancının nasıl hesaplanacağı yolundaki kurallara yer verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden; 21.7.2003 tarihinde uyuşmazlık konusu taşınmazın çıplak mülkiyetini 28.500.000.000 TL, daha sonra 14.4.2004 tarihinde başka bir kişiye ait olan aynı taşınmazın intifa hakkını 73.5000.0000.000 TL bedelle satın alan davacının 3.5.2004 tarihinde gayrimenkulu satması nedeniyle elde edilen gelirin değer artışı kazancı olduğu ileri sürülerek dava konusu tarhiyatın yapıldığı, Vergi Mahkemesince, taşınmazın dört yıl içinde elden çıkarılması nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 inci maddesinin 6 ncı bendi uyarınca değer artışı kazancının oluştuğu ve aynı Kanununun mükerrer 81 inci maddesine uygun olarak değer artışında safi kazancın bulunduğu, bu durumda yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verildiği anlaşılmıştır.

Ancak, uyuşmazlık konusu gayrimenkulun satışından elde edilen gelir hesaplanırken taşınmazın alış bedeli olarak sadece çıplak mülkiyetin alış tutarı esas alınmış, gayrimenkulun maliyetinin hesaplanmasında davacı tarafından daha sonra satın alınan intifa hakkının bedeli dikkate alınmamıştır. Gayrimenkul alış maliyetinde intifa hakkın bedeli de dikkate alındığında 102.000.000.000 TL maliyeti olan taşınmazın 3.5.2004 tarihinde 110.000.000.000 TL bedelle satılması karşısında elde edilen gelirin 2004 yılı için geçerli olan 12.000.000.000 TL'lik değer artışı kazancı istisna haddi içinde kaldığı görülmektedir. Bu durumda, anılan Kanunda yer alan istisna tutarı dikkate alındığında ödenecek vergi çıkmadığı anlaşıldığından davacı adına yapılan tarhiyatta ve tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, davacının

veya hakkın maliyet bedeline yönelik farklı bir yorum getirmiştir. Gayrimenkul özelinde olan bu uyuşmazlıkta davacı gayrimenkulün mülkiyetini iktisap etmesine rağmen medeni kanunda belirtilen sınırlı aynı haklardan olan intifa hakkını¹⁸, bu hakkın farklı kişide olması nedeni ile mülkiyetin devri sırasında iktisap edememiştir. İntifa hakkını daha sonra iktisap etmesi sonucu davacının farklı bir maliyete katlanması dolayısıyla davacı, aynı gayrimenkul hakkında farklı bir gider yüklenmiştir. Davacının bu giderini de maliyet bedeline eklemek için yaptığı başvuruya rağmen vergi idaresi ve ilk derece mahkemesi bu talebi kabul etmeyerek yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde uygulanan kurallara göre bu nitelikte bir gider-maliyet unsurunun olmadığını belirtmiştir. Ancak, bu durumların aksine Danıştay Dördüncü Dairesi “çıplak mülkiyet”¹⁹ tanımını belirterek aynı gayrimenkule ait intifa hakkının da ayrı bir bedel karşılığı elde edilmesinin maliyet bedeline eklenebileceğine karar vermiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bu kararında, idarenin uygulama ve görüşünden farklı olarak mal veya hakkın iktisabı ve maliyet bedeli konularında bir yorum ortaya konmaktadır. Danıştay Dördüncü Dairesinin bu yorumuna göre; mal veya hakkın iktisabının, mal veya hak üzerinde tam hakimiyet ve yararlanmayı sağlayacak bütün kanuni hak ve unsurların elde edilmesine kadar devam etmektedir. Bu süreçte katlanılan giderler, mal ya da hakkın iktisap edilmesinde birlikte değerlendirilerek; safi değer artışına ulaşmak için belirlenecek maliyet unsurunun içinde kabul edilebilecektir

temyiz isteminin kabulüyle İstanbul 4. Vergi Mahkemesinin 20.5.2008 günlü ve E:2007/2093, K:2008/1686 sayılı kararının bozulmasına, 21.5.2009 gününde oybirliğiyle karar verildi.” www.kararara.com/danistay/4d/danistay5310.htm E. T.: 30.04.2018

¹⁸ İntifa Hakkı: Hak sahibine sadece mal, hak ve eşya üzerinde yararlanma imkanı sağlayan ve malın öz değerinin malikte kaldığı, hak sahibinin mal, hak, eşya üzerinde hukuki tasarruf yetkisinin olmadığı sınırlı aynı hak olan irtifak hakkıdır. (bkz: Zuhale Top, “İntifa Hakkının Unsurları, İktisabı, Kurulması ve Sona Ermesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 133, Ocak 2004, s. 224)

¹⁹ Çıplak (Kuru) Mülkiyet: Bir mal üzerinde, (malikin sahip olduğu ayrıcalık ve yetkilere zarar gelmemek üzere) bir başkasına tanınan intifa veya sükna gibi fiili kullanma hakkının varlığı durumunda malikin sahip olduğu mülkiyet hakkı. (bkz: T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, www.sozluk.adalet.gov.tr/kuru%20mülkiyet E. T.: 01.05.2018)

3.3. DEĞER ARTIŞ KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİLEMEDE ADALET VE VERGİLEMEDE ETKİNLİK İLKELERİ AÇISINDAN DURUMU

Vergi, toplumda bulunan tüm kişilere yönelik olarak herhangi bir sınıf farkı gözetmeksizin kişilerin; geliri, serveti ve harcamaları üzerinden alınma amacıyla genellik ilkesi üzerine inşa edilmektedir.²⁰ Uygulanmaya konması istenen bir vergi sistemi tasarlanırken ve sağlıklı bir şekilde işlemesi amaçlanırken vergiden beklenen işlevlerin gerçekleşebilmesi için; bu sistematüğün veya sistemin vergileme ilkelerine uygunluğunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.²¹ Bu doğrultuda; yürürlükte olan bir verginin ve vergi sistematüğünün taşınması gereken temel iki özellik; adil bir şekilde uygulanması ve uygulama sonucunda etkinliğinin olmasıdır. Geniş açıdan bakıldığında; bütün vergilerin yer aldığı uygulanmakta olan vergi sisteminin işleyişinde vergi mükelleflerinin taşıdıkları ya da içinde buldukları kişisel durumları göz önünde bulundurulmalıdır. Bu doğrultuda, mükelleflerin fayda-maliyet ya da üzerlerine vergisel anlamda düşen yük bakımından vergi sistemi içinde birbirlerine denk olmaları beklenmektedir. Vergi sistemi bu denklik oranında adil olmaktadır. Diğer taraftan, vergi sisteminin işleyişinde; verginin uygulanması ile vergi sağlanan kaynakların değerlerinin kaybolmaması ve vergi uygulama faaliyeti sonucu sağlanan gelirin vergiyi elde etmede yapılan fedakârlıkların üstüne çıkması yoluyla verginin üzerine yüklenen işlevlerini gerçekleştirmesi amaçlanmaktadır. Bu sayede de vergi, o derecede etkin hale gelmektedir.

²⁰ Yılmazoğlu, **a.g.m.**, s. 81.

²¹ İlhan Özer, **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 1977, s. 58.

3.3.1. Vergilemede Adalet ve Değer Artış Kazancının Vergilendirilmesi

Vergi sistemlerinde adaletin sağlanmasına yönelik olarak; dolaylı vergilerin ağırlığının düşürülmesi, emek gelirleri üzerindeki vergi uygulamalarının azaltılması, vergi kaçakçılığına engel olunması, mükellef sayısının artırılması ve istisna-muafiyetlerin kapsamının daraltılması vb. uygulamalar yapılmaktadır.²²

3.3.1.1. Adalet Kavramı

Bütün disiplinlerde bahsi geçmesinden ötürü disiplinler arası bir kavram olan adalet hakkında; bakış açılarına, görüşlere ve disiplinlere göre farklı tanımlamalar yapılmıştır. Genel anlamda adalet etik ve hukuki bir nitelik taşımakla birlikte; herkesin kanun önünde eşit sayılması; herkesin fırsat eşitliğinin bulunması; herkese kişiliğini geliştirme imkanının verilmesi, buna engel olan maddi ve manevi engellerin ortadan kaldırılması; her türlü keyfiliğin ve imtiyazın reddedilmesi şeklinde tanımlanabilir.²³

Adalet kavramının hukuksal ve hukuk dışı olmak üzere iki boyutu bulunmaktadır. Hukuk düzeni içinde ve yasalar önünde kişilerin öznel veya nesnel durumları göz önünde bulundurularak denkleştirici ya da dağıtıcı uygulamalar bu kavramın hukuksal boyutunu oluşturmaktadır. Bu kurallar bütünün toplumsal, ekonomik ve siyasal açıdan gözetilmesi de adalet kavramının hukuk dışı boyutunu oluşturmaktadır.²⁴

Tasarlanan vergi sistemlerinde de gözetilmesi gereken ve bu sistemin içinde barındırılması şart olan bir unsur olarak adalet; vergilendirmede adalet olarak hem hukuksal hem de hukuk dışı adalet boyutlarını bir arada barındırmaktadır. Bu doğrultuda vergilendirmede adalet; yasal zemine oturtulmuş bir vergi sisteminin

²² Ufuk Gencil, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 201 Haziran 2005, s. 152.

²³ Bahri Öztürk, Veli Özer, Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri Hukuku**, Ankara, Seçkim Yayınları, 2003, s. 37.

²⁴ Tamer Budak, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 297, Nisan 2007, s. 52 – 54.

eşitlik ilkesine dayandığı, dağıtıcı-denkleştirici şekilde uygulandığı ve adaletin hukuksal ve hukuk dışı boyutlarını da içeren bir kapsamda oluşmaktadır.²⁵

Vergilemede adalet kavramı Adam Smith'in "Milletlerin Zenginliği" adlı eserinde:

“ Bir ülkede yaşayan herkes mümkün olduğu ölçüde güçleriyle orantılı olarak devlet harcamalarının finansmanına katkıda bulunmalıdır. Büyük bir ulusta, devletin bireyler için yapmış olduğu harcamaların yönetimi, büyük bir gayrimenkulü ortak olarak kullanan kiracıların işletmelerini yönetmelerine benzer. Gayrimenkulü ortak kullanan kimseler, gayrimenkul harcamalarına katkıda bulunurlar. Bu ilkenin ihmal edilmesi vergilemede adaletsizliği ortaya çıkarır. Bir vergi eğer, yukarıda belirttiğimiz üç temel kaynaktan sadece biri üzerinde tahsil ediliyorsa, kaçınılmaz olarak adaletsiz demektir”

şeklinde açıklanmıştır.²⁶ Böylece Adam Smith'in ortaya koyduğu 4 vergileme ilkesinden biri olan adalet ilkesi, vergi sistemlerinde gözetilmeye başlamıştır. Adalet ilkesine göre; herkes ödeme gücü oranında devlet harcamalarına mümkün olduğu kadar katkıda bulunmalıdır.

3.3.1.2. Değer Artış Kazancının Vergilendirilmesi ve Adalet Kavramı

Her sistemin olduğu gibi vergileme sistemlerinin de temel taşı olan adalet, vergi sistemi içerisinde; aynı ekonomik durumda olanların aynı koşullara farklı ekonomik durumda olanların ise farklı koşullara göre vergilendirilmesini ifade etmektedir. Sırasıyla, yatay eşitlik ve dikey eşitlik kavramlarını da kapsayan adalet ilkesinin vergileme sistemi içerisinde sağlanması adına ödeme gücünün sağlıklı ve net olarak ölçülmesi hedeflenmektedir. Vergilemede adalet, ödeme gücü üzerinden vergilendirilme yapılarak sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu amaçla, ayrı bir vergilendirme ilkesi olarak da nitelenen mali güç, adalet ilkesinin gerçekleşmesine

²⁵ Budak, a.g.m., s. 56

²⁶ Adam Smith, a.g.e., s. 428.

hizmet etmektedir.²⁷ Mali gücü belirleme yoluyla ödeme gücüne ulaşmak ve adalet ilkesine uygun olarak bir vergilendirme yapmak amacıyla; yürürlükteki vergi tarifelerinin artan oranlı olması, kişilerin gelir durumlarının ekonomik ve ailevi durumları göz önüne alınıp en az geçim indirimi hesaplaması yapılarak belirlenmesi, kişilerin elde ettikleri gelirlerin emek ve sermaye geliri olarak ayrılıp farklı vergi oranlarına göre vergilendirilmesi için ayırma kuramı uygulanması²⁸ ve vergi yasalarında muafiyet-istisna uygulamalarıyla bazı gelirlerin ya da kişilerin vergi dışı bırakılması yoluyla vergi harcaması yapılması gibi vergisel araçlar kullanılmaktadır.²⁹

Gelir vergisi hakkında bu kısma kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; indirim, istisna, ve muafiyet gibi uygulamalar üniter yapıyı bozmaktadır. Bu nedenle, gelir vergisinde adaleti sağlama adına uygulanan artan oranlı tarife de amacına hizmet edememektedir. Ayrıca, beyanname verilmemesi, sermaye gelirlerinin beyan dışı bırakılması gibi uygulamalar tevkifat uygulamasını nihai vergilendirme aracı haline getirmekte ve elde edilen vergi, bu yolla sağlanmaya başlamaktadır. Bunun sonucunda, çok düşük ve tek oranlı tevkifat oranlarının uygulanmasıyla da adalet ilkesinden sapmalar olmaktadır.³⁰

Vergilemede adalet kavramı, vergilendirme sisteminin genel bir özelliği olarak ifade edilse de uygulanan vergiler açısından da gözetilmelidir. Bu doğrultuda; bir vergi türü olarak değer artış kazancının vergilendirilmesi, kazancın vergilendirilmesi açısından kendi içinde bir sistematik barındırdığından dolayı adalet ilkesi açısından bütün özellik ve unsurları taşınmalıdır. Bu sistematik içinde, kanunda açıkça sayılan ve geliri sağlayan araçların bazı koşullar altında kazanç sağladığında vergilendirileceği kurallar bütünü olarak belirlenmektedir. Vergilendirmede adalet kavramı kapsamında bu kurallara baktığımızda; GVK 'nın genelinde ödeme gücünü net olarak belirlemeye yönelik vergisel araçlar kullanılsa da bir gelir unsuru olan

²⁷ Uğur Yiğit, **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 84.

²⁸ Orhan Şener, **Kamu Ekonomisi**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2014, s.252.

²⁹ Şen, Sağbaş, **a.g.e.**, s. 227-257.

³⁰ Gökhan Kayar, "Vergilendirmede Adalet Kavramı ve 1980 Sonrası Dönemde TVS'nin Değerlendirilmesi - 2", **Vergi Dünyası**, Sayı 359, Temmuz 2011, s. 83 - 84.

diğer kazanç ve iratlar içerisindeki değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde bu araçların birçoğu ilkesel olarak kullanılmamaktadır.

Değer artış kazancı olarak sağlanan gelirin, GVK 'da belirlenen artan oranlı gelir vergisi tarifesine konularak ve gelirin artması veya azalmasına göre farklı vergi oranları uygulanarak vergilendirilmesi, sübjektif bir vergileme amacına hizmet etmektedir. Ancak, bu kazancın vergilendirilmesinde; asgari geçim indirimi uygulamasına yer verilmemesi ve bu kazancın sermaye unsurlarından sağlanan bir kazanç niteliğinde olmasına rağmen farklı bir vergi oranına tabi tutulmaması yoluyla kazancın vergilendirilmesinde ayırma kuramının da uygulanmaması bu sistematığı adalet açısından eksik bırakmaktadır. Değer artış kazancının vergilendirilmesinde; belli süreler içinde kazancın elde edilmesi ve belirli bir tutara kadar olan kısmın vergilendirilmemesi kuralları sistem içinde istisna uygulamaları olarak belirlenmektedir. Bu sayede, vergi harcamaları yoluyla ödeme gücünü belirlemeye katkıda bulunup elde edilen kazanç vergilendirilmesi yapılarak adalet ilkesinin uygulanmasına az da olsa katkıda bulunmaktadır. Ayrıca, endeksleme uygulaması ile elde edilen kazancın gerçek değerinin o gün itibari ile tespit edilmeye çalışılması da adalet ilkesine yönelik bir uygulama olarak belirlenmiştir. Ancak, kazancın vergilendirilmesinde belirlenen süreler içinde ne zaman gelir elde edilirse edilsin aynı vergi matrah ve nispetlerin uygulanması adalet ilkesinden sapmaya neden olmaktadır.

3.3.2. Vergilemede Etkinlik ve Değer Artış Kazancının Vergilendirilmesi

Vergi sistemlerinde etkinliği sağlamak, vergi sistemini tasarlarken belirlenen amaçlardan biri olmaktadır. Tarafsızlığı temsil eden vergilemede etkinlik kavramı; devletin vergi hasılatını elde etmek amacıyla yürürlüğe koyduğu uygulamaları, mükelleflere adil bir şekilde muamele ederek, mükelleflerin piyasa içindeki kararlarına en az şekilde müdahaleyi ifade etmektedir. Ayrıca, mükellefe ve devlete

en az maliyeti yükleyerek en çok geliri elde etmek etkinlik kavramının iktisadi boyutunu oluşturmaktadır.³¹

3.3.2.1. Etkinlik Kavramı

İnsan, var olan kıt kaynaklardan en iyi şekilde yararlanma güdüsü ile yaşamını geçmişten günümüze sürdürmüştür. Bu nedenle, her unsurdan en yüksek faydayı sağlamak amacını belirleyerek kendisini programlamıştır. Bu kapsamda; daha önceki bölümlerde de belirtilen insan ve toplumun gelişim süreçleri ile beraber, kıt kaynaklardan en yüksek şekilde fayda sağlama amacına ulaşma da farklılaşmıştır. Bu farklılaşma ile beraber, iktisat bilimi ortaya çıkışından beri doğadaki kıt kaynaklarla sonsuz olan insan ihtiyaçlarını karşılama hedefinin içeriği de genişlemiştir.³² Etkinlik kavramı da bu çerçevede ortaya çıkmıştır.

Belirtilen hususlar çerçevesinde etkinlik kavramı; amaçları gerçekleştirebilme derecesi ya da bir birimin çıktılarının siyasal, ekonomik, teknolojik vb. açılardan en yüksek düzeye ulaştırılması olarak tanımlanmaktadır.³³ Ayrıca, etkinlik; oluşturulan süreçte hedeflenen amacı ve çıktıyı çok az maliyetle elde etmeyi sağlayan, bir sistem özelliği olarak da açıklanmaktadır.³⁴

Vergileme açısından etkinlik kavramı, uygulanmakta olan verginin birey ve devlet açısından oluşturduğu yük ile ilgili bulunmaktadır. Etkin bir vergi sistemi; sistem olarak içinde barındırdığı maliyet, hedef, sonuç vb. unsurları ile işlediğinde gelir etkisi dışında bir yük doğurmayan ve refah kaybına neden olmayan bir vergi yapısını ifade etmektedir.³⁵

Açıklanan bu hususlar doğrultusunda; tasarlanan bir vergi sistematığının hedef ve sonuç itibari ile etkin olması beklenmektedir. Her sistemde olduğu gibi;

³¹ Meral Fırat, “Türk Vergi Sisteminin Etkinlik ve Adalet Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 295 Nisan 2013, s. 192.

³² Halit Çiçek, “Etkinlik Ölçütleri ve Türkiye’de Özelleştirme Öncesi ve Sonrası Çimento Sektöründe Etkinlik Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 280, Kasım 2005, s. 21.

³³ İsmail Efil, **Toplam Kalite Yönetimi ve Toplam Kaliteye Ulaşmada Önemli Bir Amaç: ISO 9000 Kalite Güvence Sistemi**, Bursa, Vipa A.Ş. Yayınları, 1998, s.115.

³⁴ Nihat Falay, “Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk”, **Çağdaş Danıştay Denetimi Sempozyumu**, Ankara, 1987, s. 51.

³⁵ Yıldray Genç, Recep Yaşar, “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 338, Ekim 2009, s.38.

değer artış kazancının vergilendirilme sürecini kapsayan sistemin de içinde maliyet, hedef, sonuç vb. unsurlar bulunmaktadır. Bu sistemin etkin bir özelliğe bürünmesi için; bu unsurların en iyi şekilde gerçekleşerek sistemdeki etkinlik koşulunun sağlanması ve sistemin bu özelliği taşıması amaçlanmaktadır.

3.3.2.2. Değer Artış Kazancının Vergilendirilmesi ve Etkinlik

Ekonomik temelli bir amacı ifade etmek adına ve belirlenen mali ya da politik amaçların gerçekleşmesi ölçümünü ifade eden etkinlik, sistemler için önem arz etmektedir. Vergi sistemlerinin de kuruluş amaçları ve işleyişleri belirlenirken; sistemin, hem hedef olarak belirlenen amaçları gerçekleştirmesi hem de sonuç olarak başarıya ulaşması bu sayede de etkin olması beklenmektedir. Vergisel bir sistemin ya da herhangi bir kazancın vergilendirilmesinin amaçları gerçekleşirken; katlanılan maliyet ve elde edilen getirinin yanı sıra vergilendirmenin sosyal ve ekonomik amaçlarının gerçekleşmesi beklenmektedir. Bu husus da vergilemede etkinlik kavramı içinde yer almaktadır. Ayrıca, vergilemede etkinlik; Adam Smith tarafından ileri sürülen, verginin tarh ve tahsilinin en az masrafla gerçekleştirilmesini ifade eden, vergilendirmede iktisadilik ilkesini ve Adolph Wagner'in ifade ettiği, bir ülkede bulunan herkesten vergi alınarak vergi hasılatını olabildiğince artırmak anlamını taşıyan vergilendirmede verimlilik ilkesini kapsamaktadır.³⁶ Bu doğrultuda; vergisel bir sistem kurgulanırken öncelikle katlanılan maliyetin elde edilen getiriden küçük olması amaçlanmaktadır. Ayrıca, sistemi kurgulayan devletin; kurguladığı sistemin, mükellefi sosyal-ekonomik bir aktör olarak görmesi ve bu aktörü mükellef olarak vergilendirdiğinde sosyal ve ekonomik piyasada bir etki meydana geleceğini göz önünde bulundurması gerekmektedir. Bunun sonucunda devlet, ortaya çıkacak etkiyi en aza indirmeyi hedeflemelidir. Bu hususlar, kurgulanan sistemin etkinlik seviyesinin belirlenmesinde ve etkinlik gücünün artırılmasında önemli rol oynamaktadır.

Değer artış kazancı vergilemesinin sistematığı incelendiğinde; değer artış kazancının, emek dışı unsurlarından sağlanan ve devamlı niteliği olmayan bir kazanç olduğu görülmektedir. Bu yönden bakıldığında; devletin vergi toplamak adına

³⁶ Nadaroğlu, a.g.e., s. 303.

katlandığı maliyetleri karşılama açısından, bu kazançların vergilendirilmesi yoluyla elde edilen gelirlerin, sürekli nitelik taşımaması ve belirli bir faaliyetten elde edilmemesi dolayısıyla vergi gelirleri içindeki payı oldukça düşüktür. Ayrıca bu kazancın vergilendirilmesinde yer alan bazı kuralların belli bir süre sonrasında kazanç sağlandığında vergi uygulanmayacağını belirtmesi, sistem içinde hem vergiden kaçınmaya yol açarak vergi maliyetlerinin değer artış kazancı vergilendirmesinin karşılama payını azaltmakta, hem de tasarrufların artması ya da piyasaya dönmemesine neden olarak piyasa yapısını bozabilmektedir. Bunların nihai olarak sonucu olarak da devlet, elde edilebileceği vergi gelirlerinden mahrum kalmaktadır. Bu nedenlerle, GVK' nda değer artış kazancı vergilendirilmesine yönelik belirlenen bazı kurallar vergilemede etkinliği olumsuz yönde etkilemektedir.

3.4. DEĞER KAVRAMI, RANT KAVRAMI VE DEĞER ARTIŞ KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİNİN BU KAVRAMLAR AÇISINDAN NİTELİĞİ

Temel piyasa düzenine bakıldığında; bir malın veya varlığın değeri ve tedavülde hangi değerle bulunduğu ilk tespit edilmesi gereken noktadır. Bu noktanın tespit edilmesi, bir mal veya varlığın değeri üzerinden belirli işlemlerin yapılabilmesini ve bu işlemlerin sınırlarının belirlenmesini sağlamaktadır. Verginin, bir ülkenin toprak ve emek ürününden hükümetin emrine verilen gelir ve sermaye niteliğinde olan bir parça olduğu düşünüldüğünde; bu parçanın büyüklüğünü görmek için de mal veya varlık değerinin belli edilmesi gerekmektedir.

3.4.1. İktisadi Bakımdan Değer Kavramı

Değerin tespit edilmesi üzerine ortaya çıkan fikirlerden en bilineni; Adam Smith'in, bir malın değerini kullanım değeri ve değişim değeri olarak ayırmasıdır. Bu görüşe göre kullanım değeri, kişinin kullanımında olan bir malın ihtiyacı karşılama şiddetine göre belirlenmekte ve subjektif olarak farklılık gösterebilmektedir. Buna karşılık aynı görüşe göre değişim değeri; piyasaya konu olan, belli bir kritere göre belirlenmeyen ve piyasanın işleyişi sonucu meydana gelmektedir. Bu varsayımlardan hareketle oluşan görüşe göre; toplumun ilkel olarak

meydana geldiği ve piyasa koşullarının günümüz şartlarına ulaşmadığı yapılarda, toplumun varoluşunun ilk aşamalarında, bir malın kendi başına taşıdığı ya da başka mallarla değişimini sağlayan değerinin, o mala harcanan emek üzerinden ölçülmekte olduğu ifade edilmektedir.³⁷ Çünkü, temel toplum yapısında en gerçekçi ölçü birimi emektir. Bir malın üretilmesinin ya da elde edilmesinin zorluğu ya da kolaylığını ifade eden emek kavramı ile başlayan değer ölçüsü, ilerleyen süreçte evrim geçirerek altın, gümüş, benzeri maden ya da tedavüle konu olabilen çeşitli fon ve paralara dönüşmüştür. Özüne bakıldığında değer ölçümünde kullanılan emek kavramı, belirtilen hali ile değer ölçümünde hiç kaybolmamış ama salt değer ölçüsü niteliğini de koruyamamıştır. Değerin ölçüm sürecinde, bu süreçle paralel olarak evrim geçiren değer birimini belirlerken dikkat edilen gereken en önemli nokta; değer ölçüsü olarak kabul edilen birimin, piyasanın diğer koşullarından etkilenmesi sonucu varlığın değerine değer katmaması ya da değerinden değer kaybettirmemesi olmuştur. Bu sayede malın gerçek değerinin ölçülebilmesi amaçlanmış ve emeğin ölçülmesinin zorluğundan dolayı başka kavramlar değer ölçülmesine dahil edilmiştir. Çünkü, taşıdığı nitelik gereği insan emeği ile çoğaltılamayacak olan mallarda, değer ölçümü için emek çok geri planda kalmaktadır. Sermaye niteliği taşıyan toprak, araç, alet vb. gibi malların değerlerinin ölçülmesinde başka faktörler de devreye girmektedir.

3.4.2. Değer Artışının Niteliği ve Vergilendirilmesi Bakımından Rant Kavramı

Mal ya da varlıkların nitelikleri itibari ile değerlerinin belirlenmesinde farklı durumlar meydana gelmektedir. Klasik iktisat terminolojisini göz önüne aldığımızda, toprak sahiplerinin sahip oldukları toprakları üretim sürecine sokmalarından dolayı elde ettikleri getiri olarak tanımlanan rant; toplum düzeni değiştikçe, toprak çeşitlerinin nitelik itibari ile farklılığı devreye girdikçe ve toprağa sermaye eklenmeye başladıkça toprak diye ifade edilen varlığın değerinin belirlenmesinde bir kalem olarak devreye girmiştir. Örneğin; verim itibari ile farklılık gösteren toprak, bu toprağa sahip olan üretim aktörü tarafından üretim sürecine sokulması sonucu getiri

³⁷ David Ricardo, **Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri**, çev. Barış Zeren, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları 2015, s. 7-10.

sağlamaktadır. Ancak, toprağı üretim sürecine sokan aktör, bu toprağın verimi ve konumu nedeniyle rant maliyetine katlanmaktadır. Rant, hem toprak değeri içinde yer almakta hem de toprağı üretim sürecine sokan aktör tarafından toprak sahibine aktarılan bir değer olmaktadır. Bir değer unsuru olarak rant ise düşük piyasa içinde kaliteli araziler arttıkça ve arazilere sermaye eklendikçe artmaktadır.³⁸ Ayrıca, nüfus faktörünün değişmesi, arazi ve topraklar arasındaki verim ve konum eşitsizliklerinin artması rant faktörünü etkilemektedir.

Bir varlığın değerinin belirlenmesinde, onun üretiminde harcanan emek ve zaman gibi unsurlar dışında, insan gücünün yönetemediğı ancak mal sahiplerinin kısmen yönlendirebildiğı durumlar gerçekleşmekte, bu sayede varlık değerinin içine rant eklenmektedir. Bu hususlar çerçevesinde rant; üretim süreci dışında ve klasik iktisattaki tanımı haricinde, emeğin geçirdiğı evrime paralel olarak değer kavramının da değişmesiyle, sadece bir varlığa sahip olunması sayesinde ve varlık sahibi yönetimi dışında gelişen durumlar sonucu sağlanan bir getiri olarak değeri oluşturan unsurlar içinde yer almaktadır. Böylece bir varlığın değerinin değişmesi ya da artması sadece rant sayesinde de olabilmektedir.

Rant; üretim faktörleri içinde yer alan toprağın üretim sürecinden aldığı pay, kira ya da spekülasyon yolla para kazanma veya emek, sermaye dışında daha çok dış unsurların etkisiyle elde edilen kazanç olarak tanımlanabilmektedir.³⁹ Daha net bir tanım olarak ise rant, arzı sabit olan toprak ve diğer doğal kaynaklardan fayda elde etme karşılığı ödenen bedel olarak tanımlanabilmektedir.⁴⁰ Ayrıca, günümüz piyasa işleyişi ve koşullarında bir üretim faaliyeti ya da emek sonucu ortaya çıkmayan, sadece düzenin ya da yerleşmenin etkileriyle oluşan rant, mal ve varlıkların değerlerine de doğrudan etki etmektedir.

Üretim faktörlerinin belli bir kesimin mülkiyetinde bulunduğu kapitalist üretim düzeninde tanımının yapılmasına ihtiyaç duyulmuş ve geliştirilmiş olan değer kavramı, emek-değer kuramı ve fayda-değer kuramı ile ele alınmaktadır. Bir malın değişim değerini esas alan emek-değer kuramına karşılık, fayda-değer kuramında bir

³⁸ Ricardo, **a.g.e.** , s. 43-47.

³⁹ Kaya, **a.g.m.**, 86.

⁴⁰ Ökmen, Yurtsever, **a.g.m.**, s.59-60.

malın kullanım değeri ya da sağladığı fayda esas alınarak mal değeri belirlenmektedir. Fayda Değer kuramında değer belirlenirken, mülkiyet sahipliği ve servet bölüşümü piyasacı bakışla temel alınmakta, emek değer kuramında ise emek ürününün önemli bir bölümüne rant ve kâr olarak el konulduğunu savunan üretim ve mülkiyet ilişkisi bakış açısı temel alınmaktadır.⁴¹

Değeri belirleme amacıyla temel alınan bu iki kuram üzerinde şekillenen görüş ayrılıkları ya da bu görüşler üzerine kurulan düşünceler, iktisadi düşüncenin gelişimi boyunca sürerek devam etmiş ve gelinen belli bir noktada, artı değer kavramı ya da bir malın değeri içinde rant faktörünün göz ardı edilmemesi gerektiği fikri ortaya çıkmıştır. Rant, iktisat ilmindeki tanımından farklı olarak günümüzde kazandığı anlamına evrilirken Marksist düşüncenin rant hakkındaki saptamaları önem arz etmektedir. Marx'ın;

“Rant, faiz, sinai kar, metanın artı değerinin, yani metanın içerdiği ödenmemiş emeğin çeşitli bölümlerine verilen çeşitli adlardan başka bir şey değildir ve bunların hepsi de (...) yalnızca bu kaynaktan elde edilirler. Bunlar ne toprak olarak topraktan, ne de sermaye olarak sermayeden gelirler, ama toprak ve sermaye, kendi sahiplerine, sanayici kapitalistin işçiden çekip aldığı artı değerden kendi paylarını almaları olanağını sağlarlar.”⁴²

şeklindeki ifadesine göre; üretim süreci sonucunda ortaya çıkan artı değerın unsurları olarak; rant, faiz ve kâr görülmektedir. Bu unsurlar iktisadi üretim süreci sonunda emek karşılığı olarak emek sahibine gitmemekte mülkiyet ya da sermaye sahibine kalmaktadır. Sonunda emek sahibine ulaşan değer, sadece ücret olmaktadır. Böylece rant kavramı hem değer unsuru olarak hem de mülkiyet sahibine emek dışı faktörler sayesinde değer akımı sağlayarak bir getiri niteliği taşımakta, aynı zamanda artı değer niteliği ile de sahip olunan mal veya varlık içinde değer artışının bir bölümü olarak yer almaktadır.

⁴¹ Menaf Turan, **Türkiye’de Kentsel Rant – Devlet Mülkiyetinden Özel Mülkiyete**, Ankara, Tan Kitabevi Yayınları, 2009, s. 23.

⁴² Karl Marx, **Ücret, Fiyat ve Kâr**, Çev. Sevim Belli, Ankara, Sol Yayınları, 1999, s. 51.

3.4.3. Rantın Vergilendirilmesi

Belli koşulların varlığı halinde ortaya çıkan rant, taşıdığı nitelik itibari ile belirli şartlar altında vergilendirilebilmektedir. John Stuart Mill' e göre gelir dağılımında dengesizliğe yol açan nedenlerden biri toprak mülkiyeti olmakta ve mülkiyet sahibinin üretim süreci sonucu elde ettiği rant, hak edilmemiş bir kazanç niteliğinde bulunmaktadır. John Stuart Mill, bu hak edilmemiş kazanın toplumun diğer kesimlerinde yoksulluk meydana getireceğini savunmuştur. Toplumun bazı kesimlerinde yoksulluğun oluşmaması ve rant nedeniyle oluşacak dengesizliklerin giderilmesi için rant üzerinden vergi alınması gerektiğini öne sürmüştür. Diğer taraftan; Ricardo'nun diferansiyel rant teorisine göre, var olan topraklar verimli ve verimsiz olarak ayrılmakta ve verimsiz toprakların üretime katılmaları daha maliyetli olmaktadır. Buna karşın verimli toprak sahipleri elde ettikleri rant ile verimsiz toprakların üretime katılmaları maliyetine ortak olmadıklarından haksız bir kazanç elde etmekte ve ortaya bir haksızlık çıkmaktadır. Bu haksızlığın giderilmesi için verimli toprak sahiplerinin rant olarak elde ettikleri bu kazanç vergilendirilmelidir.⁴³ Görüldüğü üzere; rantın vergilendirilmesi görüşü çeşitli teorilerle ileri sürülmüş ve genel olarak amaç, ortaya çıkan haksızlık ve dengesizliklerin otoritenin rant üzerinden vergi toplaması suretiyle dengelenmesi, ayrıca bu yolla elde edeceği geliri haksızlık ve dengesizlikleri gidermek üzere kullanması olarak belirlenmiştir.

Modern anlamda rant vergisinin doğuşu, Henry George'un "Progress and Poverty" adlı kitabı ile gerçekleşmiştir. Dünya genelinde uygulama alanı sınırlı kalmakla birlikte emlak vergisi ya da gayrimenkul değer artışı vergisi kadar da kabul görmemiştir. Mantık itibari ile sağlıklı işletilen süreçler sonucunda belirlenen ve rant niteliği taşıyan değer artışlarının vergilendirilmesini amaçlayan rant vergisi, ülkemizde yerel yönetimlerin mali gücünü artırmak amacıyla, belirli gelişmeler

⁴³ Mustafa Ökmen, Hatice Yurtsever, "Kentsel Planlama Sürecinde Oluşan Kamusal Rantın Vergilendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010, s. 63. https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/158/04.Mustafa.OKMEN_Hatice.YURTSEVER.pdf E. T.: 26.03.2018

sonucu ortaya çıkan kentsel rantların değerlendirilmesi şeklinde uygulanma amacıyla, 2014-2016 dönemi Orta Vadeli Programında yer almıştır.⁴⁴

Vergilerin; gelir, harcama, servet üzerinden alındığı düşünüldüğünde rant vergisi servet üzerinden alınan vergiler içinde de değerlendirilebilecektir. Gerçek servet vergisi ve nominal servet vergisi ayırımında, servetin getirdiği iradı matrah kabul ederek vergilendirme yapan nominal servet vergisinde içinde rant vergisi yer almaktadır. Bu yapıdaki rant vergisi; servet transferi, servet artışı ya da direk servet üzerinden alınma şeklinde gerçekleşebilmektedir.⁴⁵

Dünyada uygulanan ve ülkemizde tasarlanan rant vergisi; uygulaması fayda teorisine dayanan ve devletin yaptığı bayındırlık hizmetleri ya da imar düzenlemeleri sonucu meydana gelen kentsel rantlardan, devletin pay almasına imkan veren bir araç olarak yararlanma vergisi olarak tasarlanmaktadır.⁴⁶ Ülkemizde rant vergisi, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı yetkililerinin açıklamasına göre; imardaki haksız kazancı ve kirli ilişkileri engellemek amacıyla uygulamaya konulmak istenmektedir. Ayrıca rant vergisinin kapsamının bir kısmı; gayrimenkul maliklerinin talebi üzerine yapılacak imar planı değişikliklerinde emsal artışı olan parsellerin artan değerinin bir kısmının, değer artış payı olarak kamuya ödenmesi olarak belirlenmiştir.⁴⁷

Rant vergisi, uygulaması itibari ile bazı temel özellikler barındırmaktadır. Bunlardan ilki; rant vergisinin, devletin gerçekleştirdiği bayındırlık hizmeti veya imar düzenlemeleri sonucu ortaya çıkan kentsel rantlardan pay almasına imkan veren bir araç olmasıdır. İkinci olarak; rant vergisinin, sanayileşmiş ülkelerde şehirlerin yeniden imarında kullanılan bir finansman aracı ve az gelişmiş-gelişmekte olan ülkelerde devlete bir gelir kaynağı olarak kullanılmasıdır. Son olarak; rant vergisi,

⁴⁴ Mehmet Yasin, "Rant Vergisinde Türkiye ve Dünyada Son Durum", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 267, Mart 2015, s. 38.

⁴⁵ Harun Kılıçarslan, Sercan Yavan, "Rant Vergisi: Avusturya ve İsviçre Örnekleri Ve Türkiye'ye İlişkin Bir Değerlendirme", AKÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 18 Sayı 1, 2017, s. 49-51. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/315248> E. T.: 02.07.2018.

⁴⁶ Mehmet Tunçer, Cemil Rakıcı, "Rant Vergisi Üzerine-1", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 258, Haziran 2014, s. 233.

⁴⁷ Fatih Saraçoğlu, Elif Pürsünlerli Çakar, Muharrem Çakır, "Rant Vergisi ve Ülkemizdeki Tartışmalar", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 17 Sayı 3, 2015, s. 89. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/287148> E. T.: 02.07.2018

fayda teorisine dayanan yararlanma vergileri içinde yer alan yerel ve dolaysız bir vergi olmasıdır.⁴⁸

Günümüz itibariyle ortaya çıkan rantların ilgi çekmesinin ve devlet için bir gelir kaynağı olarak kullanılma niyetinin oluşmasının nedeni; hızlı nüfus artışıyla beraber büyük bir hız kazanan kentleşme sonucu, spekülatif davranışlar ve dış unsurlar nedeniyle gayrimenkul fiyatlarındaki hızlı ve büyük artıştır. Bu sayede de doğal bir şekilde rant ve kent kelimesi bir araya gelmektedir. Bunun sonucunda; kentle ilgili ve kentte yaşamaktan kaynaklanan veya şehir ekonomisinin oluşturduğu rantların tamamını kapsayan kentsel rant da ortaya çıkmıştır.⁴⁹ Kentsel rantların ortaya çıkması ve göz ardı edilemeyecek kadar büyük bir gelir kalemi haline gelmesiyle birlikte, devletin bu rantlardan vergilendirme yoluyla gelir elde etme amacı da meydana gelmiştir.

Belirtilen hususlar doğrultusunda rant vergilendirmesi ya da bulunulan ortam ve koşullar altında kentsel rantların vergilendirilmesi devlete gelir sağlama amacının yanında sosyal amaçlar da barındırmaktadır. Bu vergilendirme ödeme gücünü bağlı olarak spekülatif hareketleri önleyici bir yapıda tasarlanmaktadır.⁵⁰

Ülkemiz için; özellikleri ve tasarlanan şekli ile rant vergisi, yerel yönetimlerin bayındırlık hizmetleri sonucu tahsil ettikleri şerefîye uygulaması ile benzerlik göstermektedir. Bu yönüyle rant vergisi, yerel bir vergi özelliği taşımaktadır.⁵¹

⁴⁸ Mehmet Tunçer, Saliha Coşar, “Dünyada Rant Vergisi Uygulamaları ve Türkiye’ye Yönelik Öneriler”, **UMTEB-International Congress On Vocational And Technical Sciences Batumi-Georgia**, Nisan 8 – 12, 2017, s. 1009.

⁴⁹Mehmet Akif Umay, “Kentsel Rantlar Nedeniyle Oluşan Gelirlerden Kamunun Pay Alması Gerekmez mi?”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı 31, Ocak-Mart 2006, s. 109 – 110.

⁵⁰ Adil Alkan, “Kentsel Rantların Vergilendirilmesinde Kolombiya Uygulaması Türkiye İçin Bir Örnek Olabilir mi?”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 439, Mart 2018, s. 47.

⁵¹ Mehmet Tunçer, Cemil Rakıcı, “Rant Vergisi Üzerine-2”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 259, Temmuz 2014, s. 264.

3.5. YENİ GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISINDA DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Ülkeden ülkeye uygulama açısından farklılık gösterebilen GVK, 28 Avrupa Birliği Ülkesinden 16 tanesinde (Almanya, Avusturya, Bulgaristan, Danimarka, Finlandiya, Hırvatistan, Hollanda, İngiltere, İtalya, Letonya, Litvanya, Macaristan, Polonya, Portekiz, Slovakya, Slovenya) KVK 'ndan ayrı olarak uygulanmakta, 8 tanesinde (Belçika, Çekya, Fransa, İspanya, İsveç, Lüksemburg, Romanya, Yunanistan) tek kanun yapısı içinde KVK'dan ayrı şekilde düzenlenerek uygulanmakta ve 4 tanesinde (Estonya, İrlanda, Kıbrıs Rum Kesimi, Malta) KVK ile tek kanun içinde birleşik şekilde uygulanmaktadır. Ayrıca GVK, bu ülkelerin dışında kalan ve OECD kapsamında olan 13 ülkenin 3 tanesinde (Japonya, Güney Kore, Türkiye) KVK 'ndan ayrı olarak uygulanmakta, 4 ülkede (Avustralya, Kanada, Meksika, Yeni Zelanda) tek kanun yapısı içinde KVK'dan ayrı şekilde düzenlenerek uygulanmakta ve 6 ülkede (ABD, İsrail, İsviçre, İzlanda, Norveç, Şili) KVK ile tek kanun ve birleşik düzenleme şeklinde uygulanmaktadır. Ülkemizde uygulanan GVK ise tek başına bir yapı olarak KVK 'dan ayrı şekilde uygulanmasına rağmen, yeni GVK'da, güncel uygulamalar ve gelişen vergi sistemleri doğrultusunda şekil ve yapı açısından düzenlemeler yapılması düşünülmektedir. Bu kapsamda oluşan değişiklik düşüncesinin amacı ise GVK 'yı KVK ile aynı kanun içinde birleşik olarak uygulamayı sağlayacak bir yapı kurmak olarak belirlenmiştir.⁵²

3.5.1. Gelir Vergisi Kanun Tasarısı

Tarih itibariyle yönetim sistemimizde var olan Başbakanlığın, 12.06.2013 tarihli yazısı ile TBMM 'ye sunulan GVK tasarısı 91 madde ve 1 geçici maddeden oluşmaktadır. Tasarıda KVK ve GVK 'nın birleştirilmesi ana amaç olarak belirlenmiş olup ticari kazanç hükümleri hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler için ortak belirlenmiştir. Gelirin çerçevesinin belirlenmesinde genel olarak kaynak

⁵² İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, **Gelir Vergisi Tasarısı ve Değişiklik Önerimiz**, İstanbul, Sayı: 10122, Nisan 2016, s. 5 – 7. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Duyuru/gvk_degisiklik_onerisi_raporu.pdf E. T.: 14.05.2018

teorisinin tercih edildiği tasarıda, safi artış teorisinin de uygulandığı (diğer kazanç ve iratlar için) görülmektedir.⁵³

Uygulamaya konulmak üzere, o dönem görevde olan hükümet tarafından hazırlanan GVK tasarısı, yeni gelir vergisi sisteminde; basitlik, sadelik, kolay anlaşılabilirlik, vergiye uyum maliyetinin azaltılması, verginin tabana yayılması ilkelerini esas almıştır. Bu ilkeler doğrultusunda üzerinde çalışılan GVK tasarısı, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarını birleştirmeyi amaçlamıştır.⁵⁴ Ayrıca; beyannameli vergilendirmeyi genişletmeyi, vergi tabanını genişletmeyi ve istisnaları daraltmayı, yatırım, üretim ve istihdamı teşvik etmeyi, vergi güvenliği ve vergiye uyumu güçlendirmeyi, sosyal ve çevresel politikalarla uyumlu olmayı ve Bakanlar Kurulunun GVK konusunda yetkilerini artırmayı amaçlamaktadır.⁵⁵

GVK hakkında birçok değişikliği içeren ve 2013 yılından beri TBMM bulunan GVK Taslağı'nda, değer artış kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili olarak yürürlükte kurallarda bir takım değişiklikler yapılması öngörülmektedir. Hazırlanan tasarıda; yürürlükte olan GVK 'ya göre yapılan değer artış kazancı vergilemesine göre sistematik ve uygulama açısından bazı farklılıklar bulunmaktadır. Tasarıya göre md. 44 ila md. 49 arasında düzenlenen değer artış kazançları, md. 44 'de diğer gelir unsurlarına girmeyen kazanç ve iratlardan biri olarak belirtilmektedir.⁵⁶ Bu maddeyi takip eden md. 45 'te hangi mal ve hakların elden çıkarılması sonucu değer artış kazançlarının meydana geleceği, yürürlükte olan GVK 'ya benzer olarak tadadi şekilde hüküm altına alınmaktadır.⁵⁷ Ardından gelen md. 46'da vergilendirilmeyecek

⁵³ Semih Öz, "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Üzerine Genel Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 299 Ağustos 2013, s. 19 – 20.

⁵⁴ Bursa SMMMO, "Gelir Vergisi Tasarısı": Görüş ve Öneriler, Haziran 2013, www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/146MYU.pdf E. T.: 15.05.2018

⁵⁵ Fazlı Emektar, "Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Karşılaştırılmalı Analizi-1", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 305 Şubat 2014, s. 90.

⁵⁶ **GVK Kanun Taslağı:** "...

MADDE 44- (1) Aşağıda yazılı olup, önceki bölümlerde düzenlenen gelir unsurlarına girmeyen kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergilendirilir:

a) Değer artış kazançları.

b) Arizi kazançlar.

..." <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf> E. T.:22.01.2018

⁵⁷ **GVK Kanun Taslağı:** "...

Değer artış kazançları

MADDE 45-

(1) Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancıdır:

değer artış kazançlarının neler olduğu ve şartları sayılmaktadır.⁵⁸ Yürürlükte olan GVK 'da olduğu gibi tasarıda da değer artış kazançları olarak vergilendirilecek kazancın “safı değer artışı” olduğu kabul edilerek bu artışın kapsamı ve neyi ifade ettiği md. 47.'de açıklanmaktadır.⁵⁹ Tasarının 48. Maddesinde ilgili kanun tasarısı ile

a) İvazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere, 37 incü maddenin birinci fıkrasının (a), (b), (ç), (d), (f) ve (ğ) bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları taşınmazlar dâhil) ve haklar ile (g) bendinde belirtilen motorlu yükleme ve boşaltma araçları ile motorlu taşıtların hat, plaka veya işletme haklarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri taşınmazları tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

b) Telif haklarının ve patentlerin müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

c) Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

ç) Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

d) İvazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

(2) Bu maddede geçen elden çıkarma ibaresi, yukarıda yazılı mal ve hakların her ne suretle olursa olsun satılmasını, bir bedel karşılığında devir ve temlikini, trampa edilmesini, takasım, kamulaştırılmasını, devletleştirilmesini ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

(3) Ticari bir işletmenin envanterinde kayıtlı bulunmaması kaydıyla, kat karşılığı inşaat işleri dâhil sahip olunan arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların bu işlere tahsis ettikleri arsa veya arsa payları da, inşaat faaliyetinin ticari mahiyette olup olmadığına bakılmaksızın, elden çıkarılmış sayılır. <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf> E. T.:22.01.2018

⁵⁸**GVK Kanun Taslağı:** “...
Vergilendirilmeyecek değer artış kazançları

MADDE 46-

(1) Aşağıda yazılı hallerde değer artış kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Ferdi bir işletmemn sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.

b) Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması.

c) Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (b) bendinde yazılı şartlar dâhilinde tür değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi.

(2) Birinci fıkranın (b) bendine göre gerçekleştirilecek devirlerde, devredilen ferdi işletmemn sahip veya sahiplerine verilecek ortaklık payını temsil eden pay senetlerinin; (c) bendine göre gerçekleştirilecek tür değiştirmelerde ise, tür değiştiren şirket ortaklarına verilecek pay senetlerinin nama yazılı olması zorunludur.

... ” <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf> E. T.:22.01.2018

⁵⁹**GVK Kanun Taslağı:** “...
Safı değer artış kazancı

MADDE 47-

(1) Safı kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve aynılarla sağlanan ve parayla temsil edilebilen her türlü menfaatlerin toplamından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur.

(2) Hasılatın aym ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı, Vergi Usul Kanununun değerleme hükümlerine göre belirlenir.

getirilen yeni bir düzenleme olan yürürlükteki GVK 'da mevcut olmayan “özel inşaat işleri” kapsamında değer artış kazançlarının tespit edilme şekli anlatılmaktadır.⁶⁰

(3) Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

(4) Faaliyeti durdurulan ticari veya zirai bir işletmeye ait envanter kayıtlarında yer alan amortisman tabii iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli yerine, kayıtlara göre amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değeri esas alınır. Durdurulan serbest meslek faaliyetine ait envanter kayıtlarında yer alan amortisman tabii iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde de aynı esaslar uygulanır.

(5) Dar mükelleflerin (kurumlar dâhil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artış kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticari kazancın hesabında dikkate alınır.

(6) Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.

(7) Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında iktisap bedelinin tevsih edilememesi halinde itibari değer iktisap bedeli olarak kabul edilir.

(8) Aynı menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle alış bedeli belirlenir. Bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alımından önce elden çıkarılması halinde, elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınarak kazanç tespit edilir. Aynı gün içerisindeki işlemlerde ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılabilir.

(9) Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap veya maliyet bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumunca belirlenen üretici fiyatları endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir.

... ” <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf> E. T.:22.01.2018

⁶⁰ **GVK Kanun Taslağı:** “... ”

Özel inşaatlarda değer artış kazancının tespiti

MADDE 48-

(1) 42 inci maddenin üçüncü fıkrası kapsamına giren hallerde;

a) Kat karşılığı inşaat işleri dolayısıyla arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının tahsis tarihindeki emsal bedeli, inşaat işine tahsis edilen arsa payının elden çıkarma bedeli olarak kabul edilir,

b) Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen taşınmazların maliyet bedeli üzerinden arsa sahibine fatura edilen tutar ise müteahhide devredilen arsa payının elden çıkarma bedeli olarak kabul edilir,

c) Kat karşılığı inşaat söz konusu olmaksızın arsa sahibi tarafından yapılan veya yaptırılan diğer inşaat işlerinde, inşaata tahsis edilen arsanın tahsis tarihindeki emsal bedeli, bu arsanın elden çıkarma bedeli sayılır.

(2) Yukarıdaki fıkraya göre elden çıkarılan arsa veya arsa paylarından doğduğu kabul edilen elden çıkarma kazançları, inşa edilen taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payıyla sınırlı olarak gerçekleşmiş sayılır. Bu satışlar nedeniyle yapılan tahsilatların, öncelikle satılan taşınmaza isabet eden arsa veya arsa payının elden çıkarma bedeline ilişkin olduğu kabul edilir.

Değer artış kazançlarına ait düzenlemelere ilişkin son olarak md. 49 'da değer artış kazançları ile ilgili kazanç istisnaları ve istisna durumları, süreler ve bu sürelerle bağlı olan farklı oranlar itibari ile belirtilmektedir.⁶¹

(3) Kat karşılığı inşaat işleri de dâhil olmak üzere, sahip olduğu arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların inşaat veya satış faaliyetlerinin 13 üncü maddeye göre ticari faaliyet olarak kabul edilmediği hallerde (aym maddenin beşinci fıkrası hükmü hariç), bu kapsamda edinilen taşınmazlar arsa sahibi yönünden inşaatın bitim tarihi itibarıyla ilk defa iktisap edilmiş sayılır. İnşaatın bitim tarihi yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarihtir. Ancak taşınmazın veya taşınmazların yapı kullanma izin belgesi alınmadan önce fiilen kullanılması halinde, bunların kullanıma başlanma tarihine itibar edilir.

(4) Üçüncü fıkraya göre arsa sahibi tarafından ilk defa iktisap edildiği kabul edilen taşınmazların maliyet bedeli, kat karşılığı inşaat söz konusu olmaksızın inşa edilen ya da ettirilen taşınmazlarda, inşaata tahsis edilen arsanın emsal bedeli ile arsa sahibinin fiili inşaat maliyetlerinin toplamından ibarettir. Kat karşılığı inşaat işleri kapsamında iktisap edilen taşınmazlarda ise maliyet bedeli, arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının emsal bedeli ile müteahhit tarafından 14 üncü maddenin ikinci fıkrasına göre hesaplanan tutardan oluşur.

(5) Bu madde kapsamında doğan değer artış kazancında zamanaşımı, inşa edilen taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payıyla sınırlı olmak üzere taşınmazın satıldığı tarihten sonraki takvim yılının başından başlar.

... ” <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf> E. T.:22.01.2018

⁶¹ **GVK Kanun Taslağı:** “ ...

Değer artış kazançlarında istisnalar

MADDE 49-

(1) Aşağıda yazılı değer artış kazançları gelir vergisinden müstesnadır:

a) İkamet amacıyla satın alınan ve fiilen ikamet edilen tek konutun elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Bu istisnaya arsa payının devri sonucu tek konut alan arsa sahiplerinin, arsa payının devri sonucu doğan değer artış kazançları da dâhil olup bu bendin uygulanmasında mükellef ile eş ve çocuklar birlikte dikkate alınır.).

b) 34 üncü maddenin birinci fıkrasının (a), (b) (ç) ve (f) bentlerinde yazılı olan mal (motorlu yükleme ve boşaltma araçları ile gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları taşınmazlar dâhil) ve haklar ile tam mükellef kurumlara ait olan pay senetlerinin, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasında (Bu bendin uygulanmasında, kooperatiflerin ortaklarına tahsis ettikleri taşınmazlar tahsis tarihinde; finansal kiralama yoluyla iktisap edilmiş taşınmazlar ise finansal kiralama sözleşmesinin imzalandığı tarihte iktisap edilmiş sayılır. Arsaya karşılık iktisap edilen bina veya bağımsız bölümlerde ise iktisap tarihi olarak, 13 üncü maddenin beşinci fıkrası hükmü hariç, 14 üncü maddenin birinci fıkrasında belirtilen tarihe itibar edilir.);

1) İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulardan elde edilen gelirlerin %40'ı,

2) Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulardan elde edilen gelirlerin %50'si,

3) Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulardan elde edilen gelirlerin %60'ı,

4) Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulardan elde edilen gelirlerin %75'i.

c) Bu fıkarda yer alan istisnalara ilave olarak bir takvim yılında elde edilen kazancın, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar hariç, 67 inci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin birinci gelir diliminde yer alan tutar.

ç) Tam mükellef anonim şirketlerde sahip olunan pay senetlerinin halka arz edilmek suretiyle elden çıkarılmasında,

1) İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulardan elde edilen gelirlerin %60'ı

2) Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulardan elde edilen gelirlerin %70'ı

3) Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulardan elde edilen gelirlerin %80'ı

4) Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulardan elde edilen gelirlerin %90'ı

d) Bu fıkarda yer alan istisnalara ilave olarak bir takvim yılında elde edilen kazancın, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar hariç, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin birinci gelir diliminde yer alan tutar.

3.5.2. Gelir Vergisi Kanun Tasarısında Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi

Hazırlanan GVK Tasarısında taksi, minibüs plakası ve hat satışları değer artış kazancı bünyesinde değerlendirilmektedir. Ayrıca ikamet amacıyla oturlan gayrimenkulün satışından elde edilen kazanç da tam istisna kapsamına alınmaktadır. Ayrıca, yürürlükte olan GVK 'nın istisna uygulamasında kriter olarak yer alan 5 yıllık elde tutma süresinin kaldırılması öngörülmektedir.⁶²

GVK tasarısında, yürürlükte bulunan GVK 'dan farklı olarak; istisna uygulamasında yer alan kurallarda, tam mükellef anonim şirketlerde sahip olunan pay senetlerinin halka arz edilmek üzere elden çıkarılması ile diğer mal ve hakların elden çıkarılması ayrı tutulmaktadır. Bu iki farklı durum için, değer artış kazancı hakkında düzenlenen kazanç istisnasının kapsamı daraltılmakta, elde tutma süresine bağlı olarak değişen ve elde edilen getiri üzerinden hesaplanan istisna miktarlarının oranları detaylı olarak düzenlenerek %100 lük istisnanın yürürlükten kaldırılması planlanmakta ve kısmi istisna öngörülmektedir.⁶³ Uygulamaya sokulması planlanan GVK tasarısına göre; gayrimenkul ve hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlardaki istisna uygulaması, gayrimenkuller ve tam mükellef kurumlara ait her türlü hisse senetleri için benzer nitelikte tespit edilip bu kazançlar için elde tutma süresine göre farklı oranlarda istisna belirlenmektedir. Buna göre uygulanmakta olan kanundan farklı olarak;

- a) 5 yıldan fazla süre ile elde tutulan gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların %75'i
- b) 2 yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinden sağlanan kazançların ise;
 - 1) 3 yıldan az süreyle elde tutulanlar için %40'ı
 - 2) 4 yıldan az süreyle elde tutulanlar için %50'si

... ”

<http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf> E. T.:22.01.2018

⁶² Fazlı Emektar, “Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının Karşılaştırılmalı Analizi – 2”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 306 Mart 2014, s. 77.

⁶³ KPMG Türkiye, **Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Değişiklik ve Değerlendirmeler**, Temmuz 2013, s. 18.

- 3) 5 yıldan az süreyle elde tutulanlar için %60'ı
- c) 5 yıldan fazla süreyle elde tutulanlar için %75'i 2 yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin "ortak satışı" yoluyla halka arz edilerek elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar;
 - 1) 3 yıldan az süreyle elde tutulanlar için %60'ı
 - 2) 4 yıldan az süreyle elde tutulanlar için %70'i
 - 3) 5 yıldan az süreyle elde tutulanlar için %80'i
 - 4) 5 yıldan fazla süreyle elde tutulanlar için %90'ı

gelir vergisinden istisna edilmektedir. Ayrıca ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler ile kurumların aktiflerindeki iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının;

- a) İki tam yıldan sonra satıştan doğan kazançların %40'ı
- b) Üç tam yıldan sonra satıştan doğan kazançların %50'si
- c) Dört tam yıldan sonra satıştan doğan kazançların %60'ı
- d) Beş tam yıldan sonra satıştan doğan kazançların %75'i

gelir vergisinden istisna edilmektedir. Ticari kazancını bilanço esasında tespit etmeyen gerçek kişilerin ise bu istisna oranlarından yararlanabilmesi için elden çıkarılan kıymetlerin tam mükellef kurumlara ait olma şartı aranmaktadır.⁶⁴

Yeni GVK olarak düşünülen bu tasarıda; Gayrimenkul Sermaye İratlarının kapsamına, gelişen ve değişen dünyanın ortaya çıkardığı sektörler doğrultusunda "her türlü elektronik ortam veya alan adları"nın kiralanması da girmekte ve tasarınnın 37. Maddesinin (ğ) fıkrası olarak değer artış kazancı kapsamında yer almaktadır. Bu sayede; değer artış kazancı kapsamının yeni tasarıda genişlediği görülmektedir.

Yürürlüğe konulması planlanan GVK tasarısında yer alan diğer bir düzenleme; içinde bulunulan süreç nedeniyle çok hızlı gelişen kentleşme sonucu piyasa içinde önemli bir paya sahip olan özel inşaat işlerinin detaylı olarak düzenlenmesidir. Düzenleme ile; bu işler kapsamında gerçekleşen arsa ya da arsa

⁶⁴ Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, "Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Hakkında Öneriler", Aralık 2015, http://tusiad.org/tr/tum/item/download/7602_d9090c270a8d155fe9b6d2c3ab7e1c77 , E. T.: 15.05.2018

payı teslimlerinden sağlanan getirilerin, değer artış kazancı olarak tespit edilmesi yoluyla vergiye tabi tutulması ayrıntılı bir şekilde tasarıda yer almaktadır. GVK tasarısında, özel inşaat işlerinin içeriği, değer artış kazancı ve ticari kazanç yönünden ayrıntılı olarak belirlenerek hüküm altına alınmaktadır. Tasarının 14. Ve 48. Maddelerinde, özel inşaat işleri kapsamında meydana gelen ticari kazanç ve değer artış kazançları ayrıntılı şekilde düzenlenmektedir. Bu durumlar çerçevesinde; GVK tasarısında yer alan yeniliklerden biri olarak, özel inşaat işi kapsamında ortaya çıkabilecek değer artış kazancının vergilendirilmesi süreci için özel bir zamanaşımı başlama tarihi belirtilmektedir.⁶⁵

Yürürlükte bulunan GVK 'da, inşaat işleri kapsamında arsa sahiplerinin ticari kazanç elde etmeleri kişilerin yaptığı faaliyetin devamlılığı ve muamelelerin çokluğuna bağlanmaktadır. Bu durum GVK md. 37/4 'te düzenlenmektedir. Madde hükmüne göre gayrimenkullerin alım-satım ve inşa işleri ile devamlı uğraşanların elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak tespit edilmektedir. GVK tasarısında da iktisap şekli ve tarihi ne olursa olsun, sahip olunan arsanın devri ve inşaatı yapan veya kat karşılığı inşaat işleri dahil yaptırانların bu inşaat faaliyetlerinden doğan kazançları, arsa sahibinin ticari işletmesi bünyesinde olması halinde ticari kazanç olarak kabul edilmektedir.⁶⁶

Hazırlanan GVK tasarısında yer alan md. 14' te⁶⁷, özel inşaat işleri bünyesinde hangi koşullarda ticari kazancın oluşacağı hüküm altına alınmaktadır. Yürürlükte bulunan mevzuata göre; özel inşaat işleri içinde farklı faaliyetler yer

⁶⁵ İbrahim Karaduman, “Gelir Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Taşınmazların Elden Çıkarılmasından Doğan Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 299, Ağustos 2013, s. 79.

⁶⁶ Özgür Çatıkkaş, Cafer Şuekinçi, “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı İle Özel İnşaat Faaliyetine Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mevcut Vergi Kanunlarıyla Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 301 Ekim 2013, s.100.

⁶⁷ **GVK Kanun Taslağı md. 14:** “... ”

Özel İnşaat İşleri

(1) Taahhüt niteliği bulunsun ya da bulunmasın başkasının arsası üzerinde taşınmaz inşa etme faaliyeti ticari kazanç hükümlerine tabidir.

(2) İktisap şekli ve tarihi ne olursa olsun, kendi arsası üzerine inşaat yapan veya kat karşılığı inşaat işleri dahil yaptırانların bu inşaat faaliyetlerinden doğan kazançları, inşaat faaliyetinin arsa sahibinin ticari işletmesi bünyesinde gerçekleştirilmesi halinde ticari kazanç hükümlerinde tabidir.

(3) Kat karşılığı inşaat işleri dahil başkasına yaptırılan inşaatlarda, hasılatın müteahhit ile paylaşılmasının kararlaştırılmış olması, faaliyetin arsa sahibi yönünden de ticari faaliyet olduğunu gösterir.

... ” <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf> E. T.:22.01.2018

almaktadır. Bu faaliyetlerden biri olan kat karşılığı inşaat işi GVK tasarısında açık bir şekilde düzenlenmektedir. Tasarının özel inşaat işleri ve değer artış kazancı başlıkları altında yer alan ve farklı bir nitelik taşıyan kat karşılığı inşaat işi, arsa karşılığı inşaat faaliyetleri içinde yer alan iki farklı durumdan biridir. Arsa karşılığı inşaat işleri iki farklı şekilde gerçekleşebilmektedir. Birinci şekil; müteahhit ve arsa sahibi arasında yapılan kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile müteahhitin devir aldığı arsa ya da arsa payı karşılığında arsa üzerinde yaptığı eserin bir bölümünü arsa sahibine devretmeyi taahhüt etmesi ve iş bitiminde devretmesi ile gerçekleşmektedir. İkinci şekil ise; gerçek ya da tüzel kişilerin, sahip oldukları arsa veya arsa paylarını, arsa üzerinde yapılacak eserin bölümlerinin satışından belirli bir yüzdeyle pay almak karşılığında müteahhide devretmeleriyle oluşan hasılat paylaşımı sözleşmesine göre gerçekleşmektedir.⁶⁸ Bu kapsamda; GVK tasarısında açık bir şekilde düzenlenen kat karşılığı inşaat işi sayesinde sağlanan getirinin ticari kazanç ya da değer artış kazancı niteliğini kazanması kuralları açık olarak belirtilmektedir.

Uygulanan GVK 'ya göre; özel inşaat işleri içindeki kat karşılığı inşaat işlerinde, gelir vergisi mükellefleri için arsanın müteahhide teslim edilmesinden sonra arsa karşılığında bağımsız bölümlerin teslim alınması ve arsa karşılığında teslim alınan bölümlerin satılması aşamalarında kazanç ortaya çıkabilmektedir. Bu çerçevede; arsa sahipleri açısından şahsi ihtiyaç, elde tutma süresi gibi kriterlere göre oluşabilecek bu kazanç, ticari kazanç ya da değer artış kazancı niteliği kazanabilmektedir.⁶⁹ Ancak, GVK tasarısında hasılat paylaşımı olması durumunda ortaya çıkan getirinin ne olursa olsun ticari kazanç olacağı hüküm altına alınmaktadır. Bu kapsamda; özel inşaat işleri dolayısıyla arsa ya da eserlerin devredilmesi ile oluşan ve ticari kazanç sürecinin dışında kalan değer artış kazancını ortaya çıkaran hallerin çerçevesi ve kriterleri GVK taslağının 45. ve 48. maddelerinde hüküm altına alınarak ayrıntılı olarak düzenlenmektedir.

⁶⁸ İsmail Pamuk, "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerine İlişkin 7104 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 174, Haziran 2018, s. 66-67.

⁶⁹ İsmail Pamuk, **Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi**, İstanbul, Azra Ambalaj Kağıt ve Matbaacılık Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, 2017, s. 82.

GVK tasarısının md. 14/4 'de, yürürlükte olan GVK 'da kabul edilen muamelenin çokluğu ve işin devamlılığından farklı olarak ticari kazancın tespiti konusunda yeni bir uygulama öngörülmektedir.⁷⁰ Arsanın ticari bir işletmeye ait olması ve hasılatın müteahhit ile paylaşılmasının kararlaştırılmış olması (hasılat paylaşımı) halleri dışında; arsa sahibi tarafından inşa edilen ya da inşa ettirilen taşınmazların veya kat karşılığı inşaat sözleşmesine göre inşa edilip arsa sahibine bırakılan taşınmazların, brüt kapalı alanlarının tasarıda belirtilen limitleri aşmaması halinde inşaat faaliyeti nedeniyle arsa sahibi yönünden ticari kazanç hükümleri uygulanmamakta ve bu kapsamda oluşan kazançlar değer artış kazancı olarak kabul edilmektedir.⁷¹

GVK tasarısına göre; ticari mahiyette olmayan özel inşaat işlerinde arsa sahibi bakımından arsanın ya da arsa payının müteahhide tesliminde ve inşaat bitiminde arsa sahibine teslim edilen gayrimenkullerin satılması durumunda kazanç ortaya çıkmaktadır. Kat karşılığı inşaat işlerinde arsanın devrinden kaynaklanan değer artış kazancı, arsa veya arsa payının ilk iktisap bedelinin, arsa sahibinin müteahhidin yapılan gayrimenkulü arsa sahibine devri sonucu uhdesinde kalan arsanın emsal bedeli ile müteahhit tarafından arsayı devredene fatura edilen tutarın toplamından çıkarılması ile bulunmaktadır. İnşa edilen gayrimenkullerin satışından kaynaklanan değer artış kazancı ise; müteahhidin yapılan gayrimenkulü arsa sahibine devri sonucu arsa sahibinin uhdesinde kalan arsanın emsal bedeli ile müteahhit tarafından arsayı devredene fatura edilen tutarın toplamının satış bedelinden çıkarılması ile bulunmaktadır. Arsa sahibi, inşaatı kendisi yaptığı takdirde arsa devrinde değer artış kazancı arsanın ilk iktisap bedelinden arsanın emsal bedelinin çıkarılması ile bulunmakta; inşa edilen taşınmazlar için ise değer artış kazancı, satış bedelinden arsanın emsal bedeli ve inşaat maliyeti toplamının çıkarılması ile bulunmaktadır.⁷²

⁷⁰ Çatıkkaş, Şuekinci, **a.g.m.** , s. 101.

⁷¹ Selahattin Gökmen, “Yeni GVK Tasarısına Göre Kat Karşılığı veya Hasılat Paylaşım Sözleşmesine İstinaden Arsa Teslimlerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 299 Ağustos 2013, s. 42.

⁷² Çatıkkaş, Şuekinci, **a.g.m.** , s. 103 - 104.

Yargı organları, kişinin arsasını müteahhide devri sonrası kat karşılığı inşaat işi yapılmasını servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olarak değerlendirmektedir. Danıştay 4. Dairesi, 07/02/2013 tarih E. 2012/6722 K. 2013/547 sayılı kararında ticari bir organizasyon ve devamlılık olmaksızın kişinin satın aldığı bir arsa için kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapmak suretiyle maliki olduğu dairelerin satışı ile elde ettiği kazancın, servetin şekil değiştirmesinden kaynaklandığı belirtilmektedir.⁷³

Ayrıca, GVK tasarısında değer artış kazancı sağlanabilecek mal ve hakların kapsamı genişletilerek “*Motorlu taşıma, çekme, yükleme ve boşaltma araçları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri (bunlara ait hat ve plakalar ile işletme hakları dahil)*” elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar da vergi kapsamına alınmaktadır.⁷⁴ Ayrıca, GVK tasarısı md. 37’de belirtilen mal ve haklardan olan motorlu araçlara ait hat, plaka ve işletme hakları ilk defa bir gayrimenkul unsuru olarak gayrimenkul sermaye iradı ve değer artış kazancı kapsamına girmektedir.

GVK tasarısı ile gelen başka bir yenilik ise ticari kazanç ile değer artış kazancı arasındaki sınırı belirleyen noktalardan biri olan “ticari organizasyon”⁷⁵

⁷³ **Danıştay 4. Daire 07/02/2013 tarih E. 2012/6722 K. 2013/547 sayılı kararı:** “...
Ticari bir organizasyon ve devamlılık olmaksızın davacının satın aldığı bir arsa için kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapmak suretiyle maliki olduğu dairelerin satışı ile elde ettiği kazanç servetin şekil değiştirmesi niteliğine haizdir. Dolayısıyla ihtilaflı dönemde davacının elde ettiği gelirin ticari kazanç olarak kabul edilmesi suretiyle aslı aranmayan geçici vergiye bağlı kesilen cezada yasaya uygunluk bulunmamaktadır.

...
Davacı tarafından 1998 yılında aldığı arsanın, 2006 yılında imzalanan gayrimenkul satış vaadi ve kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca müteahhide verilmesi sonucu elde ettiği bağımsız bölümlerden 21 adedini 2007-2008-2009-2010 yıllarında sattığı görüldüğünden...
...
Diğer taraftan, kişinin arsası karşılığında müteahhitle yapıldığı sözleşme üzerine inşa edilen binada müşterek mülkiyete konu bağımsız bölümler oluşmaktadır. Böylelikle arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyet hakkı kişisel olmaktan çıkarak kendisine intikal eden dairelere bağlı olarak, müşterek mülkiyet hükümlerine göre arsa payı oranında diğer kat malikleri ile paydaş duruma gelmektedir. Bu nedenle, kişinin kat edinme karşılığı arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesidir.

...” www.kazanci.com.tr E. T.: 29.06.2018

⁷⁴ Mazars Denge, **Yeni Gelir Vergisi Tasarısı Hakkında Değerlendirmeler**, Eylül 2013, s. 23.

⁷⁵ **GVK Tasarısı md. 10:** “...
...”

kavramının detaylı olarak düzenlenmesidir. Böylece bu sınırı belirlemede çıkan sorunlar hatta ticari kazancın tespitinde de yaşanan belirsizlikler ortadan kalkmaktadır.⁷⁶

Yapılması planlanan değişikliklerle değer artış kazancında günümüzde uygulanan tam istisna durumunun kapsamı oldukça daraltılmaktadır. Ancak, mal ya da hakların öznel durumları tasarıda göz önüne alınarak bu mal ve hakların elden çıkarılmasını vergiden istisna eden düzenlemeler de tasarıda yer almaktadır. Bu kapsamda, ikamet amacıyla alınan ve fiilen ikamet edilen konutun elden çıkarılmasının süre ve tutar ne olursa olsun vergiden istisna edilmesi vergi adaleti ve sosyal adalet bakımından önemli bir düzenleme olarak tasarıda yer almaktadır.

3.6. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DEĞER ARTIŞ KAZANCI VE VERGİLENDİRİLMESİ HAKKINDA ÖZET TESPİT VE ÖNERİ

Bu bölüme kadar yapılan açıklamalar doğrultusunda; Türk vergi sistemi içinde yer alan değer artış kazancı hakkında var olan uygulamalar hakkında kazanç, kazancın vergilendirilmesi, ortaya çıkan ikilemler ve bu vergilendirmenin daha iyi ve daha işler yapılabilmesi bakımından tespitler yapılması ve öneriler ortaya konulması gerekmektedir.

Değer artış kazancının her vergi sistemi bünyesinde gelir kavramı içinde alınma süreci, modern anlamda gelir vergisi düşüncesinin ortaya çıkmasıyla birlikte başlamış, gelir kapsamının belirlenmesi amacıyla ortaya atılan safi artış teorisi ile gerçekleştirmiş ve Haig-Simons gelir tanımı ile devam etmiştir. Anılan bu sürecin işleminin temel amacı da kişilerin ödeme güçlerini tam olarak ölçmek ve bu sayede

(6) Bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması ya da faaliyetin özelliğine göre işin; sermaye veya yer tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlere girilmesi, dış kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki gibi suretlerle yürütülmesi hallerinde ticari organizasyon oluşmuş sayılır.

... ” <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf> E. T.:22.01.2018

⁷⁶ Selahattin Gökmen, “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının Getirecekleri ve Götürecekleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yayın Tarihi: 29.06.2013, www.vergisorunlari.com.tr/yazi/selahattin-gokmen/yeni-gelir-vergisi-kanunu-tasarisinin-getirecekleri-ve-goturecekleri/73 E. T.: 15.03.2018

vergilendirmenin adil ve eşit bir şekilde yapılmasını sağlamaktır. Değer artış kazancının tespit edilmesinin temelinde de bu düşünce yatmaktadır.

Vergilendirilme biçimi olarak birçok kaynaktan vergi alınma düşüncesine dayanan değer artış kazancının vergilendirilmesi; dolaysız vergi ve ad valorem niteliği taşıyan, nesnel vergi özelliği ile tasarlanıp sedüleri vergi sistemi mantığına göre şekillenmesine rağmen, üniter ve birleşik vergi sistemleri içinde de uygulama alanı bulmaktadır.

Türk vergi sistemi içinde de gelir vergisinde belirlenen gelir unsurlarından birinin bünyesinde yer alan değer artış kazançları, kendine özgü bir kapsam ve vergilendirme kuralları barındırmaktadır. Kapsam olarak; hak, gayrimenkul ve gayrimenkul niteliği taşımasına rağmen, asıl itibari ile hak niteliğinde olan unsurların belli şartlar dahilinde elden çıkarılması sonucu elde edilen kazancı temsil eden değer artış kazancı, tahsil esasına göre vergilendirilmektedir. Kapsamında yer alan bütün unsurlar için elde tutma süresi şartı bulunmayan değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde; elden çıkarma sonucunda elde edilen kazanç, elden çıkarılan unsura göre tarife usulüyle ya da tevkifat uygulamasına göre vergilendirilmektedir. Kendi içinde yer alan unsurlar itibari ile farklı vergi uygulamalarının yapılması, vergide adaletsizliğe, uygulamada aksaklıklara ve vergi idaresi ile mükellef arasında ihtilaf oluşmasına yol açmaktadır. Bu sorunların önüne geçilmesi adına; işlem gördükleri sektör ve piyasa itibari ile farklılık gösteren unsurların elden çıkarılması sonucu elde edilen kazancın vergilendirilmesi için, unsurların kendine has özelliklerine göre vergilendirme kuralları belirlenmeli ve iktisap bedeli, maliyet bedeli, iktisap tarihi vb. vergilendirmede kriter olan tanımların net ve açık bir şekilde ifade edilerek yapılması gerekmektedir.

Gündemde olan rant vergisinin değer artış kazançlarının vergilendirilmesi ile ilişkilendirilmesi, vergi türü itibari ile bakıldığında uygun bulunmamaktadır. Gelir vergisi yapısı içinde yer alan değer artış kazancı gerçekleşme şartına bağlı olarak vergilendirilmektedir. Bunun aksine rant vergisi; yapılan bayındırlık hizmetleri, spekülasyon faaliyetleri vb. sonucu kişinin sahip olduğu gayrimenkullerin değer kazanması üzerine kendi iradesi dışında sağladığı artışın gerçekleşip

gerçekleşmemesine bakılmaksızın vergilendirilmesini öngörmektedir. Bu çerçevede rant vergisini bir gelir vergisi olarak görme veya değer artış kazancı içinde değerlendirme olanağı bulunmamaktadır.

Değer artış kazançlarının vergilendirilmesi için adil, etkin ve işler bir sistemin meydana getirilmesi için bazı şartların varlığı gereklidir. Öncelikli olarak değer artış kazancına konu olan unsurların malikleri için ne ifade ettiği tespit edilmeli ve kişilerin öznel durumları göz önünde bulundurularak vergilendirme yapılmalıdır. Ayrıca, değer artış kazançları gelir vergisi yapısı içinde ayrı bir gelir unsuru olarak belirlenerek içinde barındırdığı unsurların işlem gördüğü ya da yer aldığı piyasa ve sektör şartları göz önünde bulundurularak vergilendirme kuralları ve kriter tanımları yapılmalıdır. Gerektiğinde; değer artış kazancı, belirlenen gelir unsuru içinde farklı faaliyetler ayrı ayrı düzenlenerek bu işlere ilişkin tanımlar, istisnalar, kurallar açık ve net biçimde belirlenerek hüküm altına alınmalıdır.

Son olarak; dünyada uygulanan bütün vergi sistemlerinde kazancın gerçekleşme şartının varlığı halinde vergilendirilen değer artış kazancı, vergi sistemimizde vergiye tabi tutulurken standart olarak bir şarta bağlanamamıştır. Daha açık bir ifade ile; gerçekleşme şartının nasıl var olacağı net bir ifadeyle ilgili kanun hükümlerinde belirtilmemiştir. Tahsil esası, tahakkuk esası ya da hukuki ve ekonomik tasarruf şeklinde nitelenen şartlara bağlı olarak meydana gelen kazancın gerçekleşmesi, değer artış kazancı bünyesinde değerlendirilen vergiyi doğuran olaylar bakımından standart şekilde ortaya konulamamıştır. Bu durum da hem vergi idaresini tarhiyat yaparken zor durumda bırakmakta hem de mükelleflere yönelik ortaya konan vergi kanunlarının açık olması ilkesini zedeleyerek mükelleflerin kazançlarını beyan etmesinde aksaklıklar meydana getirmektedir. Bu nedenlerle de mükellefler ile vergi idaresi arasında ihtilaflar meydana gelmektedir. Bu konunun çözümü için ya değer artış kazançları için standart bir gerçekleşme şartı getirilmeli ya da bu kazancın doğumunu sağlayan vergiyi doğuran olaylar ile ilgili kazancın hangi şartlarda gerçekleşmiş sayılacağı ayrıntılı olarak belirtilmelidir.

SONUÇ

İnsanların yaşamlarını sürdürebilmeleri için gerekli olan gelir, bünyesinde birçok farklı unsur barındırmaktadır. Kapsamı sürekli genişleyen gelir, belirlenen amaçlar doğrultusunda farklı bölümleri ve değişik içerikleri ile sınırlandırılarak kavram olarak ortaya konmaktadır. Vergilendirme amacıyla da kapsamı belirlenen ve sınırları çizilen gelir, vergilendirilebilir gelir olarak ayrılarak değer artış kazancını da bu içeriğinde barındırmaktadır.

Tez konusunun Türk Vergi Sisteminde Değer Artış Kazancı ve Vergilendirmesi olmasından dolayı tezin ilk bölümünde değer artış kazancının gelir kavramı içerisindeki yeri ve gelir kavramı ile olan ilişkisi ele alınmıştır. İkinci bölümde, Türk Gelir Vergisindeki değer artış kazancı ele alınmış ve kanun hükümlerine yer verilmiştir. Son bölümde ise gelir vergimizdeki değer artış kazancının çeşitli yönlerden incelemesi yapılarak bu kazanç hakkındaki birkaç güncel durum aktarılmıştır.

İlkel anlamda gelir belirlemeleri yapılmaya başladıktan bir süre sonra teorik temele oturmuş ve klasik anlamda gelir, kapsam ve kavram olarak iktisat biliminin gelişmesi sayesinde belirlenmiş; böylece teorik gelişimi başlamıştır. Zamanın ilerlemesi, her düzende ortaya çıkan yenilikler ve gelişen değişimler sonucu hem gelir kapsamı genişlemiş hem de gelir kavramının içeriği değişik şekillerde dolmaya başlamıştır. Bu doğrultuda iktisat biliminden farklı olarak maliye bilimi tarafından da farklı kapsam ve içerikte belirlenmeye başlanılmış ve gelirin modern halini alması sürecine geçilmiştir. Değer artış kazancının da gelir kapsamı içinde yer alması ve gelir kavramının tanımı yapılırken bahsinin geçmesinin de modern anlamda gelirin belirlenmesi ile beraber başladığını söylemek mümkündür.

Maliye bilimi içinde gelişen süreçler neticesinde teorik olarak geliri belirlemeye yönelik teoriler ortaya atılmıştır. Bu teorilerle, gelirin kapsamını belirlemek ve gelir kavramının içeriğini doldurmak hedeflenmiştir. Değer artış kazancı da bu teorilerden olan ve satın alma gücünde belirli bir dönemde meydana gelen her türlü artışı gelir olarak kabul eden safi artış teorisinin kabul görmesi ile birlikte gelir

kapsamı içinde değerlendirilmiş ve gelir kavramının içine girmiştir. Bu doğrultuda; gelir kapsamı ve gelir kavramı belirlenirken safi artış teorisi temel alındığında değer artış kazancı gelir niteliği kazanmaktadır.

Gelirin kapsamının belirlenmesi ve tanımının yapılmaya çalışılması; gelirin ilkel halinden modern haline kadar ve modern halinin gelişiminde de hep bir amaca yönelik olarak gerçekleşmiştir. Farklı piyasa düzenlerinin, çeşitli devlet yapılarının ve bu devlet yapıları ile piyasa düzenlerinin etkileşimi sonucunda bu etkileşime yönelik olarak değişik düşüncelerin ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda gelir de kapsam ve kavram olarak değişim gösterirken kapitalist düzenin ortaya çıkması modern anlamda gelirin de ortaya çıkmasına neden olmuştur. Kapitalist düşüncenin ihtiyaçlarından olan gelir, yeniden tanımlanarak bu düşünceye hizmet eder hale gelmiştir. Devletler de oluşturdukları vergi sistemlerinin bir parçası olarak yer verdikleri gelir vergisi yapısında yaptıkları gelir tanımlarını bu düzenden etkilenerek yapmaya başlamışlardır. Böylece; gelir elde etmek amacıyla kişilerin geliri üzerinden vergi alınması uygulamasının daha büyük bir gelir sağlaması amaçlanmış; bunun sonucunda devletler de gelir kapsamını olabildiğince genişletmeye çalışmışlardır. Gelir vergisi sisteminde ikinci bir amaç olarak da; kişilerin elde ettikleri gelirleri eksiksiz şekilde tespit edip mali gücü doğru şekilde saptayarak adil ve eşit bir vergileme yapılmasının sağlanması belirlenmiştir. Değer artış kazancına da gelir vergisi sisteminde yer verilmesi, bu iki amaçların gerçekleştirilmesi doğrultusunda olduğu açıktır.

Değer artış kazancının vergilendirilmesinin genel özelliklerine bakıldığında; gelir, servet, harcama gibi birçok kaynaktan vergi almaya yönelik tasarlanan vergi sistemi içerisinde, dolaysız bir vergi olarak mükelleften doğrudan alınan ve ad valorem nitelik taşıyan nesnel vergi şeklinde bir gelir vergisi özelliğini taşıyarak yer aldığı görülmektedir.

Vergi sistemimiz içinde yer alan gelir vergisi yapısı, elde edilen tüm vergilerin toplanarak varsa gider ve zararların düşülmesi suretiyle geliri vergilendirmeyi öngörerek üniter bir gelir vergisi yapısı özelliği taşımaktadır. Sistemimizde, değer artış kazancı tahsil esasına göre vergilendirilmektedir. Bunun

anlamı; getirinin gerçek hale gelmesi sonucu hesaplanıp gelir olarak kabul edileceğidir. Bunun diğeri bir anlamı ise; vergi sistemimiz değeri artış kazancını gerçekleştirmesi halinde vergiye tabi tutmaktadır. Değeri artış kazancının sınırları ve vergilendirilme kuralları GVK md. 80, mük. md. 80, md. 81 ve mük. md. 81'de düzenlenmiştir. Bu maddelere göre; hangi mal ve hakların, kazancın elde edilmesine konu olabileceği belirlenmiş ve hangi kurallara göre vergilendirilme yapılacağı düzenlenmiştir. Gelir vergisi yapımız içinde yer alan değeri artış kazancı vergilendirmesi bu kurallar çerçevesinde üniter yapıya uygun olarak yapılmaktadır. Ancak değeri artış kazancı vergilendirmesinde yer alan istisnalar, stopaj uygulaması ve GVK geçici md. 67 kapsamında tevkifat yoluyla yapılan vergilendirmeler ve kurallar üniter yapıyı bozan uygulamalardır.

KVK' ya göre kurum kazancının tespitinde, kurum kazancının bir kalemi olarak bulunan değeri artış kazançları, kurum kazancına ithal edildiklerinde bu özelliklerini kaybederek kurum kazancına dönüşmektedir. KVK 'da, kurum kazancı içine ithal edilen değeri artış kazancının belirlenmesi için GVK 'daki hükümlerden farklı düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemeler; mal ve hakların elden çıkarılması ile ilgili farklı süre, kural ve istisna oranları belirlemektedir. Bunun sonucunda, kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleri arasında vergi uygulaması yönünden adaletsizlik ortaya çıkarmaktadır.

Değeri artış kazancı için GVK kapsamında vergilendirme yapılabilmesi, bazı unsurların net bir şekilde tespit edilmesine bağlıdır. Bu unsurlar; mal veya hakkın iktisabı, mal veya hakkın elden çıkarılması ve elde edilen kazançtır. Değeri artış kazancının vergilendirmesi bu üç unsurun belirlenmesinden sonra yapılabilir.

Değeri artış kazancının vergilendirilmesi sürecinde vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında uyumsuzluklar meydana gelebilmektedir. Bu uyumsuzlukların yargı yoluyla çözülmesi esnasında değeri artış kazancı hakkında bulunan yasal mevzuat doğrultusunda oluşan vergi idaresinin bu vergilendirme hakkında oluşan görüşü ile yargı mercilerinin verdiği kararlara göre oluşturdukları içtihatlar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Değeri artış kazancı hakkında uygulanan yasal mevzuatın gerektiği kadar ayrıntılı olmamasından kaynaklanan bu farklılıklar vergi idaresi ile

mükellefler arasındaki uyumsuzlukları artırmaktadır. Mal veya hakkın maliyet bedeli ve kazancın niteliği bakımından değer artış kazancı ya da ticari kazanç olduğunun tespiti hakkında vergi idaresi ile yargı merci arasında görüş farklılığı bulunmaktadır.

Değer artış kazancı vergilendirilmesi hakkında uygulanan mevzuatın yüzeysel olması nedeniyle; vergi mükelleflerinin ve elde bulunan mal veya hakkın öznel durumunun tam olarak kavranamaması, vergilendirilme sırasında sorunlara yol açmaktadır. Bu nedenle yargı mercileri de meydana gelen uyumsuzlukları çözme noktasında vergi idaresi ile farklı görüşe sahip olmaktadır. Bu sorun, değer artış kazançları hakkında uygulanan mevzuatın mükelleflerin ve mal veya hakkın öznel durumunun göz önünde bulunacak şekilde gerektiği kadar ayrıntılı olarak düzenlenmesi ile çözülebilir.

Vergilendirmede adalet kavramı içinde yer alan dikey eşitliği sağlamanın bir aracı olarak diğer kazançlardan ayrılıp farklı kural ve esaslara göre vergilenen değer artış kazancının, vergilendirilme açısından kendi içinde bir sistematigi bulunmaktadır. Temel olarak, belirlenen mal ve hakların elden çıkarılması sonucu elde edilen kazancın, elde edildiği zaman itibari ile gerçek değerinin tespiti için “safı değer artışı” kavramı, endeksleme uygulaması ve belli süre itibari ile istisna öngörülmektedir. Bu uygulamalar değer artış kazancının da kendi içinde adaletli bir vergilendirme yapmayı amaçlamaktadır.

Değer artış kazancının vergilendirilmesi için uygulanan sistematik, adil ve etkin olması amacıyla tasarlanırsa da bu amaca yönelik olarak uygulanan kurallar kendi içinde adalet ve etkinliğe ters durumlar oluşturmaktadır. Bu sistematik içinde kazancın enflasyondan arındırılması yolu ile elde edilen kazancın o gün itibari ile gerçek değerinin saptanarak adil bir vergilendirme yapmak amacıyla belirlenen endeksleme uygulaması kendi içinde yer alan %10’ luk kural, Türkiye gibi enflasyonun çok çabuk değiştiği ve sağlıklı ölçülemediği ülkelerde adaletsizliğe neden olmaktadır. Eğer enflasyondan arındırma yolu öngörülüyse oran ne olursa olsun endeksleme yapılmalıdır. Çünkü, gerçekleşen tüm enflasyon oranları elde edilen kazanca değer kaybettirmektedir.

Değer artış kazancının vergilendirilmesinde belirlenen istisna uygulaması, tüm vergilerde çeşitli istisnalar öngörülmesi ve etkinliğe yönelik olması nedeniyle normal karşılanabilir. Ancak, belirlenen 5 yıllık süre içinde yapılan elden çıkarmalarda her süre için aynı istisna oranının (%0) kabul edilmesi ve 5 yıldan sonraki elden çıkarmalarda tam istisnanın uygulanması, adil ve etkin bir vergilendirmeye uygun değildir. Ayrıca bu vergilendirmelerin yapılmasında kişilerin şahsi durumları, mali güçleri, malvarlıklarının niteliği vb. özellikler göz önüne alınmadığından adil ve etkin bir vergilendirme yapılamamaktadır.

Değer artış kazançlarını daha da özelleştirerek vergilendirme hakkında farklı isimler ve değişik sistemler içinde tartışmalar ortaya çıkmıştır. Bunun örneği; piyasa koşulları ve tüketici davranışları nedeniyle ortaya çıkan ve günümüz koşullarında, özellikle gayrimenkuller üzerinde iyice belirginleşip önemli bir gelir kaynağı haline gelen rant kavramında meydana gelmektedir. Belirtilen nitelikteki rantın, değer artış kazançları içine ithal edilip veya ondan ayrılıp rant vergisi adı altında vergilendirilmesi düşüncesi ortaya atılmıştır. Ancak bu tartışmalar, sağlanan rant getirisinin sağlıklı, adil ve etkin şekilde nasıl belirleneceği, gerçek niteliğinin nasıl tespit edileceği ve elde edilip gerçek hale gelmesi durumunun ortaya konması yönlerinden eksik kalmaktadır. Bu nedenlerle; rant vergisi, bir gelir vergisi sistematigi olmak bir yana yerel yönetim hizmetleri sonucu hizmetten yararlananlardan yerel yönetimlerce tahsil edilen “şerefiye” haline bile bürünmemektedir. Belirli bir sistematige otursa bile rant vergisi, kişiler tarafından sağlanan rantın çoğunlukla devlet ve yerel yönetimlerin faaliyetleri belirli bir bölgeye yönelik yapılan hizmetler sonucu meydana geldiğinden dolayı, bu verginin bir gelir vergisi niteliği taşıyarak bütün kesimlere aynı şekilde, aynı kurallarla uygulanması adil olmayacaktır.

GVK 'da bazı değişiklikler yapmak üzere düzenlemeler içeren yeni gelir vergisi tasarısında değer artış kazancının kapsamı ve vergilendirilme kuralları ile ilgili de bazı değişiklikler öngörmektedir. Bu bağlamda, değer artışına konu olabilecek mal ve haklara yenileri eklenmekte, endeksleme uygulamasındaki %10'

luk artış şartı kaldırılmakta, değer artışı oluşturabilen özel inşaat işleri özel olarak düzenlenmekte, istisna uygulaması tamamen değiştirilerek mal ve hakların elde tutulma sürelerine göre ayrı ayrı istisna oranları belirlenerek tam istisna kaldırılmaktadır. Ancak, ikamet amaçlı kullanılan sahip olunan bir adet gayrimenkulün elden çıkarılması sonucu elde edilen kazanç tam istisna olarak belirlenmektedir.

Değer artış kazancının vergilendirilmesinde bulunan belirsizlikler ve vergilendirme için oran, istisna, muafiyet vb. konularda tüm mal ve haklara yönelik aynı kuralların belirlenmesi, bu kazançlar tespit edilirken sorunlara yol açmaktadır. Bu konuda GVK Taslağı'nda mal ve hakların gruplandırılarak farklı istisna oranlarının getirilmesi, ticari kazanç ile değer artış kazancı arasındaki sınırı çizen unsurlardan biri olan "ticari organizasyon" kavramının tam olarak tanımlanması bir nebze de olsa değer artış kazancının vergilendirilmesindeki sorunları ortadan kaldıracaktır.

Mecliste gündeme alınmayı bekleyen GVK Tasarısında "özel inşaat işleri" detaylı olarak düzenlenerek değer artış kazançlarının vergilendirilmesi konusundaki bir belirsizliğin daha giderilmesi amaçlanmıştır. Buna göre; ticari kazancın konusuna girmeyerek değer artış kazancının konusuna giren "özel inşaat işleri" iki farklı durumda ortaya çıkmaktadır. Bu durumlardan ilki, arsa sahibinin uhdesinde bulunan arsa payının elden çıkarılması sonucu doğan değer artış kazancı; ikincisi ise, inşaat işini arsa sahibinin kendisinin yapması veya kat karşılığı yaptırması dolayısıyla elde etmiş olduğu taşınmazların satışı sonucu ortaya çıkan değer artış kazancıdır.

Tez çalışmasının kapsamı dahilinde, bu kısma kadar belirtilen hususlara göre Türk Vergi Sisteminde değer artış kazancı ve vergilendirmesine bakıldığında; bu vergi sistematığının tam olarak eksiksiz, etkin, adil ve işler olup olmadığı sorusu, olumsuz cevapla karşılanacaktır. Öncelikle, bu sistematik günceli yakalayamamıştır. Ayrıca; gelişen piyasa koşullarında meydana çıkan kazanç sağlama unsurlarını ve bu unsurlardan elde edilen kazançları genel kurallarla yakalamaya çalışmaktadır. Türk Vergi Sistemi içindeki gelir vergisinde sayılan kazançlardan diğer kazanç ve iratlar dışındaki gelir unsurları ile tespit edilemeyen

kazançlar, farklı ve özellikli durumlar da taşıyabilmektedirler. Bu ihtimale rağmen; diğer kazanç ve iratlar içinde yer alan değer artış kazançlarının sadece elden çıkarma kriteri getirilerek detaylarının gerektiği kadar belirlenilmeden vergilendirilmesi adil bir durum değildir. Telif hakları ile inşaat sonucu elde edilen bir gayrimenkulün elden çıkarılmasının aynı kurallara göre vergilendirilmesi düşünce itibari ile ve adil açıdan uygun değildir. Değer artış kazancı gibi şahsına münhasır kazançlarda, kaynak olarak gösterilen mal ve hakların benzer nitelikte olanlarının gruplandırılarak her grubun özelliklerinin ve vergilendirilme kurallarının belirtilmesi ve bu özel kurallara göre vergilendirilmesi yapılmalıdır. Bu yol, sistematigi daha adil hale getirecektir. İkinci husus ise; bu kazançların vergilendirilmesinde var olan endeksleme uygulamasındaki %10 luk şartın kaldırılarak enflasyon mağduriyeti ne olursa olsun bu uygulamanın yapılması adil sistem için gerekli olduğudur.

Genel olarak sistematigin etkin bir nitelikte olması için taşınması gereken en önemli özellik; bu kazançların vergilendirilmesinin kişilerin iktisadi kararlarını etkilememeden yapılmasıdır. Bu doğrultuda; değer artış kazancı vergilendirmesinin kurallarında yer alan elde tutma süresi ve uygulanan istisna oranı belirlemesi hayati önem taşımaktadır. Günümüzde uygulanan sistematikte istisna oranı dengeli olarak dağıtılmamakta ve elde tutma süresinin çok kısa olarak belirlenmektedir. Bunun sonucunda; kişiler, o süre boyunca varlıklarını tasarruf olarak tutmaya yönelmektedir. Bunun çözümü sürenin 10 yıl olarak belirlenip istisna oranının 10 yıla dengeli olarak dağıtılması ve 10 yıldan sonra tam istisna uygulamasının getirilmesidir. Çünkü, ülkemizdeki enflasyon ve toplumsal değişim bu sürede dengelenmektedir. Sistematikte çözülmesi gerekli olan son problem; değer artış kazancını kaynaklık eden mal ve hakların, sahipleri açısından taşıdıkları niteliğin ve kişilerin öznel durumlarının vergilendirme yapılırken göz önünde bulundurulmamasıdır. Bu sorun, vergilendirme yapılırken kişilerin mali güçleri ve aile durumlarının göz önünde bulundurularak; bu kişilerin ellerinde tuttukları varlıkları ne amaçla kullandıkları tespit edilerek; bu varlıkların kendi servetleri içinde ne kadar yer kapladığı ve ne amaçla elden çıkarıldığı belirlenerek çözülebilecektir.

KAYNAKÇA

- Akdeniz, Gıyas: **Vergi Bakımından Gelir**, Ankara, Yeni Matbaa, 1956.
- Akdeniz, Gıyas: **Türkiye’de Gelir Vergisi**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1949.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2017.
- Aksoy, Şerafettin: **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2011.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Aksu, Sinan: “Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 355, Mart 2011, s. 123 - 130.
- Akyol, M. Emin: “Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 51, Mart 2008, s. 48 - 60.

Alkan, Adil: “Kentsel Rantların Vergilendirilmesinde Kolombiya Uygulaması Türkiye İçin Bir Örnek Olabilir mi?”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 439, Mart 2018, s. 35 – 48.

Alp, Mehmet, Ali: “Gerçek Kişilerin Sahip Olduğu Taşınmazlar Üzerinde İntifa Hakkı Tesisinin Gelir Vergisi Açısından Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2012 Sayı 282, s. 187 – 195.

Altındağ, Mehmet;

Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme

Akbay, Ercan:

Kılavuzu, Ankara, Tesmer Yayınları, 2003.

Arıkan, Zeynep; İnneci, Ahmet:

“Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Sayı: 30, 2016, s. 11 - 28. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/230716> E. T.: 22.06.2018

Arda, Sadık:

Gelir Vergisi Kanunu İzahları, Ankara, Sevinç Matbaası, 1949.

Armağan, Ramazan;

“ İlginç Vergi Örnekleri Kapsamında Verginin

Dağlıoğlu, Şanlı, İclal;

Tarihsel Gelişiminin Değerlendirilmesi ”, **Vergi**

Dikmen, Süleyman:

Sorunları Dergisi, Sayı 399 Aralık 2016, s. 177 -193.

Arslan, Mehmet: **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, Nobel Yayın Dağıtım, 2016.

Barış, Abdullah: “Gelir ve Katma Değer Vergisi Açısından Telif Hakları ve İhtira Beratlarından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 318 Mart 2015, s. 131 - 142.

Benham, Frederic: “En İyi Vergi Sistemi Nedir?”, çev: Sadun Aren, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:4 Sayı: 1, 1949, s. 276 – 289.

Blankson, Samuel: **A Brief History Of Taxation**, North Carolina, Lulu Incorporated, 2007.
https://books.google.com.tr/books?id=M9l2DJk8bVsC&printsec=frontcover&dq=taxation&hl=tr&sa=X&ved=0ahUKEwir1b_F3uHbAhUEaQKHdpDCE4ChDoAQg0MAI#v=onepage&q=taxation&f=false E. T.: 20.06.2018

Bilici, Nurettin: **Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2016.

Budak, Tamer: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 297, Nisan 2007, s. 50 – 60.

Bulutoğlu, Kenan: **Vergi Politikası**, İstanbul, Sermet Matbaası, 1962.

Bulutoğlu, Kenan: **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004.

Burman, Leonard E.: **The Labyrinth of Capital Gains Tax Policy – A Guide for the Perplexed**, Washington, Brookings Institution Press, 1999.
<https://books.google.com.tr/books?id=2qA26eG17sgC&printsec=frontcover&dq=capital+gains&hl=tr&sa=X&ved=0ahUKEwiEqtbz9uHbAhUSbVAKHQVKBLIQ6AEIUDAG#v=onepage&q=capital%20gains&f=false> E. T.: 20.06.2018

Buns, Lee; Krever, Richard: Burns Lee, Richard Krever, “Individual Income Tax”, **Tax Law Design and Drafting**, Vol. 2 Washington, IMF, 1998 s. 1.
www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch14.pdf E. T.: 21.05.2018

Bursa Serbest Muhasebeci
Mali Müşavirler Odası: “Gelir Vergisi Tasarısı: Görüş ve Öneriler”,
Haziran 2013, www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/146MYU.pdf
E. T.: 15.05.2018

Bursal, Nasuhi: “Mali Bakımdan Gelir Mefhumu”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt 12 Sayı: 1-2, Ağustos 2012, s. 18 - 40.
<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/8893> E. T.: 19.03.2018

Carlson, Richard, Henry: “A Brief History of Property Tax”, **Fair & Equitable**, Şubat 2005, s. 3 - 10.
www.iaao.org/uploads/a_brief_history_of_property_tax.pdf E. T.: 21.06.2018

Cordes, Joseph J. ; Ebel, Robert; Gravelle, Jane G. : **The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy**, Washington, The Urban Institute Press, 2005.
https://books.google.com.tr/books?id=XsGdBR_eOQsGc&pg=PA157&dq=tax&hl=tr&sa=X&ved=0ahUKEwjLwb6w1OHbAhXLzqQKHfDBc4ChDoAQgwMAE#v=onepage&q=tax&f=false
E. T.: 20.06.2018

Çatıkkaş, Özgür; Şuekinci Cafer: “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı İle Özel İnşaat Faaliyetine Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mevcut Vergi Kanunlarıyla Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 301 Ekim 2013, s. 98 - 105.

Çelik, Celal: **Türk Vergi Sisteminde Kur Farklarının Vergilendirilmesi**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2012.

Çiçek, Halit: “Etkinlik Ölçütleri ve Türkiye’de Özelleştirme Öncesi ve Sonrası Çimento Sektöründe Etkinlik Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 280, Kasım 2005, s. 20 - 27.

Çubukçu, Dilek Özkök: **Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Ankara, Naturel Yayınları, 2007.

Edizdoğan, Nihat: **Kamu Maliyesi**, Bursa, Ekin Yayınları, 2010.

Efil, İsmail: **Toplam Kalite Yönetimi ve Toplam Kaliteye Ulaşmada Önemli Bir Amaç: ISO 9000 Kalite Güvence Sistemi**, Bursa, Vipa A.Ş. Yayınları, 1998.

Eker, Aytaç; Bülbül, Duran: **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2016.

Emektar, Fazlı: “Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Karşılaştırılmalı Analizi-1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 305 Şubat 2014, s. 89 - 96.

Emektar, Fazlı: “Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının Karşılaştırılmalı Analizi – 2”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 306 Mart 2014, s. 74 - 79.

Erginay, Akif: **Vergi Hukuku**, Ankara, Sevinç Matbaacılık, 1976.

Eroğuz, Özhan: “Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı:11, 1965, s. 51 - 59. (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7737> E. T.: 10.02.2018

Falay, Nihat: “Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk”, **Çağdaş Danıştay Denetimi Sempozyumu**, Ankara, 1987.

Ferhatoğlu, Emrah: “Türk Vergi Anlaşmaları Hukukunda Sermaye Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 71 No.1, 2016, s. 279 - 302.

Fırat, Meral: “Türk Vergi Sisteminin Etkinlik ve Adalet Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 295 Nisan 2013, s. 191 - 203.

Gencel, Ufuk: “Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 201 Haziran 2005, s. 150 – 162.

Genç, Yıldırım; Yaşar, Recep: “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 338, Ekim 2009, s.34 – 40.

Giray, Filiz: **Maliye Tarihi**, Bursa, Ezgi Kitabevi Yayınları, 2013, 265.

Gökmen, Selahattin: “Yeni GVK Tasarısına Göre Kat Karşılığı veya Hasılat Paylaşım Sözleşmesine İstinaden Arsa Teslimlerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 299 Ağustos 2013, s. 36 - 45.

Gökmen, Selahattin: “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının Getirecekleri ve Götürecekleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yayın Tarihi: 29.06.2013, www.vergisorunlari.com.tr/yazi/selahattin-gokmen/yeni-gelir-vergisi-kanunu-tasarisinin-getirecekleri-ve-goturecekleri/73 E. T.: 15.03.2018

Güneş, Şibli: “Değer Artış Kazançlarında Enflasyondan Arındırma Yöntemleri”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:233, Eylül 2007, s. 109 - 113.

Gürsoy, Hakan: “2014 Takvim Yılında Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratların Tespitine İlişkin Esaslar”, **Vergi Dünyası**, Sayı 403, Mart 2015, s. 196 - 202.

İstanbul Serbest Muhasebeci

Gelir Vergisi Tasarısı ve Değişiklik Önerimiz,

Mali Müşavirler Odası:

İstanbul, Sayı: 10122, Nisan 2016, s. 5 – 7.
http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Duyuru/gvk_degisiklik_onerisi_raporu.pdf E. T.: 14.05.2018

Kaşıkçı, Mahmut:

Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s. 53

Kaşıkçı, Mahmut:

Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, 2007, s. 54.

Kaneti, Selim:

Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.

Karaduman, İbrahim:

“Gelir Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Taşınmazların Elden Çıkarılmasından Doğan Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 299, Ağustos 2013, s. 73 - 85.

Kaya, Fatih:

“Gayrimenkul Rantlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 361, Eylül 2011, s. 85 – 92.

Kayar, Gökhan:

“Vergilendirmede Adalet Kavramı ve 1980 Sonrası Dönemde TVS’nin Değerlendirilmesi - 2”, **Vergi Dünyası**, Sayı 359, Temmuz 2011, s. 78 - 84.

Kılıçarslan, Harun;

“Rant Vergisi: Avusturya ve İsviçre Örnekleri

Yavan, Sercan:

Ve Türkiye’ye İlişkin Bir Değerlendirme”, **AKÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 18 Sayı 1, 2017, s. 49-51.
<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/315248> E. T.: 02.07.2018.

Kızılot, Şükrü; Kılıç, Cem;

AB Yolunda Mali Dünyamız, Ankara, Türkiye

Müderrişoğlu, Okan:

İşveren Sendikaları Konfederasyonu Yayını, 2006.

Kızılot, Şükrü; Taş, Metin:

Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013.

Koca, Aydın:

“Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Raporu**, Sayı:174, Mart 2014, s. 194 – 201.

Kolotoğlu, Olcay:

“Gayrimenkul Sermaye İradı ile Diğer Kazanç ve İratların Beyanı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı 306 Mart 2014, s. 27 - 35.

Koyuncu, İlyas:

“Gelir Vergisi Sistemleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 260 Mart 2010, s. 10 - 17.

Koyuncu, İlyas: “İkili Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 261 Temmuz 2010, s. 9 - 23.

KPMG Türkiye: **Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Değişiklik ve Değerlendirmeler**, Temmuz 2013.

Laufenburger, Henry: **Mali İktisat ve Mali Kanunlar**, Çev. İsmail Özüt, Ankara, Ajans – Türk Matbaası, 1961.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği: **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Cilt 1, İstanbul, Acar Basım ve Cilt San. Tic. A.Ş.,2018.

Marx, Karl: **Ücret, Fiyat ve Kâr**, Çev. Sevim Belli, Ankara, Sol Yayınları, 1999.

Mazars Denge: **Yeni Gelir Vergisi Tasarısı Hakkında Değerlendirmeler**, Eylül 2013.

Mutlu, Abdullah,
Arslan, Ahmet,
Kartalcı, Kadir: “Gelir Vergisi Açısından Türkiye ve Belçika’nın Karşılaştırılması”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt:5 Sayı:2 , Kış 2014, s. 56 - 73.

Mutlu, Ebubekir: “Gelir Vergisi Mükelleflerinin Gayrimenkul Satış Kazancının Ticari Kazanç ve Değer Artış Kazancı Yönünden Değerlendirilmesi ve İvazsız İntikallerde Durum”, **Mali Çözüm**, Sayı 140, Mart-Nisan 2017, s. 173 - 182.

Mutluer, M. Kamil: **Vergi Özel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007.

Nadaroğlu, Halil: **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2000.

Nemli, Arif: “Kapital Kazançları Vergisi”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları**, sayı 25, 2012, s. 249 - 272.
<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7804> E. T. : 24.03.2018.

Neumark, Fritz: “Umumi Gelir Teorisi Problemleri”, **İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt 5 Sayı: 1 - 4, 1946,s.243-273.
<http://dergipark.gov.tr/iuifm/issue/854/9449> E. T.: 19.03.2018

Neumark, Fritz: **Gelir Vergileri – Teori ve Pratik**, çev. M. Orhan Dikmen, İstanbul, Milli Mecmua Basımevi, 1945.

Neumark, Fritz:

Türkiye’de Ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teori-Tarihçe-Pratik, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1946.

Neumark, Fritz:

Umumi İktisat Teorisi, çev. M. Orhan Dikmen, İstanbul, Güven Basımevi, 1942.

OECD:

Taxation Of Capital Gains Of Individuals, Paris, OECD Publishing, 2006. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-of-capital-gains-of-individuals_9789264029507-en#page10 E. T.: 21.06.2018.

Oktar, S. Ateş:

Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018

Oktar, S. Ateş:

Vergi Hukuku, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2017.

Ortaç, Fevzi Rifat:

Gelir Vergisinin Üniter Yapısı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2000.

Ortaç, Fevzi Rifat:

“Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer alan Gelir Tanımlaması”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Sayı 2, 1999, s. 105 - 115. <http://iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/view/346/336> E.T. : 20.03.2018

Ökmen, Mustafa;

“Kentsel Planlama Sürecinde Oluşan Kamusal

Yurtsever, Hatice:

Rantın Vergilendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010, s. 58 - 74. https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_der_gisi/yayinlar/md/158/04.Mustafa.OKMEN_Hatice.YURTSEVER.pdf E.T.: 26.03.2018

Öncel, Mualla;

Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi, 2017.

Kumrulu, Ahmet;

Çağan, Nami:

Öner, Erdoğan:

Türk Vergi Sistemi, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018.

Öz, Semih;

“Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 299 Ağustos 2013, s. 16 – 22.

Özçelik, Cihangir:

“Serbest Meslek Erbabının İşyerini Satması ve Bir Kısmını Kiraya Vermesi Durumunun Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 282 Mart 2012, s. 143 - 147.

Özel, M. Hakkı:

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler, Bursa, Murat Matbaacılık, 1982.

Özer, İlhan:

Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 1977.

Özmert, Cafer Mert;

“Napolyon Savaşları’nın Dünyaya Armağanı:

Şahin, Orkun:

Gelir Vergisi, İngiltere’de Gelişim, Tarihi ve Toplumsal Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 306 Mart 2014, s. 68 – 73.

Öz, Semih:

Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006

Öztürk, Bahri;

Uygulamalı Ceza Hukuku ve Emniyet

Özer, Veli;

Tedbirleri Hukuku, Ankara, Seçkim Yayınları,

Erdem, Mustafa Ruhan:

2003.

Pakalın, Mehmet Zeki:

Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü, İstanbul, Cilt 3, Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 1993.

Pamuk, İsmail:

“Arsa Karşılığı İnşaat İşlerine İlişkin 7104 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 174, Haziran 2018, s. 66-70.

Pamuk, İsmail:

Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi, İstanbul, Azra Ambalaj Kağıt ve Matbaacılık Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, 2017.

Pehlivan, Osman:

Vergi Hukuku, Bursa, Ekin Yayınevi, 2018.

Ricardo, David:

Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri, çev. Barış Zeren, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları 2015.

Saban, Nihal:

Vergi Hukuku, İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2016.

Sağbaş, İsa:

Vergi Teorisi, Ankara, Kalkan Matbaacılık, 2013.

- Saraçoğlu, Fatih; Pürsünlerli Çakar, Elif; Çakır, Muharrem: “Rant Vergisi ve Ülkemizdeki Tartışmalar”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 17 Sayı 3, 2015, s. 83- 99.
- Sayan, Hakkı: “Gayrimenkul (Taşınmaz) Satışlarında Değer Artış Kazancı Ve Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 315, Kasım 2007, s. 103 - 108.
- Shome, Parthasarathi: **The Taxation of High Income Earners**, Washington, IMF, 1993. www.imf.org/en/Publications/IMF-Policy-Discussion-Papers/Issues/2016/12/30/The-Taxation-of-High-Income-Earners-1498 E.T.: 22.06.2018
- Smith, Adam: **Milletlerin Zenginliği**, Çev. Haldun Derin, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2006.
- Şahin, Ekrem: “Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Dünyası**, Sayı 379, Mart 2013, s. 121 - 128.
- Şen, Hüseyin; Sağbaş, İsa: **Vergi Teorisi ve Politikası**, Ankara, Barış Arıkan Yayınları, 2017.

Şener, Abdüllatif:

Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi,
İstanbul, İşaret Yayınevi, 1990, s. 80

Şener, Orhan:

Kamu Ekonomisi, İstanbul, Beta Yayıncılık,
2014.

Şenyüz, Doğan;

Türk Vergi Sistemi Dersleri, Bursa, Ekin

Yüce, Mehmet;

Basım Yayın Dağıtım, 2009.

Gerçek, Adnan:

T.C. Maliye ve Gümrük

Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Gelir

Bakanlığı Gelirler

Vergisi), Ankara, 1987.

Genel Müdürlüğü:

Tabakoğlu, Ahmet:

Osmanlı Mali Tarihi, İstanbul, Dergah
Yayınları, 2016.

Top, Zuhâl:

İntifa Hakkının Unsurları, İktisabı, Kurulması ve
Sona Ermesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 133, Ocak 2004,
s. 222-227.

- Topçu, Betül Altay;
Sarıgül, Sevgi Sürmeli: “Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Değer Artış Kazancı Vergilemesi”, **Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 1, Haziran 2015,s.95-109.
<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/86127> E.T.: 25.03.2018
- Tunçer, Mehmet; Coşar, Saliha: “Dünyada Rant Vergisi Uygulamaları ve Türkiye’ye Yönelik Öneriler”, **UMTEB-International Congress On Vocational And Technical Sciences Batumi-Georgia**, Nisan 8 – 12, 2017, s. 1008 – 1019.
- Tunçer, Mehmet;
Rakıcı, Cemil: “Rant Vergisi Üzerine-1”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 258, Haziran 2014, s. 231 - 238.
- Tunçer, Mehmet;
Rakıcı, Cemil: “Rant Vergisi Üzerine-2”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 259, Temmuz 2014, s. 260 - 264.
- Turan, Menaf: **Türkiye’de Kentsel Rant – Devlet Mülkiyetinden Özel Mülkiyete**, Ankara, Tan Kitabevi Yayınları, 2009.
- Turan, Muttalip: “Gelir Vergisinde Zarar Mahsubu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı 294 Mart 2013, s. 99 - 104.

Turhan, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993.

Türk, İsmail: “Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimizin Gelişmesi”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 36 sayı: 1, 1981, s. 335 - 357.
<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/38409> E.T.: 22.06.2018

Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği: “Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Hakkında Öneriler”, Aralık 2015,
http://tusiad.org/tr/tum/item/download/7602_d9090c270a8d155fe9b6d2c3ab7e1c77 , E.T.: 15.05.2018

Uluatam, Özhan: **Kamu Maliyesi**, Ankara, İmaj Yayınevi, 2014.

Umay, M. Akif: “Kentsel Rantlar Nedeniyle Oluşan Gelirlerden Kamunun Pay Alması Gerekmez mi?”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı 31, Ocak-Mart 2006, s. 108 – 111.

Uruş, Ali, Fuat: “Dar Mükellefiyetin Türk Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 222 Temmuz 2015, s. 183 - 200.

Ünsal, Erdal: **Mikro İktisat**, Ankara, Murat Yayınları, 2017.

Ünsal, Erdal: **Makro İktisat**, Ankara, Murat Yayınları, 2017.

Yasin, Mehmet: “Rant Vergisinde Türkiye ve Dünyada Son Durum”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 267, Mart 2015, s. 38 – 40.

Yılmazoğlu, Yunus Emre: “Vergilendirmede Eşitlik ve Adalet İlkeleri Bağlamında Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesinde Hukuki Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 306, Mart 2014, s. 80 - 89.

Yiğit, Uğur: **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

Yoshow, Brian L.: **Taxation and Tax Policy Issues**, New York, Nova, 2007, s. 9.
https://books.google.com.tr/books?id=7m5fNj_KMwQC&pg=PA123&dq=tax&hl=tr&sa=X&ved=0ahUKEwjD7KH3wuDbAhUQblAKHTJQC Tk4FBDoAQg8MAI#v=onepage&q=tax&f=false
E.T.: 19.06.2018

Yücel, Mehmet:

“Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması Halinde Değer Artış Kazancının Tespitinde Gayrimenkullerin İktisap Tarihinin Önemi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 281, Eylül 2011, s. 81 - 90.

Zee, Howell:

Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments, IMF, Washington, 2005.
<http://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Personal-Income-Tax-Reform-Concepts-Issues-and-Comparative-Country-Developments-18180> E. T. : 23.06.2018