

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

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
GELİRİN ELDE EDİLMESİNDE
TAHAKKUK VE TAHSİL ESASLARI**

**NAZIM BAHRİ SAFOĞLU
2501971642**

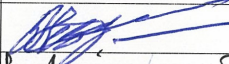
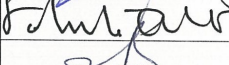

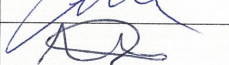
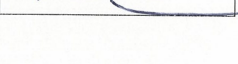
**TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. S. ATEŞ OKTAR**

İstanbul, 2007

T.C
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüz MALİ HUKUK Bilim Dalında 2501971642 numaralı NAZIM BAHRİ SAFOĞLU'NUN hazırladığı "TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GELİRİN ELDE EDİLMESİNDE TAHSİL VE TAHAKKUK ESESLERİ" konulu YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca 31/07/2007 SALI günü Saat 14:00 'da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin kabulü.....'ne* OYBİRLİĞİ /~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI(*)	İMZA
PROF.DR.ŞERAFETTİN AKSOY	Kabul	
PROF.DR.A.ATEŞ OKTAR	kabul	
DOÇ.DR. ELİF SONSUZOĞLU	kabul	
DOÇ.DR.SEYHUN DOĞAN	Kabul	
YRD.DOÇ.DR.NAGİHAN OKTAYER	Kabul	

ÖZ

Türk Vergi Sisteminde “vergiyi doğuran olay”, hem vergi idaresi hem de vergi yükümlüsü açısından çok önemli bir kavramdır. Çünkü, vergiyi doğuran olay, devletin bir vergi alacağıının, yükümlünün ise bir vergi borcunun doğduğunun habercisidir. Gelir elde edilmeden yani vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden vergi alacaklısının harekete geçmesi söz konusu değildir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması için, vergiye konu olan bir olay ile vergi yükümlüsünün kanunun öngördüğü şekilde ilişkiye girmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte devlet ile yükümlü arasında bir vergi borcu ilişkisi kurulmaktadır. Vergiyi doğuran olay, Vergi Usul Kanunu’nun 19’uncu maddesinde, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanmasına bağlanmıştır. Başka bir ifadeyle, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın doğumu veya hukuki durumun tamamlanması halinde gelir elde edilmiş sayılacak ve devletin vergilendirme yetkisi bu noktada başlayacaktır. Tez konusu olarak bu konuyu seçmemin sebebi, vergi borcu ya da vergi alacağıının doğumu, bildirim ve beyan zamanı, ceza uygulaması ve vergi borcunu ortadan kaldıran zamanaşımı sürecinin tespiti açısından, gelirin elde edilme zamanının yani vergiyi doğuran olayın önem arz etmesidir.

Vergilendirme açısından, elde edilen gelirin vergilendirilmesi esas olup elde edilmeyen gelirin vergilendirilmesi söz konusu değildir. Dolayısıyla Gelirin elde edilmesi vergilendirme açısından büyük önem taşımaktadır.

Gelir Vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Ancak, elde etme kavramı vergi kanunlarında tanımlanmamıştır. Elde etme kavramının vergi kanunlarında tanımlanmaması, uygulamada ortaya çıkan sorunlar karşısında, idarenin uygulamalarında, yargı kararlarında ve Türkçe yazında farklı kavramların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Elde etme kavramındaki belirsizliği gidermek amacıyla kullanılan kavramlar ve benimsenen ilkeler, bu alandaki belirsizliği gidermekten çok hafifletmeye yardımcı olmaktadır. Gelirin elde edilme esasları, Gelir Vergisi

Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer alan gelir unsurlarına göre değişmektedir. Çalışmada, Türk Vergi Sisteminde, gelir unsurlarının elde edilmesi konusunda benimsenen esaslar, vergi kanunları ve yargı kararları doğrultusunda ortaya konulmaktadır.

ABSTRACT

In the Turkish system the “event causing tax” is a very important concept both for the tax office and the taxpayer. Because the event causing tax shows that a tax receivable for the state and a tax payable for the taxpayer has emerged. It is not possible that the tax creditor shall act before income is obtained, i.e. the event causing tax occurs. In order for the event causing tax to emerge it is necessary that the event subject to tax and the taxpayer come into relation in accordance with the law. Upon the realization of the event causing tax a tax debt relationship is established between the state and the taxpayer. In article 19 of the Tax Procedure Law the event causing tax is tied to the occurrence of the event to which the tax laws tie the tax or to the completion of the legal condition. In other words, in case of the emergence of the event to which the tax laws tie the tax or the completion of a legal condition income is deemed to be obtained and the states taxation authority shall begin at this point. The reason I have selected this subject for my thesis is the importance of the time of obtaining income, i.e. the event causing tax in terms of determining the emergence of tax debt or tax credit, notification and declaration time, penalization and time limit procedure removing the tax debt.

In terms of taxation, the principle is taxation of the income obtained and not taxation of the income not obtained. Therefore obtaining income is very important in terms of taxation.

In Income Tax the event causing tax is obtaining of the income. However the concept of obtaining is not defined in the tax laws. The absence of a definition of the concept of obtaining in the tax laws has caused the emergence of various concepts in the face of problems in practice, in the tax office practices, judicial decisions and Turkish literature. The concepts and adopted principles used in order to remove the ambiguity in the concept of obtaining help to alleviate the ambiguity instead of removing it. The principles of obtaining income change according to the income

elements included in article 2 of the Income Tax Law. In the study the principles adopted in regards to obtaining the income elements are studied in accordance with the tax laws and judicial decisions in the Turkish Tax System.

ÖNSÖZ

Gelir Vergisinde vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir. Gelirin elde edilmesi ise gelire sahip olunması anlamına gelmektedir. Kişinin gelire sahip olması, yani geliri elde etmiş olması durumunda, vergilendirme sürecinin en önemli aşaması gerçekleşmiş olmaktadır.

Herhangi bir somut vergi ilişkisi gelirin elde edilmesi ile başlamaktadır. Elde edilmeyen gelirin vergilendirilmesi söz konusu değildir. Elde etme, kişinin o gelir üzerinde hukuken tasarrufta bulunabilmesini ifade etmektedir. Kişi, sahibi bulunduğu geliri başkasına bağışlayabiliyor, onunla mal ya da hizmet satın alabiliyor ve borçlarını ödeyebiliyor ise gelir elde edilmiş demektir.

Vergilendirme yetkisine sahip olan aktif vergi süjesinin vergilendirme yetkisinin sınırı, gelirin elde edilmesiyle başlamaktadır. Devlet, yani vergi alacaklısı, vergilendirme yetkisini kullanarak doğrudan kişi ve kurumların elde ettikleri gelire ortak olmaktadır. Yani vergilendirme işleminde, vergi alacaklısı ile vergi borçlusunu karşı karşıya gelmektedir. Vergilendirme ilişkisinin alacaklısı sıfatıyla harekete geçmek devlet açısından, vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde bir haktır. Vergilendirme işleminde, devleti yani vergi alacaklısını harekete geçiren ise gelirin elde edilmesi yani vergiyi doğuran olaydır.

Gelirin elde edilmesiyle ilgili kurallar başlıca iki esasa dayanmakta olup bunlar tahakkuk ve tahsil esaslarıdır. Tahakkuk esasında, gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi yeterlidir. Bunun için geliri doğuran işlemin eksiksiz olarak tamamlanması gerekir. Tahsil esasında ise, gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi yeterli olmayıp, ayrıca söz konusu gelirin nakit veya ayın olarak maddi bir kıymet veya gayrimaddi bir servet unsuru olarak kişinin malvarlığına dahil olması gerekmektedir. Devletin vergilendirme yetkisi, gelirin elde edilme yöntemine göre farklılık göstermektedir. Gelirin vergilendirilebilmesi için gelir unsurlarının elde edilme yöntemlerinin açık bir şekilde tanımlanması ve belirlenmesi gerekmektedir.

Çalışmamda, Türk Vergi Sisteminde gelirin elde edilmesinde, mevcut elde etme yöntemleri incelenerek, gelir unsurları itibariyle elde etme farklılıkları üzerinde durulmaktadır. Amaç, gelir vergisi sisteminde mevcut elde etme yöntemleri ve gelir unsurları itibariyle elde etme yöntem farklılıklarını ortaya koymaktır.

Tezin hazırlanmasında danışmanlığımı üstlenen Prof. Dr. S. Ateş OKTAR'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	ix
KISALTMALAR.....	xvii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GELİR KAVRAMI

1.1. İKTİSADİ GELİR KAVRAMI	6
1.1.1. Kaynak Teorisi.....	8
1.1.2. Safi Artış Teorisi.....	12
1.2. TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİNDE GELİR KAVRAMI (MALİ GELİR).....	15
1.2.1. Gelir Kavramı.....	15
1.2.2. Gelirin Özellikleri.....	18
1.2.3. Gelir Türleri.....	19
1.2.3.1. Teşebbüs Gelirleri.....	19
1.2.3.2. Emek Gelirleri.....	20
1.2.3.3. Sermaye (Servet) Gelirleri.....	20
1.2.3.4. Sui Generis Gelirler.....	20
1.3. VERGİYİ DOĞURAN OLAY KAVRAMI VE SONUÇLARI	21
1.3.1. Vergiyi Doğuran Olay Kavramı.....	21
1.3.1.1. Vergi Borcunun, Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesiyle Doğduğunu İleri Süren Görüşler.....	24

1.3.1.2. Vergi Borcunun, Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesinden Sonra Yapılan İdari İşlemlere Bağlı Olduğunu İleri Süren Görüşler.....	25
1.3.2. Vergiyi Doğuran Olayın Önemi.....	27
1.3.3. Vergiyi Doğuran Olayın (Gelirin Elde Edilmesinin) Sonuçları.....	29
1.3.3.1. Vergi Borcunun Doğumu Yönünden Sonuçları.....	30
1.3.3.2. Vergilendirme Döneminin Tayini ve Beyanı Yönünden Sonuçları.....	30
1.3.3.3. Zamanaşımı Süresi Yönünden Sonuçları.....	31
1.3.3.4. Ceza Uygulaması Yönünden Sonuçları.....	32
1.3.4. Vergiyi Doğuran Olayın Kanunlarla Yasaklanmış Olması.....	33
1.4. GELİR VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY.....	35
1.4.1. Elde Etme Kavramı ve Aşamaları.....	36
1.4.1.1. Elde Etme Kavramı.....	36
1.4.1.2. Elde Etmenin Aşamaları.....	37
1.4.1.2.1. Tahakkuk.....	38
1.4.1.2.2. Hukuki Tasarruf.....	39
1.4.1.2.3. Ekonomik Tasarruf.....	40
1.4.1.2.4. Tahsil (Fiili Tasarruf).....	41
1.4.2. Elde Etme Kavramının Hukuki Açından İncelenmesi.....	42

İKİNCİ BÖLÜM

TAM MÜKELLEFİYETTE GELİRİN ELDE EDİLMESİ

2.1. TAM MÜKELLEFİYET (YÜKÜMLÜLÜK) KAVRAMI.....	48
2.2. TAM MÜKELLEFİYETTE GELİR UNSURLARININ ELDE EDİLME ZAMANLARI.....	50
2.2.1. Ticari Kazanç.....	50

2.2.1.1. Tanımı ve Kapsamı.....	50
2.2.1.2. Ticari Kazancın Elde Edilmesi.....	56
2.2.1.2.1. Genel Kural.....	56
2.2.1.2.2. Özel Durumlar.....	60
2.2.1.2.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Elde Etme Zamanı.....	60
2.2.1.2.2.2. Özel İnşaat İşlerinde Elde Etme Zamanı.....	61
2.2.1.2.2.2.1. Satış Vaadi Sözleşmeleri.....	62
2.2.1.2.2.2.2. Kat İrtifaklı Arsa Payı Tapusu Verilmesi.....	63
2.2.1.2.2.3. Gayrimenkul Satışlarında Elde Etme Zamanı.....	65
2.2.1.2.2.4. Borç Verme İşlerinde Elde Etme Zamanı.....	67
2.2.2. Zirai Kazanç.....	71
2.2.2.1. Tanımı ve Kapsamı.....	71
2.2.2.2. Zirai Kazancın Elde Edilmesi.....	76
2.2.2.2.1. Genel Kural.....	76
2.2.2.2.2. Özel Durumlar.....	78
2.2.2.2.2.1. Alivire Satışlar.....	78
2.2.3. Ücretler.....	79
2.2.3.1. Tanımı ve Kapsamı.....	79
2.2.3.2. Ücret Gelirinin Elde Edilmesi.....	83
2.2.3.2.1. Genel Kural.....	83
2.2.3.2.2. Özel Durumlar.....	87
2.2.3.2.2.1. Kurum Karından Hizmet Erbabına Verilen İkramiyelerde Elde Etme.....	87
2.2.4. Serbest Meslek Kazançları.....	89
2.2.4.1. Tanımı ve Kapsamı.....	89
2.2.4.2. Serbest Meslek Kazançlarında Elde Etme.....	93
2.2.4.2.1. Genel Kural.....	93
2.2.4.2.2. Özel Durumlar.....	96
2.2.4.2.2.1. İşin Terki.....	96
2.2.4.2.2.2. Memleketi Terk.....	96

2.2.4.2.2.3. Ölüm Hali.....	97
2.2.5. Gayrimenkul Sermaye İratları.....	98
2.2.5.1. Tanımı ve Kapsamı.....	98
2.2.5.2. Gayrimenkul Sermaye İradının Elde Edilmesi.....	107
2.2.5.2.1. Genel Kural.....	107
2.2.5.2.2. Özel Durumlar.....	110
2.2.5.2.2.1. Gelecek Yıllara Ait Kira Bedellerinde Elde Etme.	110
2.2.5.2.2.2. Kiracının Yaptığı Değer Artırıcı İşlemler ve Hukuken Elde Etme	111
2.2.5.2.2.3. Ölüm ve Memleketi Terk Halinde Elde Etme.....	112
2.2.5.2.2.4. Ev Kirasız ve Para Faizsiz Menfaat Sağlanması Durumunda Elde Etme.....	113
2.2.5.2.2.5. Emsal Kira Bedeli Uygulaması ve Elde Etme.....	114
2.2.6. Menkul Sermaye İratları.....	119
2.2.6.1. Tanımı ve Kapsamı.....	119
2.2.6.2. Kaynağına Bakılmaksızın Menkul Sermaye İradı Sayılan Gelir Unsurları.....	122
2.2.6.2.1. Her Nevi Hisse Senetlerinin Kar Payları.....	122
2.2.6.2.2. İştirak Hisselerinden Doğan Kazançlar.....	123
2.2.6.2.3. Kurumların İdare Meclisi Başkan ve Üyelerine Verilen Kar Payları.....	123
2.2.6.2.4. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Menkul Sermaye İradı.....	124
2.2.6.2.5. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler.....	124
2.2.6.2.6. Her Nevi Alacak Faizleri.....	125
2.2.6.2.7. Mevduat Faizleri.....	126
2.2.6.2.8. Hisse Senetleri ve Tahvillerin Vadesi Gelmemiş Kuponlarının Satışından Elde Edilen Gelirler.....	126

2.2.6.2.9. İştirak Hisselerinin Sahibi Adına Henüz Tahakkuk Etmemiş Kar Paylarının Devir ve Temliki Karşılığında Alınan Para ve Aynlar.....	127
2.2.6.2.10. Her Çeşit Senetlerin İskonto Edilmesi Karşılığında Alınan İskonto Bedelleri.....	128
2.2.6.2.11. Faizsiz Kredi Verenlere Ödenen ile Kar ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Kar Payları.....	129
2.2.6.2.12. Repo Kazançları.....	129
2.2.6.2.13. Tüzel Kişiliği Haiz Emekli Sandıkları, Yardım Sandıkları İle Emeklilik ve Sigorta Şirketleri Tarafından Yapılan Ödemeler.....	130
2.2.6.3. Menkul Sermaye İradı Sayılmayan Unsurlar.....	131
2.2.6.3.1. Menkul Kıymetin Kuponlu veya Kuponsuz Olarak Satılması.....	131
2.2.6.3.2. İştirak Hisselerinin Devir ve Temliki.....	131
2.2.6.3.3. Menkul Kıymetler İle İştirak Hisselerinin Tamamen veya Kısmen İtfa Olunması Karşılığında Alınan Paralarla İtfa Dolayısıyla Verilen İkramiyeler.....	132
2.2.6.4. Menkul Sermaye İratlarında Elde Etme.....	132
2.2.6.4.1. Genel Kural.....	132
2.2.6.4.2. Çeşitli Menkul Sermaye İratlarında Elde Etme.....	136
2.2.6.4.2.1. Kar Paylarının Elde Edilmesi.....	136
2.2.6.4.2.1.1. Anonim Şirketler Tarafından Dağıtılan Kar Paylarının Elde Edilmesi.....	137
2.2.6.4.2.1.2. Limited Şirketler Tarafından Dağıtılan Kar Paylarının Elde Edilmesi.....	139
2.2.6.4.2.1.3. Kurumların İdare Meclisi Başkan ve Üyelerine Verilen Kar Paylarının Elde Edilmesi.....	140
2.2.6.4.2.1.4. Eshamlı Komandit Şirketler Tarafından Dağıtılan Kar Paylarının Elde Edilmesi.....	141

2.2.6.4.2.1.5. Kooperatifler Tarafından Dağıtılan Gelir-Gider Farkı veya Kar Paylarının Elde Edilmesi.....	142
2.2.6.4.2.1.6. İş Ortaklıkları Tarafından Dağıtılan Kar Paylarının Elde Edilmesi.....	142
2.2.6.4.2.1.7. Yatırım Fonu Katılma Belgelerine Ödenen Kar Paylarının Elde Edilmesi.....	144
2.2.6.4.2.2. Faiz ve Benzeri İratların Elde Edilmesi.....	145
2.2.6.4.2.2.1. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizlerinin Elde Edilmesi.....	145
2.2.6.4.2.2.2. Her Nevi Alacak Faizlerinde Elde Etme.....	146
2.2.6.4.2.2.3. Mevduat Faizlerinde Elde Etme.....	147
2.2.6.4.2.2.4. Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen ile Kar Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Olarak Verilen Kar Paylarında Elde Etme....	148
2.2.6.4.2.2.5. Repo Gelirlerinin Elde Edilmesi.....	149
2.2.6.4.2.3. Kar Payı ve Faiz Benzerleri Dışında Kalan İratlar ve Elde Edilmesi.....	151
2.2.6.4.2.3.1. Hisse Senetleri ve Tahvillerin Vadesi Gelmemiş Kuponlarının Satışında Elde Etme.....	151
2.2.6.4.2.3.2. İştirak Hisselerinin Sahibi Adına Tahakkuk Etmemiş Kar Payı Devir ve Temlik Bedellerinin Elde Edilmesi.....	151
2.2.6.4.2.3.3. Senetlerin İskonto Edilmesi Karşılığında Alınan İskonto Bedellerinin Elde Edilmesi..	152
2.2.6.4.2.3.4. Emeklilik Kurumları Tarafından Yapılan Bazı Ödemelerde Elde Etme.....	153
2.2.6.4.2.3.5. Yıllık veya Özel Beyanname Veren Dar Mükellef Kurumların Kurumlar Vergisi Hariç Kazançlarının Elde Edilmesi.....	156

2.2.7. Diğer Kazanç ve İratlar.....	157
2.2.7.1. Tanımı ve Kapsamı.....	157
2.2.7.2. Değer Artış Kazançları.....	159
2.2.7.2.1. Değer Artış Kazançlarında Elde Etme.....	161
2.2.7.3. Arızı Kazançlar	162
2.2.7.3.1. Arızı Kazançların Elde Edilmesi.....	163
2.2.8. Yabancı Memleketlerde Elde Edilen Kazanç ve İratlar.....	164

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETTE GELİRİN ELDE EDİLMESİ

3.1. DAR MÜKELLEFİYET (YÜKÜMLÜLÜK) KAVRAMI.....	165
3.2. DAR MÜKELLEFİYETTE GELİRİN TÜRKİYE'DE ELDE EDİLMESİ.....	166
3.2.1. Ticari Kazançlarda Gelirin Türkiye'de Elde Edilmesi.....	167
3.2.1.1. İşyeri ve Daimi Temsilci Kavramları.....	167
3.2.1.1.1. İşyeri Kavramı.....	167
3.2.1.1.2. Daimi Temsilci Kavramı.....	169
3.2.1.1.2.1. Gelir Vergisi Kanununa Göre Daimi Temsilci Sayılanlar.....	169
3.2.1.1.2.2. Borçlar Kanununda ve Türk Ticaret Kanununda Düzenlenmiş Bulunan Daimi Temsilciler.....	171
3.2.1.1.2.2.1. Ticari Mümessiller, Tüccar Vekilleri ve Memurları İle Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre Acenta Durumunda Bulunanlar.....	171
3.2.1.1.2.2.1.1. Ticari Mümessil.....	171
3.2.1.1.2.2.1.2. Ticari Vekil.....	172
3.2.1.1.2.2.1.3. Seyyar Tüccar Memurları.....	173
3.2.1.1.2.2.1.4. Acente.....	173

3.2.1.1.2.2.2.	Temsil Edilene Ait Reklam Giderleri Hariç Olmak Üzere, Giderleri Devamlı Olarak Kısmen Veya Tamamen Temsil Edilen Tarafından Ödenenler.....	175
3.2.1.1.2.2.3.	Mağaza Veya Depolarında Temsil Edilen Hesabına Konsinyasyon Suretiyle Satmak Üzere Devamlı Olarak Mal Bulunduranlar...	175
3.2.2.	Zirai Kazançlarda Gelirin Türkiye’de Elde Edilmesi.....	177
3.2.3.	Ücretlerde Gelirin Türkiye’de Elde Edilmesi.....	178
3.2.3.1.	Hizmetin Türkiye’de İfa Edilmiş Veya Edilmekte Olması.....	179
3.2.3.2.	Hizmetin Türkiye’de Değerlendirilmesi.....	179
3.2.4.	Serbest Meslek Kazançlarında Gelirin Türkiye’de Elde Edilmesi...	181
3.2.4.1.	Serbest Meslek Faaliyetinin Türkiye’de İcra Edilmesi.....	182
3.2.4.2.	Serbest Meslek Faaliyetinin Türkiye’de Değerlendirilmesi....	184
3.2.5.	Gayrimenkul Sermaye İratlarında Gelirin Türkiye’de Elde Edilmesi.....	184
3.2.5.1.	Gayrimenkullerin Türkiye’de Bulunması Koşulu.....	185
3.2.5.2.	Gayrimenkul Veya Bu Nitelikteki Mal Ve Hakların Türkiye’de Kullanılması Koşulu.....	185
3.2.5.3.	Gayrimenkul Veya Bu Nitelikteki Mal Ve Hakların Türkiye’de Değerlendirilmesi Koşulu.....	186
3.2.6.	Menkul Sermaye İratlarında Gelirin Türkiye’de Elde Edilmesi.....	187
3.2.7.	Diğer Kazanç ve İratlarda Gelirin Türkiye’de Elde Edilmesi.....	189
3.2.7.1.	Diğer Kazanç ve İratları Doğuran İşin veya Muamelenin Türkiye’de İfa Edilmesi.....	189
3.2.7.2.	Diğer Kazanç ve İratları Doğuran İşin veya Muamelenin Türkiye’de Değerlendirilmesi.....	190
SONUÇ		191
KAYNAKÇA		196

KISALTMALAR

A.e.	: aynı eser
a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
a.y.	: aynı yer
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BES	: Bireysel Emeklilik Sistemi
Bkz.	: Bakınız
Çev.	: Çeviren
D.	: Daire
Dnş.	: Danıştay
E.	: Esas
Geç.	: Geçici
GKD	: Gelirler Kontrolörleri Derneği
GT	: Genel Tebliğ
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GVKGT	: Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
K.	: Karar
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KZOB	: Kar Zarar Ortaklığı Belgesi
(M)	: Mükerrer
MB	: Maliye Bakanlığı
Md.	: Madde
MK	: Medeni Kanun
MSİ	: Menkul Sermaye İradı
No:	: Numara
OECD	: Organisation For Economic Co-operation and Development
RG	: Resmi Gazete

- s. : sayfa
SPK : Sermaye Piyasası Kurulu
T.C. : Türkiye Cumhuriyeti
TTK : Türk Ticaret Kanunu
t.y. : tarih yok
v.d. : ve diğerleri
VDDGK: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK : Vergi Usul Kanunu
YFKB : Yatırım Fonu Katılma Belgesi

GİRİŞ

Vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, kanuna dayanarak ve usulüne uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerden, cebren ve karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli kaynağını gelir üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır.¹ Gelir, kişinin vergi ödeme gücünün en belirgin göstergelerinden biri olup, gelir vergisi, geliri vergilendirmek suretiyle ödeme gücünü kavramağa çalışır. Gelir vergisi, yükümlülerin gerçek vergi ödeme gücüne erişmeye, vergilemede adalet ilkesini gerçekleştirmeye, verginin kişiselleşmesini sağlamaya elverişli bulunmaktadır.² Vergiden aynı zamanda sosyal devlet anlayışı kapsamında, gelir ve servet dağılımındaki bozuklukları gidermek için de yararlanılmaktadır.

Gelir vergisi deyimi, gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler için kullanılmaktadır. Her vergi, bir bakımdan bir gelir vergisidir. Esas itibarıyla, gelir üzerine yüklenmeyen bir vergi mevcut değildir. Her türlü verginin kaynağını, gelir oluşturmaktadır.³ Gelir; emek, sermaye veya emek sermaye karışımı bir kaynağa yahut bir organizasyon veya bir eyleme bağlı olarak doğmaktadır. GVK'da yer alan gelir unsurları, kaynak ve doğuşu itibarıyla devamlılık karakteri taşır veya arızı nitelikte olur. Kaynağı ve doğuşu itibarıyla devamlılık karakteri taşıyan gelir unsurları niteliklerine göre ayrı gruplarda, arızı nitelikte olanlar ise tek grupta toplanmıştır. İlk altı grupta yer alan gelir unsurlarındaki hakim özellik kaynak ve doğuşu itibarıyla devamlılık karakteri göstermeleridir. Diğer kazanç ve iratlar grubunda ise arızı nitelikteki gelir unsurlarına yer verilmiştir.

Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirleridir. Vergiyi doğuran olay ise verginin konusu ile yükümlüsünün kanunun öngördüğü şekilde ilişkiye girmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Gelir vergisinin yükümlüsü, vergiyi doğuran olay

¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 21 Nisan 2006 Tarihli Değişiklikleri İşlenmiş 13. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Mayıs 2006, s.235.

² Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s.152.

³ Neumark, F., **Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teori-Tarihçe-Pratik**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1946, s.7.

üzerinde gerçekleşen kişi olup gelir elde eden kişi yükümlü statüsüne girer. Gelir vergisi bakımında vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir. Dolayısıyla gelir vergisinde vergiyi doğuran olay “elde etme” kavramına bağlanmıştır. Türk Vergi Sisteminde ise gelirin elde edilmesi yani vergiyi doğuran olay, tahakkuk ve tahsil esasları çerçevesinde açıklanmaktadır.

Gelir elde etme, bir gerçek kişinin emek sarf ederek, sermaye yatırarak veya emek ile sermayesini birleştirmek suretiyle, ücret, kazanç ya da irat şeklinde yeni değerler edinerek mal varlığını artırması olarak tanımlanabilir. Gelirin elde edilmesi, verileme açısından büyük önem taşımaktadır. Elde edilmeyen gelirin vergilendirilmesi söz konusu değildir. Bu yönden, gelirin ne zaman elde edilmiş sayılacağına tespiti önemlidir. Türk Vergi Sisteminde “elde etme” kavramı açıklanmamış olup, VUK’un 19’uncu maddesi hükmünde vergiyi doğuran olay kavramı tanımlanmıştır. Ancak, vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği, diğer bir ifadeyle, gelirin ne zaman elde edilmiş sayılacağı konusunda vergi kanunlarında genel bir kural yoktur. Örneğin, GVK’nın 1’inci maddesinde gelirin tanımı yapılırken elde etme kavramına yer verilmiş, ancak elde etme kavramının tanımı yapılmamıştır. Dolayısıyla GVK’da, her bir kazanç ve irat türü bakımından, gelirin hangi anda elde edilmiş sayılacağı konusunda ayrı ölçülere yer verilmiş bulunmaktadır. Çalışmada, gelirin elde edilmesi konusundaki bu farklı ölçüler ortaya konulmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, iktisadi-mali gelir kavramları, vergiyi doğuran olay kavramı ve sonuçları ile elde etme kavramı ve gelirin elde edilmiş sayılmasında dikkate alınması gereken aşamalar incelenmektedir.

Bu bölümde, İktisat teorisi kapsamında yapılan gelir kavramı tanımlamaları açıklanmıştır. İktisat teorileri kapsamında yapılan gelir kavramı tanımlamalarının vergicilik açısından aynen kullanılıp kullanılmayacağı konusu incelenmiştir. Bu kapsamda, vergicilik açısından gelir kavramı ve boyutlarının doğru saptanmasının uygulama bakımından önemi belirtilmektedir.

Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Dolayısıyla devletin vergilendirme yetkisinin sınırı da bu noktada başlamaktadır. Bu kapsamda, vergiyi doğuran olay kavramı, vergiyi doğuran olayın önemi ve sonuçları incelenmektedir.

Birinci bölümün sonunda ise, gelirin elde edilmesinde dikkate alınabilecek, tahakkuk, hukuki tasarruf, ekonomik tasarruf ve tahsil (fiili tasarruf) aşamaları incelenmiştir. Gelirin elde edilmesinde birinci aşama tahakkuk aşamasıdır. Gelir önce tahakkuk eder. Gelirin tahakkuku, nitelik ve tutar olarak kesinleşmesi anlamındadır. Bunun için vergiyi doğuran olayın eksiksiz olarak gerçekleşmesi gerekmektedir. Bundan sonraki aşama, hukuki tasarruftur. Hukuki tasarruf, gelirin sahibi tarafından istenebilir duruma gelmesidir. Hukuki tasarruftan sonraki aşama, ekonomik tasarruftur. Ekonomik tasarruf, sahibi tarafından talep edilebilir durumda olan gelirin, ödemeyi yapacak olan tarafından ödemeye hazır tutulmasıdır. Hukuki tasarruf karine olarak ekonomik tasarrufu da kapsar. Ancak hukuki olarak doğan bir alacağın, borçlusu tarafından ödenmemesi ya da ödemenin geciktirilmesi halinde, hukuki tasarrufun gerçekleşmesine rağmen ekonomik tasarruf gerçekleşmemiştir. Böyle bir durumda gelir elde edilmemiş sayılır. Ancak, hukuki tasarrufa rağmen, ekonomik tasarrufun gerçekleşmediğinin ispat yükü gelir sahibine aittir. Gelirin elde edilmesinde son aşama fiili tasarruftur. Fiili tasarruf, gelirin para veya ayın olarak kişinin malvarlığına girmesi, diğer bir ifadeyle gelirin tahsilidir.

Çalışmanın ikinci bölümde, GVK'nın 2'nci maddesinde belirtilen gelir unsurlarının kapsamı incelenmiştir. Gelir unsurlarının kapsamı ve sınırlarının belirlenmesi vergilendirme açısından önemlidir. Elde edilen kazanç ya da irat üzerinden vergi alınabilmesi için, o kazanç ya da iradın Gelir Vergisi Kanunu'nun kapsamına giren bir kazanç ya da irat olması gerekmektedir. Bu bölümde, GVK'nın 3'üncü maddesinde yer alan tam yükümlülük kavramı açıklandıktan sonra, tam yükümlüler tarafından, GVK'nın 2'nci maddesinde yer alan her bir gelir unsurunun elde edilme yöntemleri ve özellik arz eden hususlar açıklanmaktadır.

Gelirin alacak olarak doğması, elde edilmiş sayılması için yeterli midir? Yoksa, gelirin elde edilmiş sayılması için ödemenin yapılmış olması şartı aranır mı?

Türk Gelir Vergisi Sisteminde bu sorunun cevabı gelir türlerine göre değişmektedir.⁴ Bazı gelir unsurlarında, malın teslimi ya da hizmetin tamamlanması elde etme için yeterli olurken, bazı gelir unsurlarında, gelirin elde edilmiş sayılması için ayrıca mal ya da hizmet bedelinin ödenmesi gerekmektedir. Örneğin, ticari ve zirai kazancın tespitinde, gelirin elde edilmiş sayılması için tahsil edilmesi gerekli olmayıp, gelirin alacak olarak kesinleşmesi, yani tahakkuk etmesi yeterlidir. Ücretlerde elde etme, hukuki tasarruf hakkının doğduğu anda gerçekleşir. Serbest meslek kazançlarında elde etme, tahsil esasına bağlanmıştır. Gayrimenkul sermaye iratlarında da tahsil esas geçerlidir. Ancak, gelecek yıllara ait olup, peşin tahsil edilen kiralar, tahsil edilen yılın değil, ilgili buldukları yılın geliri sayılmaktadır. Menkul sermaye iratlarında elde etme, hukuki ve ekonomik tasarruf imkanının doğduğu anda gerçekleşmektedir. Diğer kazanç ve iratlarda ise genellikle ilgili işlemin tamamlandığı anda gelir elde edilmiş sayılmaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, GVK'nın 6'ncı maddesinde belirtilen dar yükümlülük kavramı incelenmektedir. Tam yükümlüler açısından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Ancak, dar yükümlüler açısından vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesi dışında ilave bir şartın varlığına bağlanmıştır. Bu ilave şart gelirin Türkiye'de elde edilmesidir.

GVK'nın 7'nci maddesinde, dar yükümlüler tarafından, her bir kazanç ve irat türü bakımından gelirin Türkiye'de elde edilme şartları açıklanmıştır. Bu kapsamda, dar yükümlüler tarafından, her bir kazanç ve irat türü bakımından gelirin Türkiye'de elde edilmesi ya da gelirin Türkiye'de elde edilmiş sayılması için gerekli olan hususlar incelenmektedir.

Dar yükümlüler açısından elde etme;

Ticari kazançlarda, Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci aracılığı ile kazanç ve irat elde edilmesi,

⁴ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Değişik 5. Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.32-33.

Zirai kazançlarda, zirai faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi,

Ücretlerde, hizmetin Türkiye’de ifa edilmesi veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi,

Serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi,

Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi,

Menkul sermaye iratlarında, sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması,

Diğer kazanç ve iratlarda, bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesidir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GELİR KAVRAMI VE GELİRİN ELDE EDİLMESİ

1.1. İKTİSADİ GELİR KAVRAMI

Gelir Vergisinin konusunu oluşturan gelir, yapısı itibariyle iktisadi bir kavram olup söz konusu kavram iktisadın tartışma konularından birisidir.⁵ Ancak, iktisat ilmi tarafından değişik açılardan ve bilimsel kriterlere göre yapılmış gelir tanımlarının vergi hukuku çerçevesi içinde aynen kabulü uygulamadaki çeşitli teknik güçlükler nedeniyle mümkün olamamıştır. Dolayısıyla gelir kavramı maliye ilmi tarafından ayrıca incelenmiş ve tanımlanmıştır.⁶

İktisat ilmi kapsamına giren gelir, ancak üretim faaliyeti sonucu oluşur. Bu şekilde oluşmayan gelirler iktisat ilminin konusu dışında kalır. Diğer bir ifadeyle, kişiler geliri, ya zihinsel, ya bedensel çabalarının ya da mal varlıklarında bulunan üretim araçları karşılığında elde ederler.⁷

Genel anlamda gelir, “üretim faktörlerinin (emek, sermaye, tabiat unsuru ve teşebbüs) üretim sürecine sokulması sonucu elde edilen bir değerler akımıdır.” İktisadi manada gelir ise bir kişinin belli bir dönem başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak şartıyla başlangıcı ve sonu belirtilen dönem içerisinde harcama gücündeki net artıştır.⁸ Diğer bir deyişle, kişilerin üretime katkıları karşılığında elde ettikleri bir değerdir.⁹ Gelir, esas itibariyle subjektif bir kavramdır.¹⁰ Dolayısıyla gelir vergisi de, belirli bir zaman dilimi içerisinde alım gücünde ortaya çıkan artışları kavramaya çalışan subjektif bir vergidir.¹¹ Gelir, genellikle, vergi ödeme gücünün en iyi ölçüsü olarak kabul edilir. Çünkü bir kişinin yaşam seviyesini, esasında, o kişinin

⁵ Neumark, **a.g.e.**, s.21.

⁶ Salih Turhan, **Vergi Teorisi**, Elektronik Ofset Matbaası. İstanbul, Ocak 1982, s.141.

⁷ A.C. Pigou, **Gelir İktisada Giriş**, Çev. Gülten Kazgan, Haydar Kazgan, Berksoy Basımevi, İstanbul, 1955, s.83.

⁸ Aksoy, **a.g.e.**, s.148.

⁹ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Sekizinci Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004, s.13.

¹⁰ Neumark, **a.g.e.**, s.4.

¹¹ Aksoy, **a.g.e.**, s.152.

geliri tayin eder. Geniş anlamda gelir deyimi, belirli bir zaman süresi içinde bir kişinin elde ettiği iktisadi kazanç olarak tarif edilebilir.¹² Gelirin konusunu oluşturan alım gücündeki artışlar ise temelde üç bileşene ayrılmaktadır. Bunlar;

- Kişinin sahip olduğu üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmasıyla elde ettiği sürekli ve düzenli iktisadi değerler,
- Alım gücünün zaman içinde birikmiş şeklini oluşturan servetin değerinde meydana gelen artışlar,
- Sürekli ve düzenli özellik göstermeyen, bir üretim faktörünün üretim sürecine sokulmaksızın elde edilen değerler¹³ (bağış, miras, bahis oyunları, vb.).

Yukarıda belirtilen iktisat teorisi kapsamındaki gelir kavramı tanımlamalarının, vergicilik açısından, maliye ilmi içerisinde yeniden tanımlanması gerekir. Söz konusu tanımlama, vergi hukukunda verginin konusunun, yani mali gelir kavramının açık ve seçik olarak belirlenmesi bakımından son derece önemlidir.¹⁴

Gelir vergisi, geliri vergilendirmek suretiyle ödeme gücünü kavramaya çalışır. Ödeme gücü kavramı, gelirin asgari geçim düzeyini aşan kısmı olarak tanımlanmaktadır. Ödeme gücü, hem kişinin genel iktisadi durumuna, hem de yaşam düzeyine bağlıdır.¹⁵ İktisadi bir kavram olarak, belli bir zaman kesiti içinde alım gücündeki artış olarak ortaya çıkan bir akım olarak ifade edilen gelir kavramı mali açıdan yeterince açıklayıcı bir tanımlama değildir. Dolayısıyla mali açıdan gelir kavramı boyutlarının doğru saptanması, kuramsal açıdan ve uygulama bakımından önemlidir. Bu önem gelir kavramının, hem gelir vergisinin konusunu hem de matrahını oluşturmasından ileri gelmektedir. Söz konusu önem nedeniyle gelir kavramı üzerinde çok fazla durulmakta ve neyi ifade ettiği konusunda değişik fikir

¹² John F. Due, **Maliye Bir İktisadi Analiz**, Çev. Sevim Görgün, İzzettin Önder, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından: No:1241, İktisat Fakültesi: No:206, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1967, s.133.

¹³ Emrah Ferhatoğlu, “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları:Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı:19, Eylül 2003, s.2, (Çevrimiçi) <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoğlu-1.htm>, 26 Eylül 2005.

¹⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s.148.

¹⁵ Due, **a.g.e.**, s.117.

ve teoriler ileri sürülmektedir. Bu noktada vergi hukuku ve uygulaması açısından, hangi gelirlerin vergi kapsamına alınacağı yani vergicilik açısından mali gelir kavramının tanımlanmasında son yüzyıl içinde başlıca iki teori geliştirilmiştir. Bunlar dar kapsamlı gelir anlayışı olan “Kaynak Teorisi” ile geniş kapsamlı gelir anlayışı olan “Safi Artış Teorisi” dir.¹⁶

1.1.1. Kaynak Teorisi

Kaynak Teorisi, Alman İktisatçılardan Von Hermann tarafından ileri sürülmüş, daha sonraları Alman vergi hukukçusu B. Fuisting ve Adolp Wanger tarafından desteklenmiştir. Söz konusu teoriye göre gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmaları sonucunda elde edilen düzenli ve sürekli iktisadi değerler akımından oluşmaktadır.¹⁷

Bu teoriye göre gelir bir akım şeklinde ele alınmakta ve üretim faktörlerinin üretime katılmaları sonucunda aldıkları paylar şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁸ Kaynak teorisine göre gelir kavramı, iktisat teorisindeki gelir kavramı ile aynıdır.¹⁹ Kaynak teorisine göre gelirin, gelir vergisine konu olabilmesi için iktisadi gelir kavramı tanımlamasına dahil olması yeterli görülmemekte olup söz konusu gelirin gelir vergisinin konusunu oluşturabilmesi için belirli bir kaynaktan düzenli ve sürekli bir şekilde sağlanması gerekmektedir.²⁰ Buradaki süreklilik gelirin geçici olmaması anlamına gelmektedir. Bu çerçevede herhangi bir üretim faktörü arzına bağlı olarak ortaya çıkmayan, yani üretime iktisadi bir etken arz etmeksizin elde edilen,²¹ düzenli olmayan ve süreklilik arz etmeyen gelirler (bahis oyunları, piyango, miras, kumar, hile bağışlar vb.) ile servetteki değer artışları kaynak teorisine göre gelir vergisinin kapsamına girmemektedir.²² Üretim sürecine herhangi bir üretim faktörü sunmadan yani üretim faktörü karşılığı olmayarak elde edilen değerlere iktisatta gelir aktarması (transfer) denir.

¹⁶ Turhan, **Vergi Teorisi**, s.141.

¹⁷ Neumark, **a.g.e.**, s.23,24.

¹⁸ Bulutoğlu, **a.g.e.**,(1976), s. 66.

¹⁹ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, Şubat 2006, s.160.

²⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.239.

²¹ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (1976), s.67.

²² Neumark, **a.g.e.**, s.23.

Üretim faktörlerinden emek, sermaye, tabiat unsuru ve teşebbüsün üretim sürecine katılmalarına karşılık faktör sahiplerinin, ücret, faiz, rant ve kar gibi elde ettikleri iktisadi değerler akımı gelir kapsamına girmektedir.²³

Kaynak teorisine göre, geliri sağlayan üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmaları karşılığı olan değerler akımı, ister para ister mal olarak elde edilsin, gelir sayılmaktadır. Dolayısıyla, üretim faktörlerinin sahipleri bunları piyasaya sunmayıp doğrudan doğruya kendilerinin tükettikleri mal ya da hizmetlerin üretiminde kullansalar dahi elde ettikleri değerler gelir sayılmaktadır. Kişinin kendi üretimini piyasa ile ilişki kurmayıp kendi ihtiyaçlarında kullanması öztüketim olarak ifade edilmekte²⁴ olup kaynak teorisi öz tüketimi de gelir olarak kabul etmektedir. Kişinin bahçesinde yetiştirdiği ürünleri tüketmesi, ihtiyaç duyduğu giysiyi dikmesi, sahip olduğu evde oturması vb. tüketimler öztüketim kavramı kapsamında değerlendirilmektedir.²⁵ Ancak, bu tür tüketimlerden sağlanan faydaların kişiden kişiye değişebileceği gibi bu faydaların parasal olarak ifade edilmesi de imkansızdır.²⁶

Kaynak teorisine göre, üretim faktörlerinin kendi değerlerinde meydana gelen artışlar, gelir olarak kabul edilmemektedir. Üretim faktörlerinin kendi değerindeki artışların, sadece sağladıkları gelirdeki artışın bir yansıması olduğu kabul edilmektedir.²⁷ Örneğin bir kişinin sahip olduğu gayrimenkulün belli bir dönem başındaki değeri 100.000,00 YTL iken bu değer dönem sonunda 150.000,00 YTL'ye yükselirse aradaki fark (150.000,00 YTL – 100.000,00 YTL= 50.000,00YTL) kaynak teorisine göre gelir kabul edilmemektedir.

Geliri iktisadi değerler akımı olarak kabul eden kaynak teorisinde gelir net bir akımdır.²⁸ Dolayısıyla, üretim faktörlerinin değerinde meydana gelen yıpranma payının (amortisman) gayrisafi hasıladan indirilmesini kabul etmektedir. Ancak,

²³ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (1976), s. 66.

²⁴ Bulutoğlu, **A.e.**

²⁵ Turhan, **Vergi Teorisi** , s.146.

Aksoy, **a.g.e.** , s.148.

²⁶ Süheyl Donay, **Türk Vergi Mevzuatı**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s.168.

²⁷ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Der Yayınları, İstanbul, 1987,s.130.

²⁸ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (1976), s.67.

katıldıkları üretim faaliyetleri sonucunda üretim faktörlerinin uğramış oldukları yıpranmanın değerinin hesaplanabilmesi oldukça güç hatta imkansızdır.²⁹

Kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini piyasa yoluyla üretim sürecine sunmadan, bu faktörlerden doğrudan doğruya kendi kullanımları için üretim yapmaları, yani kendi üretiminin sağladığı değerleri kullanmaları (öztüketim) bu teoriye göre gelir sayıldığı halde, bu görüşü benimseyen gelir vergisi kanunlarında gelir olarak kabul edilmemektedir.³⁰

Kaynak teorisi daha çok etkin bir vergi idaresinden yoksun gelişmekte olan ülkeler tarafından tercih edilmektedir. Bunun nedeni, kaynak teorisinin, tespiti güç, sürekli ve düzenli olmayan gelirleri kapsamaması, buna karşılık nispi olarak daha kolay tespit edilebilen üretim faktörlerinden elde edilen gelirleri kapsamasıdır. Nitekim, F. Neumark, safi artış teorisi açısından gelir olarak nitelendirilen öz tüketimin Türkiye gibi hesap işlerine alışık olmayan bir ülkede gelir vergisinin konusunu oluşturamayacağını ve bu nedenle öz tüketimin 1946 tarihli Gelir Vergisi Kanun tasarısında bulunmadığını belirtmiştir.³¹

Kaynak teorisinin üstün yönü ise her gelir türü için ayrı ayrı vergileme esaslarının belirlenebilmesine imkan tanımasıdır. Bu durum ülkelerin ayırma prensibini³² daha kolay uygulamalarına olanak tanımaktadır. Menkul yatırım araçlarının vergilendirilmesinde farklı esaslar belirlemek bu konuya örnek olarak gösterilebilir.

Bu teoriyi kuran müelliflerin amacı, gelir vergisinin uygulama alanını mümkün olduğunca daraltarak sermaye birikimini ve sermayenin büyümesini zayıflatmamaktır.³³

²⁹ Aksoy, **a.g.e.**, s.149.

Bulutoğlu, **A.e.**

³⁰ Bulutoğlu, **A.e.**, s.68.

³¹ Ferhatoğlu, a.g.m., s.3. (Çevrimiçi) <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoğlu-1.htm>, 26 Eylül 2005.

³² Sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi, ayırma prensibi olarak adlandırılmaktadır.

³³ Neumark, **a.g.e.**, s.24.

Kaynak teorisi, vergi tabanını daralttığı, vergilemede adaleti göz ardı ettiği, vergi idarelerinin vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmesini zorlaştırdığı, dolayısıyla kayıt dışı ekonominin yaygınlaşmasına katkıda bulunduğu, gelişen ekonomik hayatın ortaya çıkardığı yeni gelir unsurlarının vergilendirilmesi için gerekli esnekliği sağlamadığı gerekçesi ile eleştirilere konu olmaktadır.³⁴ Vergi eşitliği, vergileme açısından aynı durumda olanların aynı (yatay adalet), farklı durumda olanların ise birbirine kıyasla farklı işleme tabi olmasını (dikey adalet) öngörmektedir.³⁵ Ancak, kaynak teorisi, farklı gelir unsurlarının farklı esaslarla vergilendirilmesine imkan tanıdığı için aynı gelir düzeyindeki bireyler üzerinde farklı vergi yükü oluşmasına neden olabilir. Bu açıdan söz konusu teori yatay adaleti bozucu bir etki yaratabilir. Vergi ödeme gücü, kişinin kendisi ve ailesinin yaşamını sürdürmeye yetecek gelirin üzerindeki gelir kısmıdır.³⁶ Vergi ödeme gücü, kişilerin iktisadi varlık durumlarında (servet) eylemlerinde ve davranışlarında kendini gösterir. Gelir, en yaygın olarak kabul edilen bir vergi ödeme gücü göstergesidir. Henry Simons, vergilendirme açısından gelirin esas alınması konusu üzerinde geniş ölçüde durmuş ve bütün vergilerin, sonuç itibarıyla, kişilerin gelirlerine yönelik olduğunu ileri sürmüştür.³⁷ Bir akım olan gelirden farklı olarak, bir stok olan mülkiyet de ayrı bir vergi ödeme gücü göstergesidir. Ayrıca bu iki kavramdan bağımsız olarak, kişilerin tüketim harcamaları da vergi ödeme gücü göstergesi olarak kabul edilir.³⁸ Dolayısıyla kişi yaşamı için gerekli olan gelirin üzerinde bir ekonomik güce sahip ise vergi ödemesi gerekir. Dikey adalet bu teorenin doğasından kaynaklanan nedenlerden dolayı bozulabilmektedir. Örneğin, belirli bir düzeyde gelir elde edebilmek için gerek emek, gerekse sermaye gücünü belirli düzeyde riske atarak zahmete katlanan kişinin geliri sırf sürekli nitelikte olduğu için vergi kapsamına alınacak, oysa ödeme gücünün artmasına neden olan bir kısım arızı

³⁴ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, **Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ekim 2006, s.42.

³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.41.

Ateş Otkar, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005, s.11.

³⁶ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, 17.Baskı, Ankara, 't.y', s.51.

³⁷ Henry C. Simons, **Personal Income Taxation**, The University of Chicago Press, Chicago, Illinois, 1938, s.44,45.

³⁸ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (1976), s.32,33.

gelirler (piyango,kumar vb.) kapsam dışında düşünüleceğinden bu durum vergi eşitliğini bozabilecektir.³⁹

Tüketim ve tasarrufa kaynak olan her türlü iradın gelir vergisi konusu içerisinde yer almaması, vergi tabanını daraltırken mükellefleri gelir vergisi konusu içerisinde yer almayan faaliyetlerde bulunmaya özendirilebilecektir. Bu durum, kayıt dışı ekonominin boyutlarının artması ve devlet eliyle bazı gelir türlerinin vergi dışında bırakılması yoluyla gelir dağılımının bozulması sonucunu doğuracaktır.

1.1.2. Safi Artış Teorisi

Öncülüğünü Alman iktisatçılardan G. Schanz'ın yaptığı ve Alman B. Moll, Amerikalı Haig ve H.C. Simon ile İtalyan Gobbi tarafından da desteklenen safi artış teorisine göre, düzenli ve sürekli özellik göstermeyen iktisadi değerler de gelirin konusuna girmektedir. Safi artış teorisine göre gelir, kişinin belirli bir dönem içerisinde yapmış olduğu tüketim değerleri ile aynı dönemin başlangıç ve sonu arasında mülkiyet haklarının değerindeki değişikliğin matematiksel toplamıdır.⁴⁰ Dolayısıyla kaynak teorisinin aksine gelir, safi artış teorisinde daha geniş kavranmaktadır.

Safi artış teorisinde, servette meydana gelen her türlü fiili artış gelir olarak değerlendirilmektedir. Bir kişinin geliri, o kişinin belli bir dönem içerisinde tükettiği değerler ile o dönemin başlangıç ve sonunda servetinde meydana gelen net artışın toplamıdır. Diğer bir ifadeyle gelir, bir kişinin muayyen bir dönemin başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak şartıyla o dönem içerisinde tüketebileceği değerler toplamından oluşmaktadır.⁴¹ Üretim faktörlerinin kendi değerindeki artışları da kapsayan geniş anlamda gelir, bir kişinin, belirli bir dönemde, varlıklarının dönem başı değerini aynı seviyede tutmak şartıyla, kullanabileceği para ile ölçülebilir faydaların tümüdür.⁴² Bir kişinin varlıklarının değeri aynı kalmak şartıyla, bir

³⁹ Rifat Ortaç, **Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s.28.

⁴⁰ Simons, **a.g.e.**, s.50.

⁴¹ Turhan, **Vergi Teorisi**, s.143.

Aksoy **a.g.e.**, s.149.

⁴² Arif Nemli, **Kamu Maliyesine Giriş**, Dördüncü Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s.132.

dönemde elde ettiği ek satınalma gücü gelir sayılmaktadır.⁴³ Yukarıda verilen safi artış teorisi kapsamındaki gelir kavramı tanımlamalarından da görüleceği üzere, bu teoride gelirin kaynağı ve devamlı olup olmamasının bir önemi yoktur. Dolayısıyla devamlılık arz eden, menkul ve gayrimenkul sermaye, emek ve sermaye karışımı veya sadece emek gibi kaynaklardan elde edilenlerin dışında sürekli ve belirli olmayan zamanlarda arızı olarak elde edilen değerler de gelir kavramı içine girmektedir.⁴⁴ Örneğin, herhangi bir üretim faaliyeti sonucu olmayan yani bir üretim faktörü sunmaksızın, miras, bağış, hibe, kumar, piyango vb. yollardan elde edilen değerler gelir sayıldığı gibi, sermayenin değerinde meydana gelen artışlar da birer gelir unsuru olarak kabul edilmektedir.

Safi artış teorindeki gelir kavramının dayandığı temel unsur, kişinin belirli bir dönem içerisinde satın alma gücünde meydana gelen net artışın gelir olarak kabul edilmesidir. Satın alma gücünde meydana gelen net artış ise, kişinin bir dönem içerisinde yapmış olduğu tüketimin değerleri ile servetine yaptığı net ilavelerin yani tasarruflarının toplamından oluşur.

Safi artış teorisinin, vergi ödeme gücü bakımından önemli olan bütün unsurları dikkate almak suretiyle yaptığı geniş anlamdaki gelir tanımının, vergilemede adalet ilkesini kaynak teorisine göre daha iyi sağladığı söylenebilir.⁴⁵ Çünkü, safi artış teorisinde, kaynak teorisinin aksine ödeme gücünde bir artışa neden olan servet değerindeki artışlar, düzenli ve sürekli olmayan kazançlar gelir olarak değerlendirilmekte olup söz konusu bu kazançlar ödeme gücünde bir artışa neden olmasına rağmen kaynak teorisine göre gelir olarak kabul edilmemektedir.

Safi artış teorisinin, kaynak teorisine göre vergilemede adalet ilkesini daha iyi şekilde gerçekleştirebilecek bir görünüm arz etmektedir. Safi artış teorisinde gelirin geniş kapsamlı olarak tanımlanması, her ne kadar basit ve kesin bir tanımlama olarak görünüyorsa da, uygulamada vergi tekniği açısından çok büyük güçlükler

Gülşen Güneş, “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelir’in “Harcama” Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana Çizgileri İle Önerilebilecek Sistemler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 172, Ocak 2003, s.89

⁴³ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (1976), s. 68.

⁴⁴ Neumark, **a.g.e.**, s.24-25.

⁴⁵ Turhan, **Vergi Teorisi**, s.143.

Donay, **a.g.e.**, s.168.

yaratabilecek bir takım sakıncaları da bünyesinde barındırmakta⁴⁶ olup söz konusu sakıncaları aşağıdaki şekilde ifade edebiliriz.

Bir kişinin sahip olduğu varlığın değerindeki net değişmeyi tespit etmek ve kavramak son derece güç olup varlıkların değerindeki artışın herhangi bir satış olmaksızın belirlenmesi ya da söz konusu değer artışının nasıl yapılacağı, idari bakımdan kolay bir iş değildir. Dolayısıyla her dönemin başında ve sonunda servetlerde meydana gelen net artışın tespit edilmesi imkansız hale gelmektedir.⁴⁷ Bundan dolayı, bu gelir tanımının uygulanması çok zordur. Günümüzde, hiçbir OECD üyesi devlet, bu gelir tanımını uygulamamaktadır. Servet değer artışı kazançları, ancak realize edildikleri zaman vergilendirilmektedir.⁴⁸

Bu teoriye göre, belli bir dönemde “tüketime tahsis edilen harcamalar tutarı”nın da hesaplanması gerekmektedir.⁴⁹ Tüketim kavramına, alış-veriş yoluyla nakit veya mal olarak piyasadan temin edilenlerin yanı sıra kişinin kendi varlıklarından ve emek gücünden sağlayıp kullandığı mal ve hizmetlerin yani öztüketimin de dahil olması nedeniyle bunun tespit edilebilmesi çok güç, hatta emek gücünden sağlayıp kullanılan mal ve hizmetlerden elde edilen tüketim tutarının belirlenmesi imkansızdır.⁵⁰

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, hem kaynak hem de safi artış teorilerinin olumlu yanlarına rağmen uygulama bakımından çeşitli güçlükleri de bünyelerinde barındırdıkları söylenebilir. Dolayısıyla, ülkelerin pür safi artış teorisini benimseyen gelir vergisi uygulamaları mümkün olmamıştır. İlk zamanlarda gelir vergisi uygulamalarında esas itibariyle “kaynak teorisi” hakim olmuş ancak daha sonra safi artış teorisinin vergi tabanını genişletme ve ödeme gücüne etkisi olan

⁴⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s.150.

Donay, **A.e.**

⁴⁷ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (1976), s. 68-69.

Aksoy, **a.g.e.**, s.150.

⁴⁸ OECD, **Fundamental Reform of Personal Income Tax**, OECD Tax Policy Studies No:13, Paris, 2006, s.73.

⁴⁹ Turhan, **Vergi Teorisi**, s.144.

⁵⁰ Neumark, **a.g.e.**, s.27.

Bulutoğlu, **a.g.e.**, (1976), s.69.

Aksoy, **a.g.e.**, s.150

bütün unsurları kapsayarak vergi adaletini sağlama gibi olumlu taraflarının bulunması, kaynak teorisini benimseyen ülkelerin sınırlı da olsa gelir vergisi sistemlerinde safi artış teorisinin özelliklerini taşıyan hükümlere yer vermelerine neden olmuştur. Böylece, birçok ülkenin gelir vergisi mevzuatında genellikle, her iki teorisinin bir dereceye kadar sentezi olan “karma esastan” hareket edilmiştir.⁵¹ Karma esaslı yani her iki teoriden de faydalanılarak mali anlamda gelir kavramı ortaya konulmaya çalışılırken söz konusu teorilere ilişkin unsurların dikkate alınma oranları zamana ve ülkelere göre değişmektedir.⁵²

1.2. TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİNDE GELİR KAVRAMI (MALİ GELİR)

1.2.1. Gelir Kavramı

İktisat bilimi tarafından yapılan gelir kavramı tanımlamaları vergi hukuku açısından aynen benimsenemez. Vergi hukuku, iktisat biliminin kabul ettiği gelir tanımından farklı olarak, verginin kapsamının kesin olarak belirlenmesine temel olacak, daha somut bir gelir kavramı tanımına ihtiyaç duyar.⁵³ Söz konusu gelir kavramı tanımını ifade etmek amacıyla literatürde “mali gelir” kavramı kullanılmaktadır.

Mali gelir kavramı, ekonomik gelir kavramına nazaran daha somut ve vergileme amacına yönelik bir kavramdır.⁵⁴

Vergi kanunları, iktisadi manada tanımlanan gelir kavramlarının ışığı altında, bir takım geçici gelirleri de göz önüne alarak, vergiye tabi gelirleri açıkça saymak ve tanımlamak suretiyle açıklamaktadır. Çünkü, mali gelir kavramının ekonomik gelir kavramına nazaran daha somut ve kavranabilir olması gerekir.⁵⁵ Dolayısıyla, kaynak

⁵¹ Turhan, **Vergi Teorisi**, s.144.

Aksoy, **A.e.**, s.151.

⁵² Neumark, **a.g.e.**, s.25.

⁵³ Deu, **a.g.e.**, s.133.

⁵⁴ Neumark, **a.g.e.**, s. 4.

⁵⁵ Aksoy, **a.g.e.**, s.148.

ve safi artış teorisine göre gelir sayılan öztüketim, vergi kanunlarında gelir olarak sayılmamaktadır.⁵⁶

Yukarıda da belirtildiği üzere, birçok ülke gelir vergisi mevzuatında genellikle, her iki teorinin bir dereceye kadar bir sentezi olan “karma esastan” hareket ederek gelir kavramını tanımlamaya çalışmış olup söz konusu teorilere ilişkin unsurların dikkate alınma oranları ise zamana ve ülkelere göre değişiklik göstermektedir. Örneğin, Avrupa birliği üyelerinden İngiltere gelir vergisi sisteminin kaynak teorisine, Danimarka, Finlandiya, Fransa, ve Lüksemburg Gelir Vergisi sistemlerinin safi artış teorisine yakın olan ülkeler olarak gösterilebilir.⁵⁷

Vergilendirme işleminin neden unsuru olan vergiyi doğuran olayın bir yasa ile açık ve anlaşılır olarak belirtilmesi gerekli olup verginin yasallığı ilkesi bunu gerektirmektedir. Vergi yasalarında soyut ve içerikleri belirsiz tip kavramlar kullanılması vergilerin yasallığı ilkesine ve vergiyi doğuran olayın belirliliği ilkesine aykırı sonuçlar doğmasına sebep olabilir.⁵⁸ Vergilendirme işleminin yapılabilmesi için ön koşul soyut tip olan yasa kuralının varlığıdır.⁵⁹ Devlet açısından vergi alacağı, kanunda belirtilen soyut tipe uygun bir olayın meydana gelmesi ile doğar. Örneğin, bir gerçek kişi gelir elde ettiği zaman, kanunda belirtilen soyut tipe uygunluk sağlanmış olup devlet açısından da gelir vergisi alacağı doğmuş olacaktır. Gerçek hayatta herhangi bir ekonomik olay ya da işlemin vergilendirilebilmesi, söz konusu ekonomik olay ya da işlemin kanunda yer alan soyut tip ile uyumluluk derecesine bağlıdır.⁶⁰ Vergilerin yasallığı ilkesi gereği, soyut tip olarak vergiyi doğuran olayın açık ve seçik olarak belirlenmesi gerekir. Somut olayın yasal tipe uygunluğu (tipiklik) ise vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur.⁶¹

⁵⁶ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (1976), s. 70.

⁵⁷ Ferhatoğlu, **a.g.m.**, s.5, (Çevrimiçi) <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoğlu-1.htm>, 26 Eylül 2005.

⁵⁸ Vergi hukukunda “tipleştirme” yasa koyucunun vergiye ilişkin genel soyut kurallar koymasındır. Vergi yasaları hazırlanırken model kavramlar kullanılması tipleştirmedi. Her yasa kuralı ne kadar somut düzenlenmiş olsa da bir tiptir, soyut bir çerçevedir.

⁵⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.32.

⁶⁰ Oktar, **a.g.e.**, s.51.

⁶¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.32.

Türk Gelir Vergisi sisteminde, ilk aşamada gelirin tanımı yapılarak bir tipleştirilmeye gidilmiş, ikinci aşamada ise söz konusu tipleştirmenin neden olabileceği hukuki tartışmalar ile idari karışıklıkları gidermeye yönelik olarak sayma usulü ile gelirin unsurları belirtilmiştir.

Türk Gelir Vergisinde “gelir”, 193 sayılı G.V.K.’nın 1’inci maddesinde;

“Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma bakılarak Türk Gelir Vergisi sisteminin safi artış teorisini benimsediği söylenebilir. Ancak aynı kanunun 2’nci maddesinde vergiye tabi tutulacak gelir unsurları “sayma usulüyle” yedi kategori halinde belirtilerek vergiye tabi tutulacak gelir sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla G.V.K.’nın 2’nci maddesi bir kazanç ya da iradın gelir vergisinin konusunu oluşturabilmesi için gerekli koşulları belirtmiş, hangi unsurun gelir vergisi kapsamında olduğunu netleştirmiştir. Yani bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği gelirin vergilendirilebilmesi için elde edilen gelirin, ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat kapsamında yer almasına bağlıdır. Bu gelir unsurlarından birine dahil olmayan gelir vergilendirilemez. Ayrıca G.V.K.’nın 2’nci maddesinde belirtilen gelir unsurlarına dahil olmayan ve açıkça belirtilmeyen gelirler, kıyaslama yolu ile de vergilendirilememektedir. Bunun temel nedeni vergilerin yasallığı ilkesidir.⁶² Vergilerin yasallığı ilkesi, verginin ancak yasayla konulabileceği, değiştirilebileceği veya kaldırılabilmesi kuralıdır. Kıyas yoluyla yeni mükellefiyetler konulamayacağı gibi istisna ve muafiyet yaratılmamakta olup vergide eşitlik, adalet gibi gerekçelerle kıyas yoluna başvurulamamaktadır.⁶³

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında Türk Gelir Vergisi sisteminin, G.V.K.’nın 1’inci maddesi hükmünün yarattığı izlenimin aksine kaynak teorisini benimsediği anlaşılmaktadır. Çünkü ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarında sermaye ve teşebbüs faktörleri, ücretlerde emek faktörü, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında da sermaye faktörü üretim sürecine sokularak bir gelir elde

⁶² Anayasa, Md. 73.

⁶³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 29.

edilmekte ve aynı zamanda bunlar süreklilik arz etmektedir. Ancak, G.V.K.’nın 2’nci maddesinin en son gelir unsuru olarak belirttiği “Diğer kazanç ve iratlar”da kaynak teorisinin değil, safi artış teorisinin geçerliliği söz konusu olmaktadır. Çünkü, herhangi bir üretim faktörünün üretim sürecine sokulmaksızın bazı varlıklarda kendiliğinden meydana gelen değer artışları ile arızı nitelik taşıyan bazı kazanç ve iratlar gelir kavramı içinde değerlendirilmektedir.⁶⁴

1.2.2. Gelirin Özellikleri

Gelir Vergisi Kanununun 1’inci maddesinde, gelir vergisinin konusunun gerçek kişilerin gelirleri olduğu belirtildikten sonra, vergiye tabi tutulacak kazanç ya da iradın, kişi ve zaman boyutu ve tutarının nasıl belirleneceği konusunda önemli ilkeler getiren genel bir tanıma yer verilmiştir. Söz konusu tanım hangi tür gelirlerin vergiye tabi tutulacağını ayrıntılı bir şekilde belirtmemekte ancak, gelir vergisinin kapsamına giren gelirin sınırlarının belirlenmesi bakımından büyük öneme sahip bulunmaktadır. Çünkü söz konusu tanım gelir kavramının belirlenmesinde uyulması gereken genel ilkeler ile vergi hukuku açısından gelir kavramının taşınması gereken nitelik ve özellikleri göstermektedir.⁶⁵ Vergi hukuku açısından gelir kavramının taşınması gereken özellikleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

- a. Gelirin bir gerçek kişiye ait olması,
- b. Gelirin yıllık olması,
- c. Gelirin elde edilmiş olması,
- d. Gelirin gerçek ve safi olması,
- e. Gelirin genel olması.

Yukarıda belirtilen özelliklerden “Gelirin Elde Edilmiş Olması” gelir vergisi bakımından “vergiyi doğuran olay” olup bu unsur üzerinde ayrıca durulacaktır.

⁶⁴ N. Semih Öz, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, Özkan Matbaacılık, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:34, Ankara, Mart 2006, s.27.

⁶⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.240.

1.2.3. Gelir Türleri

Gelir Vergisi Kanunu, bu verginin kapsamına giren kazanç ve iratları teker teker saymış ve bunların özellikleri ve söz konusu kazanç ve iratların nasıl vergilendirileceklerini açıklamıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ikinci maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar yedi sınıf olarak belirtilmiş olup söz konusu gelirin unsurları aşağıda sıralanmıştır.

- a. Ticari kazançlar,
- b. Zirai kazançlar,
- c. Ücretler,
- d. Serbest meslek kazançları
- e. Gayrimenkul sermaye iratları,
- f. Menkul sermaye iratları,
- g. Diğer kazanç ve iratlar

Türk Gelir Vergisi sisteminde yer alan ve yukarıda belirtilen yedi gelir unsurunun temel özellikleri dikkate alındığında bunları dört kategoride toplamak mümkündür. Bunlar, teşebbüs gelirleri, emek gelirleri, servet gelirleri ve sui generis gelirler olarak sayılabilir.⁶⁶

1.2.3.1. Teşebbüs Gelirleri

Teşebbüs gelirleri, kurulmuş olan bir teşebbüs çerçevesinde yürütülen faaliyetler sonucu elde edilen gelirleri kapsamakta olup GVK'da yer alan gelir unsurlarından ticari kazançlar ve zirai kazançlar bu kategoride ele alınmaktadır. Sermaye ve emek üretim sürecine sokularak teşebbüs gelirini oluşturmaktadır. Ancak burada sermaye unsuru ağırlıklı olup emek unsuru ikinci plandadır. Teşebbüs gelirleri, birer üretim faktörü olan sermaye ve emeğin üretim sürecine katılmaları sonucu ortaya çıkmakta olup burada teşebbüsün varlığı ve sürekliliği⁶⁷ önemlidir. Teşebbüs gelirleri daha önce açıklanan kaynak kuramı çerçevesinde değerlendirilmektedir.

⁶⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, A.e., s. 242.

⁶⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, A.e.

1.2.3.2. Emek Gelirleri

Emek karşılığı ya da emeğin ağırlıklı olduğu faaliyetler sonucu elde edilen gelirler bu kapsama girmektedir. GVK'da yer alan gelir unsurlarından ücretler ve serbest meslek kazançları bu gelir kategorisinde ele alınmaktadır. Ücret bağımlı, serbest meslek kazancı ise bağımsız emek gelirini ifade etmekte olup buradaki emek bedensel olabileceği gibi zihinsel⁶⁸ de olabilmektedir. Bu gelir kategorisinde yer alan gelirlerin kaynağını, üretim faktörlerinden olan emeğin oluşturması nedeniyle emek gelirleri de kaynak teorisi kapsamında ele alınmaktadır.

1.2.3.3. Sermaye (Servet) Gelirleri

Kişinin sahip olduğu servetin ya da sermayenin bir başkasının kullanımına bırakılması karşılığı elde edilen iratlardan oluşmaktadır. Burada kişi bizzat üretim faaliyetine katılmamaktadır. GVK, mali yatırım gelirlerini menkul sermaye iradı olarak tanımlıyor. Menkul sermaye iradı, genel olarak paranın kiralanması, bir işe yatırılması sayesinde elde edilen gelirdir.⁶⁹ Eğer kişi üretim faaliyetine bizzat katılır ise elde edeceği gelirin teşebbüs geliri olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. GVK'da yer alan gelir unsurlarından gayrimenkul sermaye iratları ile menkul sermaye iratları bu gelir kategorisinde ele alınmaktadır. Bu kategori içerisinde yer alan gelirler, bir kaynağa dayandığı için kaynak teorisi kapsamında değerlendirilmektedir.

1.2.3.4. Sui Generis Gelirler

Yukarıda belirtilen gelir kategorilerine girmeyen bir takım kazanç ve iratlar bu gelir kategorisi içinde değerlendirilmektedir. Bu grup Sui Generis ya da "kendine özgü kategori" olarak da adlandırılmaktadır. Sui Generis gelirler, diğer üç kategorinin aksine ortak özellikler taşımayan kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. Diğer kategorilerin kuramsal yapılarının benzer olmasına bu sonuncu kategori ile ortak noktalarının olmaması bir terminoloji sorunu⁷⁰ ile karşılaşmamıza neden olmaktadır.

⁶⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, A.e.

⁶⁹ Bulutoğlu, a.g.e., (2004), s. 62.

⁷⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.243,244.

Gelir Vergisi Kanunumuz bu kategorideki gelirleri “Diğer kazanç ve irat” olarak adlandırmaktadır. Diğer kategorilerde kavranamayan gelirlerin bu kategori çerçevesinde kavranarak vergi tabanının genişletilmesi amaçlanmaktadır. Sui generis gelirler safi artış teorisi kapsamında değerlendirilmektedir.⁷¹

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ikinci maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar yedi sınıf olarak belirtilmiş olup ilk altı sınıfta, üretim faktörlerinden ya da bileşiminden oluşan ve devamlılık arz edecek şekilde elde edilen gelirlere yer vermiş, yedinci türde ise bu gelirlerin devamlılık arz etmeyecek şekilde elde edilmesi halini “Diğer kazanç ve iratlar” başlığı altında “değer artış kazancı” ve “arızı kazançlar” alt türlerine ayırarak vergi kapsamına almıştır.⁷²

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda benimsenen gelir anlayışının ne olduğu açıkça belirtilmemiştir. Ancak, yukarıda da belirtildiği üzere, gelir vergisi kanunun ikinci maddesinde sayılan ilk altı gelir unsuru kaynak teorisi çerçevesinde, yedinci gelir unsuru olan “Diğer kazanç ve iratlar” ise safi artış teorisi çerçevesinde değerlendirilmektedir. Yani 193 sayılı gelir vergisi kanunu, tek bir gelir anlayışını esas almamakta ancak ağırlıklı olarak kaynak kuramına yer vermekte, bunun yanında istisnai olarak safi artış kuramını da dikkate almaktadır.⁷³

1.3. VERGİYİ DOĞURAN OLAY KAVRAMI VE SONUÇLARI

1.3.1. Vergiyi Doğuran Olay Kavramı

Vergi, devletin faaliyetlerini yerine getirebilmesi için kullandığı en yaygın finansman kaynağıdır.⁷⁴ Vergi, devletin veya devletin vergilendirme yetkisi verdiği kamu idarelerinin, kamu harcamalarına karşılık olarak gerçek ve tüzel kişilerden hukuki cebir altında, vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde ve karşılıksız olarak aldıkları ekonomik değerlerdir.⁷⁵ Devlet egemenlik hakkına dayanarak, toplum

⁷¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, A.e., s.244,245.

⁷² A. Bumin Doğrusöz, “Arızı Kazançlar” *Dünya Gazetesi*, Tarih:02.02.2006.

⁷³ Aksoy, a.g.e., s.151.

⁷⁴ Due, a.g.e., s.88.

⁷⁵ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, 12. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Eylül 2000, s.26.

halinde yaşamanın bir gereği olarak ortaya çıkan kamusal ihtiyaçların finansmanı için hukuki cebir altında vergi alma yetkisine sahiptir.⁷⁶ Vergiler ile devletin diğer gelir kaynakları arasındaki temel fark cebir unsurunun varlığıdır. Tespit edilen ölçülere göre vergi ödemesi gereken bir kişinin seçim hakkı yoktur.⁷⁷ Vergi borcunun doğumu için yürürlükteki bir vergi kanununda konuya ilişkin hüküm ya da hükümlerin bulunması ve ilgili kanun hüküm ya da hükümlerinin o yılda uygulanacağını Bütçe Kanununun C cetvelinde yer alması gerekmektedir. Bu husus, herhangi bir vergi uygulamasının genel nitelikteki ön koşuludur.⁷⁸

Vergi borcunun doğumu bakımından vergi konusunu oluşturan unsurlardan bir veya birkaçı statik veya pasif, bir tanesi ise aktif niteliktedir. Diğer unsurlar mevcut olsa dahi, vergi borcunun doğması için aktif unsurun gerçekleşmesi gerekir.⁷⁹ Her verginin bir konusu ve yükümlüsü bulunmaktadır. Ancak, verginin konusunun ve yükümlüsünün vergi kanunlarında belirtilmiş olması, devlet lehine bir vergi alacağını, fert ve kurumlar açısından da bir vergi borcunun doğması için yeterli değildir.⁸⁰ Yani, vergi borcunun doğması için verginin konusunun var olması yeterli olmayıp mükellefin verginin konusu ile kanunun öngördüğü şekilde ilişki içine girmesi gerekir.⁸¹ Çünkü, devlet açısından vergi alacağını fert ve kurumlar açısından da vergi borcunun doğması için bir takım hal ve şartların veya olayların meydana gelmesi gerekir.⁸² Diğer bir deyişle, fert ve kurumlar (verginin yükümlüsü) açısından vergi borcunun doğması; vergi kanunlarında belirtilen verginin konusu ile verginin yükümlüsü arasında kanunun aradığı şartların ve hukuki ilişkinin gerçekleşmesi halinde söz konusu olmaktadır.⁸³

⁷⁶ Zeynep Arıkan, “Vergilendirmede Demokrasi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:115, Nisan 1998, s.92.

⁷⁷ Due, **a.g.e.**, s.88.

⁷⁸ Özhan Uluatam, Yaşar Mehtibay, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, Ekim 2001, s.109.

⁷⁹ Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri**, Gözden Geçirilmiş Kısaltılmış Dördüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, s.70.

⁸⁰ Kırbaş, **a.g.e.**, s.99.

⁸¹ Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Güncelleşmiş 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006, s.83.

⁸² Aksoy, **a.g.e.**, s.32.

Kırbaş, **a.g.e.**, s. 99.

⁸³ Aksoy, **A.e.**, s.48,49.

Verginin konusunun kanunlarda gösterilmiş olması, genel olarak bir mali sonuç yaratmaz. Bir vergi borcunun ya da vergi alacağının meydana gelmesi için bazı şartların gerçekleşmiş olmasına bakılır.⁸⁴ Devletin vergi alacağının (yükümlü bakımından vergi borcunun) doğması, kanunda belirtilmiş ve açıklanmış olan olayların meydana gelmesine ya da hukuki durumun tamamlanmasına bağlıdır.⁸⁵ Ancak, ondan sonra mükellef açısından bir vergi borcundan söz edilebilir.⁸⁶ Vergi Usul Kanununa göre, “vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar”⁸⁷ denilmektedir. Dolayısıyla vergi alacağı bu olayın veya hukuki durumun meydana gelmesi ile doğmaktadır.⁸⁸ Kanun maddesinde de görüleceği üzere, vergiyi doğuran olay sadece vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuuna (meydana gelmesine) bağlanmamıştır. Kanun, konuyu daha geniş bir açıdan ifade edebilme bakımından hukuki durumun tamamlanmasını da kanun maddesi içine sokmuştur. Yani, yükümlünün bir şeyi fiilen elde etmeden hukuken elde ettiği hallerde ya da o şeyin hukuken elde edilmeksizin sadece fiilen elde edilmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın meydana geleceği kabul edilmektedir.⁸⁹

Konusu, yükümlüsü, matrahı ve oranı kanunda belirtilmiş olan soyut bir verginin, yükümlü bakımında belirli ve somut bir borç haline gelebilmesi gerekli olan etkene vergiyi doğuran olay denilmektedir. Vergiyi doğuran olay, bir durum, bir olay, bir eylem olabileceği gibi bir sözleşme, bir üretim ya da tüketim vb. şekillerde ortaya çıkabilmektedir.⁹⁰ Vergi ne üzerinden alınıyor ise o şey verginin konusudur.⁹¹ Verginin konusu ile vergiyi doğuran olay birbirinden farklı kavramlardır. Vergilerin konusu bir mal, bir hizmet veya bir işlem olabilir. Ancak bu mal, hizmet ya da işlemlerin yükümlülüğü söz konusu değildir. Çünkü, her vergi kanununda verginin mükellefi belirtilmiş ve genellikle bu verginin ödenmesinden

⁸⁴ Erginay, **Kamu Maliyesi**, s.42.

⁸⁵ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (2004), s.114.

⁸⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s.48-49.

⁸⁷ VUK, Md. 19/1.

⁸⁸ Dikmen, **a.g.e.**, s.69.

⁸⁹ Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 121, İstanbul, Ocak 2006, s. 125.

⁹⁰ Kırbaş, **a.g.e.**, s.99.

⁹¹ Dikmen, **a.g.e.**, s.67.

sorumlu olan da bu mükelleftir. Ancak, verginin mükellefi olan gerçek kişi veya kurumlar ile verginin konusu arasındaki belirli bazı ilişkiler sonucunda vergi borcu doğmaktadır. Gerçek kişi ve kurumlar açısından vergi borcunu doğuran söz konusu ilişkilere vergiyi doğuran olay (mükellefiyet doğurucu vakıa) denilmektedir.⁹² İşte, vergiyi doğuran olay; vergi kanunlarının, vergi borcunun doğumunu bağladıkları olay veya hukuki durum ya da vergi borcunun doğması için verginin konusu ile yükümlüsü arasında kanunun aradığı şartların ve ilişkinin doğması olarak tanımlanabilir.

Vergiyi doğuran olayın ne olduğu konusunda genellikle birleştiği halde, bu olayın yarattığı hukuki sonuçları konusunda farklı görüşler bulunmaktadır.⁹³ Vergi borcu, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mi yoksa vergi idaresinin tarh ve tahakkuk işlemlerini yapmasından sonra mı doğar konusu ve bu olayın yarattığı hukuki sonuçlar tartışmalıdır. Bir kısım yazarlar, vergi borcunun vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle, bir kısmının ise vergiyi doğuran olaydan sonra yetkili memurlar tarafından yapılan idari işlemler sonucu doğduğunu ileri sürmektedirler.⁹⁴

1.3.1.1. Vergi Borcunun, Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesiyle Doğduğunu İleri Süren Görüşler

Bu görüşü savunan yazarlara göre, vergi borcu veya hazinenin vergi alacağı, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andan itibaren doğmaktadır.⁹⁵ Yani, verginin konusu ile yükümlüsü arasında kanunun aradığı şartlar meydana gelir gelmez vergi borcu doğmuş sayılır. Ayrıca, vergi borcunun doğması için herhangi bir idari muameleye gerek yoktur.⁹⁶

İtalyan maliyecisi Giannini, vergi borcunun vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile kendiliğinden vücut bulması halini, haksız fiil sonucunda tazmin

⁹² Bedi N. Feyzioğlu, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1-4, Yıl:1952, s.52.

Dikmen, **a.g.e.**, s.69.

Aksoy, **a.g.e.**, s. 49.

⁹³ Feyzioğlu, **a.g.m.**, s.73.

⁹⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s.50.

⁹⁵ Feyzioğlu, **a.g.m.**, s.73.

⁹⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s.50.

borcunun doğmasına benzetmektedir. Haksız fiil durumunda nasıl tazmin borcu derhal doğuyorsa vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile de vergi borcu derhal kendiliğinden doğmaktadır. Bu esastan bir sapma olacaksa (uygulamada pek nadirdir) bunun kanunda açıkça belirtilmesine ihtiyaç vardır, demektedir. Bununla beraber, bu görüşü savunanlar, vergiyi doğuran olay ile verginin tahsil edilerek hazine veznesine girmesi arasında bir takım idari işlemlerin yapılmasına gerek bulunduğunu kabul ediyorlar. Ancak, bu idari işlemlerin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda doğmuş olan vergi borcunun, sadece tarh ve tahakkukunu sağlamaktan başka bir rolleri olmadığına inanmaktadırlar.⁹⁷

1.3.1.2. Vergi Borcunun, Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesinden Sonra Yapılan İdari İşlemlere Bağlı Olduğunu İleri Süren Görüşler

Bu görüşü savunan yazarlar, vergi borcunun veya devletin vergi alacağının doğuşunu, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra, yetkili memurlar tarafından yapılan idari işlemlerine bağlamaktadırlar. Diğer bir deyişle, vergi borcunun ya da devletin vergi alacağının doğması için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi yeterli değildir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra vergi idaresinin tarh ve tahakkuk işlemlerini tamamlaması gerekmektedir. Aksi durumda, yükümlü için vergi borcundan, devlet açısından ise vergi alacağından bahsedilemez, demektedirler.

Şüphesiz bu görüş taraftarları, vergi alacaklısının bir mükellef aleyhine bir vergi borcu ihdas edebilmesi için vergi kanunlarının gerektirdiği şartların yani vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerektiğini inkar etmemektedirler. Bu görüşü savunanların başında gelen Fransız Gaston Jeze, vergi borcunun ihdası için, vergiyi doğuran olayın önemini inkar etmemektedir. Hatta Jeze, vergi borcunun hesaplanması için, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte bulunan kanun hükümlerinin dikkate alınması gerektiğini kabul etmektedir.⁹⁸

⁹⁷ Feyzioğlu, **a.g.m.**, s.73,74.

⁹⁸ Aksoy, **a.g.e.**, s.51.
Feyzioğlu, **a.y.**, s.74,75.

Bu görüşü savunanlar, vergi borcunun doğumunu bağlı gördükleri idari muameleye verdikleri önemi, ona özel bir isim vermek suretiyle de göstermektedirler. Jeze'den başka Laferriere'de, idarenin bir kimseden muayyen bir vergi talep edebilmesi için kanunen aranan şartların o şahısta toplanmasına vergiyi doğuran olay (mükellefiyet doğurucu vakıa, müvellit hadise) dedikleri halde, o kimsenin bu vergi adına belirli bir tutar ödemeğe hukuken mecbur olmasını gerektiren idari muameleye, "vergi borcunu yaratan muamele" demektedirler.⁹⁹

Jeze, bu görüşünü ceza hukuku ile mukayese ederek desteklemektedir. Ceza hukukunda suç işlenmesinden sonra suçlunun hukuki durumu, ancak hakimin veya mahkemenin kararı ile belirlendiğine göre, vergi borcunun doğuşu açısından da, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra, vergi idaresi tarafından tarh ve tahakkuk işlemlerinin yapılması şarttır. Nasıl ki suç olmadan, hakim ceza uygulayamaz ise, aynı şekilde vergiyi doğuran olay meydana gelmeden de vergi dairesinin vergi salması mümkün değildir.¹⁰⁰

Damerville tarafından ileri sürülen bir görüşte ise, vergi borcunun oluşumunda vergiyi doğuran olayın hiçbir öneminin olmadığı, vergi borcunu idari işlemlerin doğurduğu ifade edilmektedir. Bu görüşe göre, vergiyi doğuran olayın, idarenin yetkilerini kullanması için bir şart olmaktan başka bir hukuki neticesi bulunmamaktadır.¹⁰¹

Ülkemizdeki mevzuat açısından vergi borcunun doğumu, vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır. Vergi borcu ya da devlet açısından vergi alacağı, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle doğar ve verginin o zamanki yürürlükte olan kanun hükümlerine göre tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekir.¹⁰² Mükellef için vergi borcu , devlet için vergi alacağı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğar. Vergi idaresinin yaptığı birtakım idari işlemler daha önce maddi olarak doğan borcun

⁹⁹ Feyzioğlu, a.y., s.75.

¹⁰⁰ Aksoy, a.g.e., s.51.

¹⁰¹ Aksoy, A.e., s.52.

¹⁰² Aksoy, A.e.

biçimsel olarak tamamlanmasıdır.¹⁰³ Devletin vergi alacağını talep etme hakkı ise vergileme döneminin sonunda doğar.

Anayasa Mahkemesi;¹⁰⁴ “... vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile meydana gelir. Bu olayın gerçekleşmesi, vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün subjektif ve ferdi bir hukuki duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması vergi yükümlülüğünün bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergiyi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır.” şeklinde karar vermiştir.

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile birlikte vergi borcu-alacağı ilişkisi hukuksal olarak kurulmuş olmaktadır. Vergi alacağı ilişkisinin, vergiyi doğuran olaydan sonra geçireceği aşamalar, vergi alacağının somutlaşmasına ve yürürlük gücü kazanmasına yarar. Yoksa vergi borcu-alacağı ilişkisi, daha sonra yapılacak somutlaştırıcı ve yürütücü işlemlerden önce de, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkmış bulunmaktadır. Vergiyi doğuran olay daha sonra yapılacak idari işlemlerin ön şartı olup vergiyi doğuran olay meydana gelmedikçe daha sonraki idari işlemlere geçilemez.¹⁰⁵

1.3.2. Vergiyi Doğuran Olayın Önemi

Her vergi için vergiyi doğuran olayın doğru bilinmesi ve doğru saptanması, işlemlerin, vergilerin kanuniliği ilkesi gereği hukuka uygun olarak tesisi bakımından önem taşımaktadır.¹⁰⁶ Vergilendirme yetkisi kural olarak, yasama organı tarafından kullanılır.¹⁰⁷ Bu kural, vergilerin ancak kanunla konulması (yasallık ilkesi), değiştirilmesi ve kaldırılması, bu konularda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olmaları anlamını taşımaktadır. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olay ile vergilerin

¹⁰³ Sadık Kırbaş, v.d. , **Vergi Uygulamaları**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:947, Eskişehir, 2003, s.43.

¹⁰⁴ AYM, 27.09.1988 tarih, 9/28, 16/29, (RG 26.12.1988), Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Beta Basım A.Ş., İstanbul, Aralık 2006, s. 130.

¹⁰⁵ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayın:3434, İstanbul, 1986/1987, s.92.

¹⁰⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.249.

¹⁰⁷ Anayasa , Md. 73.

yasallığı ilkesi arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Çünkü, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti, ancak vergiyi doğuran olayın vergi yasalarında açıkça belirtilmesiyle mümkün olmaktadır.¹⁰⁸ Vergi borcunun doğması için verginin konusunun var olması gerekli fakat yeterli bir şart değildir. Vergi borcunun ortaya çıkması için hem verginin konusunun olması hem de verginin konusu ile kişiler (verginin yükümlüsü) arasında vergi kanunlarında belirtilen türden bir ilişkinin saptanması, yani vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekir.¹⁰⁹ Yani, vergi yükümlüsünün, verginin konusu ile kanunun öngördüğü şekilde ilişkiye girmesi gerekir.¹¹⁰ Vergiyi doğuran olay gerçekleşmediği halde idarenin vergi salma yoluna gitmesi vergilendirme işlemini sakat kılmaktadır. Buna karşılık yükümlünün de kanun hükümleri çerçevesinde doğan vergi borcunu ödemekten kaçınması halinde, fiilin niteliğine göre, vergi kanunlarında belirtilen değişik ağırlık ve nitelikte cezalarla karşılaşması mümkündür.¹¹¹

Vergiyi doğuran olay, bir yandan devletin vergi alacağıının, diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olmaktadır.¹¹² Uygulamada, vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasındaki uyumsuzlukların önemli bir kısmı, vergiyi doğuran olay yani vergi borcunun doğumu konusunda ortaya çıkmaktadır. Çünkü vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğar ve bu olay sonucunda devlet ile yükümlü arasındaki borç alacak ilişkisi başlar. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olay konusu, vergi hukuku teorisi ve uygulaması bakımından üzerinde durulması gereken önemli konuların başında gelmektedir.¹¹³

Mükellefe düşen ödevlerin yerine getirilmesi ve vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin yetkilerini kullanması bakımından vergiyi doğuran olay büyük bir öneme sahiptir. Çünkü devlet açısından vergi alacağı, kişi ve kurumlar

¹⁰⁸ Öz, **a.g.e.**, s.37.

¹⁰⁹ Uluatam, Mehtibay, **a.g.e.**, s.110.

¹¹⁰ Yusuf Kıldıç, “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, **Yaklaşım Dergisi (e-yaklaşım)**, Sayı:33, Nisan 2006.(Çevrimiçi)<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006047967.htm>, 18 Eylül 2006.

¹¹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.249.

¹¹² Şenyüz, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, s.83.

¹¹³ Yusuf Karakoç, “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (I) (Gelirin Elde Edilmesi)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:181, Eylül 1996, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.

açısından ise vergi borcu vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile birlikte başlamaktadır. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olay, vergi borcunun hukuki sebebidir.¹¹⁴

Her vergi borcu ilişkisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte yürürlükte bulunan kanun hükümleri uygulanacağından, gelir vergisi bakımından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen “elde etme”nin meydana geldiği tarihin doğru olarak saptanması gerekir. Çünkü vergiyi doğuran olay hangi yılda gerçekleşmiş ise o yılın geliri sayılarak vergi matrahına dahil edilecektir. Örneğin bir kişi ya da kurumun 31 Aralık'ta elde ettiği gelir, o yılın kazancı olarak üç veya dört ay sonra vergilendirilirken bir gün sonra yani 1 Ocak'ta elde ettiği gelir ise onbeş veya onaltı ay sonra vergilendirilecektir. Ayrıca uygulanacak kanun hükümleri ile birlikte tabi olunacak oran, yararlanılacak istisna ve muafiyetlerde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte olan kanun hükümlerine göre belirlenecektir.¹¹⁵ Vergiyi doğuran olay meydana gelmeden vergi konulması mükellef yönünden hukuka aykırı, haksız ve devlete güveni sarsıcı bir işlemdir. Vergiyi doğuran olayın geç saptanması da vergi kaybına yol açmaktadır.¹¹⁶ Ayrıca zamanaşımı sürecinin tespiti açısından da vergiyi doğuran olayın tarihinin saptanması önem arz etmektedir.

1.3.3. Vergiyi Doğuran Olayın (Gelirin Elde Edilmesinin)

Sonuçları

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte mükellef açısından vergi borcu doğduğundan bir kısım şekli ve maddi ödevlerin yerine getirilmesi zorunluluğu ve bunlara bağlı olarak gerektiğinde ceza yaptırımını da gündeme gelebilecektir. Ayrıca tahakkuk zamanaşımı süresinin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı izleyen takvim yılı başından itibaren işlemeye başlayacağından,

¹¹⁴ Feyzioğlu, **a.g.m.**, s.56.

¹¹⁵ Kırbaş, **a.g.e.**, s.101.

Uluatam, Mehtibay, **a.g.e.**, s.109.

¹¹⁶ Kırbaş, v.d., **a.g.e.**, s.43.

vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih bu noktada da önemli bir işleve sahiptir.¹¹⁷

Aşağıda, gelirin elde edilmesinin yani vergiyi doğuran olayın; Vergi borcunun doğumu, vergilendirme ve beyan döneminin tespiti, zamanaşımı ve ceza uygulaması bakımından sonuçları üzerinde durulmaktadır.

1.3.3.1. Vergi Borcunun Doğumu Yönünden Sonuçları

Vergileme sürecinin en önemli devresi, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, vergileme sürecinin bütün devrelerinde etkisini gösterir.¹¹⁸ Mükellef açısından vergi borcu, devlet açısından ise vergi alacağı vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte başlamaktadır. Elde edilmeyen gelirin vergilendirilmesi söz konusu olamaz. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın tespit edilmesinin vergilendirme açısından büyük önem taşımaktadır.¹¹⁹ Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ise birlikte devletin vergi alacağı da doğar. Ancak devlet açısından vergi alacağının doğması vergiyi isteme hakkını doğurmaz. Devletin vergiyi isteme hakkı, vergiyi doğuran olayların meydana gelmesi (gelirin elde edilmesi) sırasında değil, vergilendirme döneminin sonunda doğar.¹²⁰

1.3.3.2. Vergilendirme Döneminin Tayini ve Beyan Yönünden Sonuçları

Elde edilen gelirin vergilendirileceği dönemin belirlenmesi açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanın tespiti önem arz etmektedir. Çünkü vergiyi doğuran olay hangi yılda meydana gelmiş ise o dönemin geliri sayılacak ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiği vergilendirme dönemin geliri olarak beyan edilecektir. Konu ile ilgili olarak Danıştay 13'üncü Dairesinin vermiş olduğu bir karar,¹²¹ “1958 yılında gayrimenkulun tahliyesi ve kiracılık hakkının devri karşılığı

¹¹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.249.

¹¹⁸ Mutluer, **a.g.e.**, s.126.

¹¹⁹ Halil Bağdınlı, v.d., **Gelir Vergisi Rehberi**, 2. Baskı, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Kurtiş Matbaacılık, Ankara, 2001, s.5.

¹²⁰ Musa Örmeci, “Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:154, Haziran 1994, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.

¹²¹ Dnş., 13.D., 20.11.1975 tarih ve E.1974/2354, K.1975/3463,(Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/003/003019001002.htm>, 04 Ocak 2006.

alınan tazminat, 1966 yılındaki mahkeme kararına dayanması nedeniyle, vergiyi doğuran olay, hukuki durumun tekemmülü ile 1966 yılında doğmuş kabul edilir.” şeklindedir.

Vergiyi doğuran olay meydana gelmedikçe diğer vergileme süreçleri için işlem yapılamaz.¹²² Ayrıca, vergiyi doğuran olay mükellefiyete ait bir kısım ödevlerin (defter tutulması, gelirin beyan edilmesi gibi) yerine getirilmesi bakımından da önemli sonuçlar doğurmaktadır. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olay sonucunda elde edilecek gelirin tespiti, tutulacak defterlerde doğru kayıtların yapılmasını gerekli kılmaktadır. Ayrıca elde edilen gelirin beyan edilme zamanını da tayin eden, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği vergilendirme dönemi olacaktır.¹²³

1.3.3.3. Zamanaşımı Süresi Yönünden Sonuçları

Zamanaşımı, süre geçmesi nedeniyle vergi alacağının ortadan kalkmasıdır.¹²⁴ Vergi Usul Kanununun 114’üncü maddesinde ise “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından bağliyerek beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.” hükmü yer almaktadır.

Zamanaşımının başlangıcı ancak vergiyi doğuran olayın tespit edilmesi ile anlaşılacaktır. Dolayısıyla, tahakkuk zamanaşımında en önemli unsurun vergiyi doğuran olay olduğu anlaşılmaktadır.¹²⁵ Tahakkuk zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlayacağından, elde etme yani vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih bu noktada önemli bir işleve sahip olmaktadır.¹²⁶

Daha öncede belirtildiği üzere, gelir bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların o takvim yılı sonundaki safi tutarıdır. Dolayısıyla, bir takvim yılı içinde vergiye tabi gelir elde edildiği takdirde, bu gelir üzerinden bir vergi borcu, yani devlet

¹²² Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.75.

¹²³ Örmeci, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/> , 06 Haziran 2006.

¹²⁴ VUK, Md. 113.

¹²⁵ Kırbaş, **a.g.e.**, s.147.

¹²⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.250.

açısından bir vergi alacağı doğmuştur. Böyle bir durumda zamanaşımı süresi, hemen ertesi takvim yılından başlamak üzere beşinci takvim yılı sonunda bitecektir.¹²⁷

Zamanaşımı, vergi borçlusu (mükellef) açısından kazandırıcı, vergi alacaklısı (devlet) yönünden kaybettirici bir haktır. Zamanaşımı süresinin dolmasından sonra mükelleften vergi talep edilemez. Dolayısıyla, zamanaşımı süresinin başlangıcının tespit edilmesi bakımından vergiyi doğuran olay önem kazanmaktadır.¹²⁸

1.3.3.4. Ceza Uygulaması Yönünden Sonuçları

Ceza uygulaması bakımından zamanaşımı müessesesi Vergi Usul Kanununu 374'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde de;

Vergi ziyai cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak;

VUK'un 353 ve mükerrer 355. maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl,

Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;"

geçtikten sonra vergi cezası kesilemez.

Bu farklılığın nedeni, vergi ziyai cezasının herhangi bir vergi kaybı ile ilgili olmasından kaynaklanmaktadır.¹²⁹

Yukarıda verilen VUK'un 374'üncü maddesi hükmünden de anlaşılacağı üzere, ceza uygulaması bakımından zamanaşımı süresinin hesabında da vergiyi doğuran olay önemli bir gösterge olmaktadır. Ceza kesmede zamanaşımı süresinin hesaplanmasında , vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını takip eden yılın birinci gününden itibaren başlanmaktadır. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olayın

¹²⁷ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995, s. 94.

¹²⁸ Örmeci, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/> , 06 Haziran 2006.

¹²⁹ Öncel, Kumrulu,Çağan, **a.g.e.**, s.135,136.

meydana geldiği zaman, vergi cezalarının kesilme süresinin tayininde de önemli bir fonksiyona sahiptir.¹³⁰

Vergiyi doğuran olayın ortaya çıktığı veya hukuki durumun gerçekleştiği tarih, vergi alacağının doğum tarihi olarak esas alınacağından, o tarihte yürürlükte bulunan vergi yasalarında yer alan hükümler çerçevesinde işlem yapılması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.¹³¹

Anayasa Mahkemesi kararı¹³² ile iptal edilen vergi ziyai cezasının uygulanması, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte yürürlükte bulunan kanun hükümleri çerçevesinde işlem yapılması zorunluluğu kapsamında değerlendirildiğinde, uygulama ile ilgili sorunlar ortaya çıkabilecektir. Çünkü, bir suç işlendiğinde söz konusu suça, işlendiği tarihte yürürlükte bulunan ceza hükümlerinin uygulanması gerekir. Vergi ziyai cezası hükmünün yürürlükte olduğu tarihte işlenen bir vergi ziyai suçu, bu cezanın yerine başka bir cezanın geldiği dönemde ortaya çıkarsa; Anayasa Mahkemesinin iptal kararı verdiği hüküm mü yoksa yeni hüküm mü uygulanacaktır? Bu konuda yeni bir düzenleme yapıldığında eski hükümler geçerliken ortaya çıkartılan vergi ziyai suçuna kesilecek ceza tartışmalara konu olabilecektir.¹³³

1.3.4. Vergiyi Doğuran Olayın Kanunlarla Yasaklanmış Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesinde; "Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz" hükmü yer almaktadır. Söz konusu kanun hükmüne göre, vergiyi doğuran olay hukuka ve genel ahlak kurallarına aykırı olsa bile vergilendirme süreci uygulanmaktadır. Yani, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için, mutlaka verginin konusunu oluşturan faaliyetlerin hukuka uygun bir şekilde gerçekleşmiş

¹³⁰ Örmeci, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.

¹³¹ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 2.Baskı ,Gazi Kitabevi, Ankara, 1998, s.7.

¹³² Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2001/3, K.2005/4, (20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır).

¹³³ Kıldış, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006047967.htm>, 18 Eylül 2006.

olması gerekmez. Hukuka uygun olmayan, yasaklanmış bazı durumlarda da vergiyi doğuran olay meydana gelebilir.¹³⁴

Danıştay Dördüncü Dairesinin konu ile ilgili olarak vermiş olduğu karar,¹³⁵

“Bir kimsenin tıp mesleğinin icrasına ilişkin mevzuata aykırı olarak seyyar dışçılık yapmasının mükellefiyetini etkilemeyeceği” şeklindedir.

Danıştay Üçüncü Dairenin bir kararında,¹³⁶

“Vergi Usul Kanunu’na göre, vergiyi doğuran olayın kanunla yasak edilmiş olması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağından, naylon fatura ticareti yapanların bu işlerden dolayı ticari kazanç elde ettikleri kabul edilerek vergilendirilecektir.” şeklinde karar vermiştir.

Diğer taraftan, 90 Sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin,¹³⁷ 545 sayılı KHK¹³⁸ ile değişik 9’uncu maddesinde sayılan işlemler tefecilik¹³⁹ sayılmakta ve söz konusu tefecilik faaliyeti 90 Sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 15’inci maddesi hükümleri doğrultusunda cezalandırılmaktadır.

İkrazatçılık, ödünç para verme işleminin, yetkili makamlardan faaliyet izni almak suretiyle yasal zeminde yapılması, tefecilik ise söz konusu işlemin faaliyet izni almadan yasal olmayan yollardan yapılmasıdır. İkrazatçılık ve tefecilik faaliyetlerinden elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak, tefecilik faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin vergisel

¹³⁴ Mutluer, **a.g.e.**, s.126.

¹³⁵ Dnş., 4. D., 10.03.1973 tarih, E.1971/3259, K.1973/1115, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/003/003009001002.htm>, 04 Nisan 2006.

¹³⁶ Dnş., 3. D., 26.01.1994 tarih, E.1992/883, K. 1994/179, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/003/003009001004.htm>, 04 Nisan 2006.

¹³⁷ 06.10.1983 tarih ve 18183 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹³⁸ 27.06.1994 tarih ve 21973 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹³⁹ İkrazatçılık yapmak üzere izin almadan, faiz veya her ne ad altında olursa olsun, bir ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle, ödünç para verme işlemlerinin yapılması veya bu işlerin meslek ittihaz edilmesi ve Kanun Hükmünde Kararname uyarınca alınan ikrazatçılık izni iptal edildiği halde, ödünç para verme işlerine devam edilmesi, tefecilik sayılır.

boyutunun kavranması da son derece güçtür. Çünkü tefecilik faaliyeti yasal olmayan bir işlem olup, ceza hukuku yönünden suç unsuru taşıdığından, tefeciler ikraz işlemini gizli olarak yapmaktadırlar.¹⁴⁰

Tefecilik işleminin yasal olmayan bir faaliyet olması, bu tür faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine engel değildir. Bu durum yukarıda verilen VUK'un 9'uncu maddesi hükmünden de açıkça anlaşılmaktadır. İkrazatçılık-tefecilik faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin ticari kazanç mı? yoksa menkul sermaye iradı mı? sayılacağı konusu 104 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Söz konusu tebliğde de belirtildiği üzere, Ödünç para verme işi mutat meslek haline getirilmiş ise bu faaliyet ikrazatçılık sayılacak ve elde edilen gelir, GVK'nın 37'nci maddesinde yer alan ticari kazanç hükümlerine göre vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, borç para vermeyi itiyat¹⁴¹ getirmemiş olanların (ortada "Devamlılık" ve "Tekerrür veya Taaddüt"¹⁴²) olmaması hasebiyle) arızı olarak veya tesadüfen ve ticari bir faaliyete bağlı olmayarak ikraz ettikleri paralar karşılığında elde ettikleri gelirler menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir.

1.4. GELİR VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Gelir vergisinin konusu, gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay, verginin konusuna giren kazanç veya iradın elde edilmesidir. Elde edilmeyen gelirin vergilendirilmesi söz konusu olamayacağından dolayı gelirin elde edilmesi vergilendirme açısından büyük önem taşımaktadır.¹⁴³ Gerçek kişilerin malvarlığında meydana gelen herhangi bir zenginleşme, GVK'da belirtilen gelir unsurları kapsamına girdiği ölçüde, vergiyi doğuran olaydan söz edilebilir. Diğer bir deyişle, gerçek kişilerin malvarlığında meydana gelen her zenginleşmenin arkasında bir olay vardır, ancak, bu olay her zaman vergiyi doğuran olay değildir. Bir gerçek kişinin

¹⁴⁰ A. Ercan Yıldırım, "İkrazatçılık ve Tefecilik Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:105, Eylül 2001, s.235.

¹⁴¹ Alışkanlık, huy.

¹⁴² Çokluk, çoğalma, sayısı artma.

¹⁴³ Bağdımlı v.d., **a.g.e.**, s. 5.

kumardan kazandığı paralarla malvarlığını zenginleştirmesinde, gelir vergisi yönünden, herhangi bir vergi doğuran olay yoktur.

Dolayısıyla gelirin elde edilmesi, gelir vergisinde vergiyi doğuran olaydır diyebiliriz. Ancak GVK’da elde etme kavramı tanımlanmamıştır. Dolayısıyla “elde etme” kavramının tanımlanması öğretiyeye düşmektedir.¹⁴⁴ Aşağıda, gelir vergisinde vergiyi doğuran olay olan “elde etme” kavramı ve “elde etme” aşamaları incelenmektedir.

1.4.1. Elde Etme Kavramı ve Aşamaları

1.4.1.1. Elde Etme Kavramı

Gelir, Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla gelir vergisinde vergiyi doğuran olay “elde etme” kavramına bağlanmaktadır. Anılan madde dışında kanun çeşitli maddelerinde “elde etme” kavramına yer vermektedir. Örneğin, 70,75,82,84,101,102, geçici 8 ve geçici 18. maddelerinde aynı ifadenin kullanıldığı, kanunun tümü gözden geçirildiğinde “elde etme” kavramı için bir tanım verilmediği görülmektedir. Ancak 39’uncu maddenin 2’nci fıkrasında ise “elde etme” kavramı için dolaylı bir tanıma yer verilmektedir. Anılan maddede, “Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları.....ifade eder.” Bu ifade elde etme kavramının tanımı olarak kabul edilse bile, tüm gelir unsurlarını kapsayan bir tanımdan daha çok ticari kazançlarla ilgili bir nitelime olduğunun düşünülmesi daha doğru olacaktır.¹⁴⁵ Ancak bu hüküm, önemli olan ve üzerinde durulması gereken iki kavrama, yani “tahsil” ve “tahakkuk” a yer vermesi nedeniyle ayrı bir önem taşımaktadır.¹⁴⁶ Çalışmamın ileriki bölümlerinde “tahsil” ve “tahakkuk” kavramları üzerinde durulacaktır.

Gelir en genel şekliyle bireyin belli bir dönemde satın alma gücünde ortaya çıkan artıştır.¹⁴⁷ Bu artışın gerçekleşmesi ile gelir bakımından elde etmenin söz

¹⁴⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 249.

¹⁴⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **A.e.**, s. 248.

¹⁴⁶ Karakoç, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.

¹⁴⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.238.

konusu olduğu söylenebilir. Gelir elde etme ise bir gerçek kişinin emek sarf ederek ya da sermaye yatırarak veya emek ile sermayesini birleştirerek ücret, irat¹⁴⁸ ya da kazanç¹⁴⁹ şeklinde yeni değerler edinmek suretiyle malvarlığını artırması olarak tanımlanabilir. Ancak bir gerçek kişinin malvarlığında meydana gelen bir artış, gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurları kapsamına girdiği ölçüde, gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olaydan söz edilebilir. Bir başka deyişle, gerçek kişilerin malvarlığında meydana gelen her artış, gelir vergisi açısından her zaman vergiyi doğuran olayı oluşturmamaktadır. Örneğin, bir gerçek kişinin miras ya da hibe yoluyla edindiği değerler nedeniyle malvarlığındaki bir artış, gelir vergisi yönünden değil, veraset ve intikal vergisi yönünden vergiyi doğuran olay olmaktadır.¹⁵⁰

Gelir Vergisi Kanunu genel düzenlemeleri arasında elde etme kavramını açıklamamakla birlikte değişik kazanç ve irat türlerinin vergilendirilmesi ile ilgili hükümlerinde, her bir kazanç ve irat bakımından vergiyi doğuran olayın tespiti için farklı kavramlar kullanılmaktadır. Örneğin, ticari ve zirai kazançlarla ilgili 37 ve 52'inci maddelerde “doğma”, 39'uncu madde ile 55'inci maddede “tahsil edilen ve tahakkuk eden hasılat”, serbest meslek kazançlarını konu alan 65'inci maddede “doğma” ücretleri düzenleyen 61'inci madde “ödeme”, 96'ncı maddede “nakden veya hesaben ödeme” gibi terimlerin kullanıldığı görülmektedir. Bunun gibi serbest meslek kazançları için 67'nci maddede, gayrimenkul sermaye iratları için 72'nci madde ile arızı kazançları düzenleyen geçici 56'ncı maddede “tahsil ve alma”, 98'inci madde ise “ödeme” veya “tahakkuk” gibi terimlere yer verilmektedir.

1.4.1.2. Elde Etmenin Aşamaları

Gelir Vergisi Kanunu genel düzenlemeleri arasında “elde etme” kavramını açıklamaması nedeniyle, anılan kavramın ne anlama geldiğinin belirlenmesi görevi bilim adamları ve yargı organlarına düşmektedir. Ancak bu belirlemenin kolay

¹⁴⁸ Sermayenin başkasına kullandırılması sonucu elde edilen hasılatı kapsamaktadır. Örneğin gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradından elde edilen hasılat bu kapsamda değerlendirilmektedir.

¹⁴⁹ Bedensel, zihinsel çalışma ile veya emekle sermayenin birleşmesinden elde edilen hasılatı ifade etmektedir.

¹⁵⁰ Karakoç, a.g.m., (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.

olmadığını kabul etmek gerekir. Elde etme, bir değer in kişinin malvarlığına katılması olarak ifade edilebilir.¹⁵¹ Türkçe yazında ve değişik yargı kararlarında “elde etme” kavramının geleneksel olarak tahakkuk ve tahsil kavramları esas alınarak açıklanmaktadır. Bunun yanısıra elde etme kavramının daha ayrıntılı açıklanabilmesi amacıyla, kavramın farklı esaslar çerçevesinde açıklanmaya çalışıldığı görülmektedir.¹⁵² Bunlar tahakkuk, hukuki tasarruf, ekonomik tasarruf ve tahsil (fiili tasarruf) esaslarıdır.

1.4.1.2.1. Tahakkuk

Tahakkuk, Arapça bir kelime olup gerçekleşme, bir alacağın veya borcun ödenebilecek duruma gelmesi, bir parasal alacak hakkının doğması anlamlarında kullanılmaktadır.¹⁵³ Tahakkuk kavramı, muhasebe bilimi tarafından bir “alacak hakkı”nın doğduğunu anlatmak için kullanılmaktadır.¹⁵⁴ Tahakkuk, gelirin nitelik ve tutar olarak kesinleşmesi olup, tahakkuk etmiş gelirlerin talep edilebilir hale gelmesidir.¹⁵⁵ Bunun için geliri doğuran olayın eksiksiz olarak meydana gelmiş olması gerekir. Tahakkuk, doğal olarak gelire hak kazanılmış olmasını da içerir. Diğer bir deyişle, hak kazanılmayan gelirin tahakkuk etmesi söz konusu olamaz.¹⁵⁶ Tahakkuk esası, gelirin elde edilmiş olması için hukuken o gelire alacaklı olmayı yeterli saymaktadır.

Vergiyi doğuran olayın eksiksiz olarak gerçekleşmesi sonucunda, gelirin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesi ile gelir tahakkuk etmiş olmaktadır.¹⁵⁷ Tahakkuk esasında, elde etme açısından gelirin kesinleşmiş olması yeterlidir.¹⁵⁸

¹⁵¹ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş 6.Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000, s.10.

¹⁵² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.249.

¹⁵³ Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Geliştirilmiş 3. Baskı, Güzem Can Yayınları:18, İstanbul, 2002, s.592.

¹⁵⁴ Salih Özel, “Türk Vergi Sisteminde Gelir Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:165, Eylül 2006, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006098458.htm>, 07 Kasım 2006.

¹⁵⁵ Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s.11.

¹⁵⁶ Yılmaz Özbacı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak 2003, s. 81.

¹⁵⁷ Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2001**, Acar Matbaacılık, İstanbul, 2001, s.8.

¹⁵⁸ Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s.11.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere tahakkuk, gelirin elde edilmesinin birinci aşaması hukuken ve ekonomik bir olay olarak doğuş anıdır.¹⁵⁹ Gelirin nitelik ve tutar olarak kesinleşmesi yani gelirin tahakkuk etmesi, alacak hakkının doğması için yeterli değildir. Alacak hakkının doğmasının ikinci aşaması, alacağın istenebilir hale gelmesidir. Alacağın istenebilir hale gelmesine, hukuk dilinde “hukuki tasarruf” adı verilmektedir.

Yukarıda açıklanan, gelirin tahakkuku kavramı ile VUK’un 22’nci maddesinde yer alan verginin tahakkuku kavramları farklı anlamlar içermektedir. VUK’un 22’nci maddesinde yer alan tahakkuk kavramı, yine VUK’un 19’uncu maddesinde belirtilen, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra, verginin tarhi, tebliği, tahakkuku ve tahsili aşamaları içerisinde yer alan ve “ tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesini” ifade eden bir kavramdır. Ancak, gelirin tahakkuku ise vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine yönelik bir kavramdır.¹⁶⁰

1.4.1.2.2. Hukuki Tasarruf

Hukuki tasarruf, gelir sahibinin gelir üzerinde talepte bulunma hakkını¹⁶¹ yani gelirin sahibi tarafından istenebilir hale gelmesini ifade eder. Başka bir deyişle, tahakkuk etmiş gelir üzerinden talepte bulunma hakkının doğması, gelirin istenilmesinde bir hakkın doğmuş olmasıdır.¹⁶² Gelirin nitelik ve tutar olarak kesinlik kazanıp tahakkuk etmesi, sahibinin talep hakkını mutlaka beraberinde getirmez. Talep hakkının doğması için vadesi veya ödeme süresinin dolmuş olması gerekir. Örneğin aylık ya da haftalık esasında çalışan ücretlinin ücreti günlük devreler itibarıyla tahakkuk eder yani nitelik ve tutar olarak kesinleşir. Ancak, ödemenin aylık ya da haftalık olarak yapılacağı kararlaştırılmış ise bu devreler dolmadan ücretlinin ücret geliri üzerinde talep hakkı doğmaz. Kısaca hukuki tasarruf, sahibinin gelir üzerinde talepte bulunma hakkının doğuşu, gelirin sahibi tarafından elde edilebilir hale gelmesidir. Gelirin elde edilmesinde kural olarak en önemli aşama, hukuki

¹⁵⁹ Özel, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006098458.htm>, 07 Kasım 2006.

¹⁶⁰ Öz, **a.g.e.**, s. 45.

¹⁶¹ 19.01.1996 tarih ve 22528 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 191 No.lu GVK Genel Tebliği.

¹⁶² Erginay, **Vergi Hukuku**, s.156.

tasarruf hakkının doğuşudur.¹⁶³ Gelirin sahibi tarafından istenebilir, talep edilebilir hale gelmesi, gelirin gerçekleştiği anlamına gelmemektedir. Aynı zamanda gelirin, sahibinin emrine, kullanımına hazır olması yani edimin gerçekleşmesi diğer bir deyişle “ekonomik tasarruf” aşamasına ulaşması gerekmektedir.

1.4.1.2.3. Ekonomik Tasarruf

Ekonomik tasarruf, ödemeyi yapacak olan tarafından, gelirin sahibinin emrine amade kılınmasını ifade eder.¹⁶⁴ Başka bir deyişle, gelir üzerinde hukuki tasarruf hakkı olan gelir sahibinin, geliri kendi ekonomik alanı içerisine alma imkanının doğması, yani talep edilebilir durumda olan gelirin, ödemeyi yapacak olan tarafından fiilen ödemeye hazır tutulmasıdır. Ancak, gelirin sahibinin emrine amade kılınmasını ifade eden ekonomik tasarruf imkanının belirlenmesi, ödemeyi yapacak olanın, hangi anda ödeme yapmaya hazır hale gelmiş olduğunu tespit edilmesi ve bunun ölçülerinin açık olarak ortaya konması her zaman mümkün olmaz. Bu nedenle hukuki tasarruf karine olarak, ekonomik tasarrufu da kapsar yani ekonomik tasarrufun hukuki tasarruf imkanı ile birlikte doğmuş olduğu kabul edilir.¹⁶⁵ Ölçüleri belirlenmiş olan hukuki tasarruf imkanının doğmuş olmasına karşın, gelire ekonomik bakımından tasarruf edilemediğinin iddia edilmesi halinde, bunu ispatı gelirin sahibine yani mükellefe aittir. Aksi durumda, gelirin hukuken talep edilebilir hale geldiği yani hukuki tasarruf hakkının doğuşu ile birlikte, ekonomik tasarruf imkanına da sahip olduğu, ancak bu imkanın gelir sahibi tarafından kendi istek ve iradesi doğrultusunda kullanılmadığı dolayısıyla gelir üzerindeki tasarruf hakkının karşı tarafa bırakılmış olduğu kabul edilir.¹⁶⁶ Ancak, hukuki tasarruf hakkının doğuşu ile geliri elde ettiği kabul edilen gelir sahibinin, gerekli fiili ve hukuki girişimlerde bulunduğu halde, gelirin tahsil edilemediğini ispat etmesi halinde, elde etmenin yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediğini kabul etmek gerekir. Fiilen ödenecek aşamaya gelen gelirin, kişinin malvarlığına dahil olması “fiili tasarruf” olarak adlandırılmaktadır.

¹⁶³ Özbalcı, **a.g.e.**, s. 81.

¹⁶⁴ 19.01.1996 tarih ve 22528 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 191 No.lu GVK Genel Tebliği.

¹⁶⁵ HUD, **a.g.e.**, s. 8.

¹⁶⁶ Özbalcı, **a.g.e.**, s.81.

1.4.1.2.4. Tahsil (Fiili Tasarruf)

Tahsil, Arapça kökenli bir kelime olup, bir alacak veya borcun ödenmesi, hesabın kapatılması, alacak ve borç durumunun sıfıra indirilmesi anlamlarında kullanılmaktadır.¹⁶⁷ Tahsil kelimesi yerine fiili tasarruf kelimesi de kullanılabilir.¹⁶⁸ Fiili tasarruf (tahsil), gelirin nakit veya ayın olarak maddi bir değer ya da gayrimaddi bir servet unsuru olarak gelir sahibinin malvarlığına dahil olmasını ifade eder.¹⁶⁹ Diğer bir deyişle, gelir, sahibine fiilen ödenmiş ve gelir üzerinde sahibinin fiili egemenliği sağlanmış olup gelir ödemeyi yapanın tasarrufundan bütün unsurları ile çıkmış ve sahibinin malvarlığına girmiştir.¹⁷⁰ Fiili ödemeye, elden para verilmesi, banka hesabına para yatırılması, çalışana lojman tahsis edilmesi veya giyecek-yiyecek yardımı yapılması örnek olarak gösterilebilir. Bunlardan ilk ikisi nakdi ödemeye, diğer ikisi ise aynı ödemeye örnek olarak gösterilebilir.¹⁷¹ Nakden tahsil, kazanç veya iradın fiilen para olarak elde edilmesidir. Aynı tahsil ise, ürün veya hizmet bedelinin benzer şekilde diğer bir ürün veya hizmet ile ödenmesidir. Barter işlemleri buna örnek olarak gösterilebilir.¹⁷²

Fiili tasarruf, gelir vergisi konusuna giren kazanç ve irat unsurlarının elde edilmesinin tespitinde hukuki ve ekonomik tasarrufu izleyen sonuncu aşamayı teşkil eder. Ancak, bazı özel durumlarda gelir, hukuken talep edilebilme imkanı bulunmamakla birlikte, fiilen elde edilmiş olabilir.¹⁷³

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, hukuki ve ekonomik tasarruf arasında bir paralellik olduğunu, ekonomik tasarrufun ise bir başka yönü ile fiili tasarrufla birleştiğini söyleyebiliriz. Çünkü, ekonomik tasarruf (gelirin, gelir sahibinin emrine amade kılınması¹⁷⁴) hakkının doğuşu, fiili tasarrufun da gerçekleşmiş olduğunu

¹⁶⁷ Seyidoğlu, **a.g.e.**, s.593.

¹⁶⁸ Öz, **a.g.e.**, s.46.

¹⁶⁹ Özbacı, **a.g.e.**, s.82.

HUD, **a.g.e.**, s.8.

¹⁷⁰ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.156.

¹⁷¹ Yılmaz Aliefendioğlu, "Türk Vergi Hukukunda "Hesaben veya Kayden Ödeme" Kavramı ve Gelirin Elde Edilme Zamanı", **Danıştay Dergisi Cumhuriyetin 50.Yılı Özel Sayısı**, Ankara, 1973, s.191.

¹⁷² Öz, **a.g.e.**, s.46.

¹⁷³ Özbacı, **a.g.e.**, s.82.

¹⁷⁴ Emre amade kılınmasından kasıt; gelirin istendiği anda sahibine ödenecek hale gelmiş olmasıdır.

gösterir. Elde etmede hukuki tasarrufun (talep hakkının doğuşunun) önemi; hukuki tasarruf, ekonomik tasarruf ve fiili tasarrufun bir anlamda özdeş olmasından kaynaklanmaktadır.¹⁷⁵ Dolayısıyla, gelirin elde edilmesinde önemli olay, “hukuki ve ekonomik” tasarruf hakkının doğmasıdır. Geliri elde edenin yani yükümlünün elde ettiği gelirin bir bölümünü vergi olarak ödeyebilmesi için anılan gelirin tasarrufuna girmesi veya girmesi için hiçbir engelin kalmamış olması gerekir.

Tahsil (Fiili Tasarruf) esaslı gelirin fiilen elde edilmesini, tahakkuk esaslı ise elde etme açısından gelirin kesinleşmiş olmasını yeterli görmektedir. Tahsil ve tahakkuk esasları arasındaki en önemli farklardan biri, gelirlerin kesinleşmesi ile fiilen elde edilmesi arasındaki zaman farklılığıdır.¹⁷⁶

1.4.2. Elde Etme Kavramının Hukuki Açıdan İncelenmesi

Türkçe yazında elde etme kavramı, muhasebe kavramları ve bilanço ilkeleri çerçevesinde açıklanmaya çalışılmaktadır. Buna göre, kanundaki düzenlemelerde dikkate alınmak suretiyle gelirin elde edilmesinde, tahakkuk ve tahsil ilkelerinin geçerli olduğu ifade edilmektedir.¹⁷⁷ Gelir Vergisi Kanununun “elde etme” ile ilgili hükümleri incelendiğinde, gelirin elde edilmesinde, ilke olarak tahsil esaslı benimsenmekle birlikte, ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esaslı yeterli sayılmaktadır.¹⁷⁸ Kuşkusuz bu tür açıklamalarda kanun hükümlerine dayanılmakla birlikte, kavramın belirlenmesi bakımından yeterli bir hukuki temele yer verilmediği söylenebilir. Ancak, “elde etme” kavramının belli hukuki kategorilere göre açıklanması zorunludur. Böylece kavramı temellendirme ihtiyacı, hukuki ölçütler aramayı gerekli kılmaktadır. Hukuki kategoriler itibarıyla yapmaya çalışacağımız analizde de muhasebeleştirme ilkeleri ile ekonomik nitelikten yararlanma söz konusu olmaktadır. Diğer bir deyişle, elde etme kavramının ekonomi, muhasebe ve hukuk konularının kesiştiği ortak bir alanda açıklanması gerekmektedir. Bununla birlikte, çalışmada hukuki yaklaşıma ağırlık verilmekle birlikte, hukuki bakış açısı içinde

¹⁷⁵ Özbalcı, **a.g.e.**, s.82.

¹⁷⁶ Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s.11.

¹⁷⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.250.

¹⁷⁸ Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s.11.

Öncel, Kumrulu, Çağan, **A.e.**

ekonomik-kuramsal temel de dikkate alındığında aşağıda açıklandığı gibi bir çözümlemenin geliştirilmesi mümkündür.¹⁷⁹

Ekonomik anlamda kişinin satınalma gücünde meydana gelen bir artış, hukuki açıdan kişinin malvarlığındaki bir artışını doğurmaktadır. Anılan artış, GVK'nın 2'nci maddesinde yer alan gelir unsurlarından birinden kaynaklanıyor ise, gelir elde edilmiş, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır. Satın alma gücünde ya da malvarlığındaki artış bir alacak hakkının doğması ya da belli maddi değerlerin fiilen malvarlığına girmesi suretiyle meydana gelebilir. Bu kapsamda, muhasebeleştirme kavramları olarak tahakkuk ilkesi (alacak hakkının doğması) ve tahsil ilkesi (ödeme) de malvarlığındaki değişik artış biçimlerini yansıtan kavramları oluşturmaktadırlar. Böylece elde etme kavramını hukuki kategoriler itibariyle ifade edilmek istendiğinde, yukarıda bahsedilen tahakkuk ve tahsil ayırımına paralel olarak şu hukuki bölümlenmeye gidildiği görülmektedir.

- Alacak olarak doğma,
- Edim (ödeme),

Gelir Vergisi Kanunu kapsamında vergilendirilen değişik gelir türleri açısından elde etme kavramının açıklanmasında yukarıdaki ikili ayırım bize yardımcı olmakla beraber, bazı özel durumlarda gelirin elde edilmiş sayılması için anılan ayırımın yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu özel durumları da içine alacak ve karşılayacak biçimde, bölümlenmeyi daha da geliştirmek, konuyu üçlü bir ayırım çerçevesinde irdelemek mümkündür. Buna göre, elde etme kavramını, aşağıdaki üçlü hukuki ayırıma göre irdelemek uygun düşmektedir.

- Alacak Olarak Doğma,
- Talep Edilebilir Hale Gelme,
- Ödemenin (Edimin) Gerçekleşmesi.¹⁸⁰

¹⁷⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, A.e., s.251.

¹⁸⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, A.e.

Yapılan ayırımın işlevini ve önemini belirtmek istersek şunları söyleyebiliriz: Ödemesi vadeye bağlanmış olan alacaklarda olduğu gibi doğan bir alacak her zaman talep edilebilir durumda olmayabilir. Alacağın doğması, gelirin elde edilmesi için yeterli sayıldığında, vadeli alacak kadar gelir elde edilmiş sayılacaktır.¹⁸¹ Örneğin, ticari kazançlar bakımından, gelirin elde edilmiş sayılması için, alacağın doğması yeterli görülmüştür. Bunun yanında şüpheli ya da değersiz hale gelen alacaklar bakımından, önce elde edilmiş sayılma, daha sonra ise zarar sayılma söz konusu olmaktadır. Şarta bağlı alacaklarda ise şart gerçekleşmeden önce alacak doğmamış sayılacağından elde etmeden söz edilemez.¹⁸² Ancak, borçlunun borcunu ödemeye hazır olduğu bir durumda alacaklının herhangi bir nedenle temerrüde düşmesi tahsil ilkesinin (ödemenin) esas tutulması halinde vergi açısından elde etmenin gerçekleşmemiş sayılması sonucunu doğurabilecektir. Anılan durum karşısında yani bir gelir unsurunun elde edilmiş sayılmasının esas itibariyle tahsil esasına (ödemeye) bağlanmış olması halinde, ikinci alt ayırım uyarınca, talep edilebilir hale gelme, ayrıca değerlendirilmesi gereken bir ölçüt olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, esas olarak tahsil esasına (ödeme) göre vergilendirilen ücretler, menkul sermaye iratları gibi gelir unsurlarında, hak sahibinin (alacaklının) bunu talep edebilir (hukuki tasarruf) hale gelmesi, elde etme için yeterli sayılmaktadır.¹⁸³

Alacak olarak doğma ilke olarak tahakkuk esasına, ödeme (edim) kavramı ise yine ilke olarak tahsil aşamasına tekabül etmektedir.¹⁸⁴ Ödeme kavramı genel anlamda, bir değer ya da değerler dizisinin ödeme yapılacak kişinin malvarlığına aktarılması, onun tercih ve kullanımına bırakılması demektir. Diğer bir deyişle ödeme, ödeme yapanın malvarlığına dahil olan bir kısım nakdi ve aynı değerlerin kişinin serbest iradesiyle, ödeme yapılan kişinin malvarlığı sahasına aktarılması ve kullanım yetkisinin karşı tarafa bırakılması demektir.¹⁸⁵ Elde etmenin karşı taraf itibariyle durumu ödemedir. Ödeme (edim) kavramı farklı biçimlerde düşünülebilir. Örneğin ödeme, gelire hukuki veya fiili tasarruf şeklinde ortaya çıkabilir. Hukuki

¹⁸¹ Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s.11.

¹⁸² Erginay, **Vergi Hukuku**, s.157.

¹⁸³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.252.

¹⁸⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **A.e.**

¹⁸⁵ Aliefendioğlu, **a.g.m.**, s.191.

tasarruf ise gelirin istenilmesinde bir hakkın doğmuş olmasıdır. Buradan hareketle, bir mal ya da hizmet karşılığı, kişinin bir alacak hakkının doğması, hukuki tasarruftur. Fiili tasarruf ise gelirin nakit veya ayın olarak kişinin malvarlığına girmesi yani gelirin tahsil edilmesidir. Tahakkuk ve tahsil esasları arasındaki önemli farklardan biri, gelirin kesinleşmesi (tahakkuk etmesi) ile fiilen elde edilmesi arasındaki zaman farklılığıdır.¹⁸⁶ Bu bakımdan hukuki tasarruf fiili tasarruftan ayrılmaktadır. Çünkü, hukuki tasarrufun gerçekleşmiş olmasına karşın, fiili tasarruf gerçekleşmemiş olması mümkündür. Anılan durumda, hukuki tasarrufun varlığına rağmen fiili tasarrufun gerçekleşmiş olmadığını ispat hakkı doğar ve bunun ispat edilmesi halinde gelir de elde edilmemiş sayılır. Ancak, işletme hesabı ve bilanço usulünde olduğu gibi, ticari kazancın elde edilmesinde bir alacağın tahsil edilmemiş olması halinde dahi gelirin elde edildiği kabul edilir.¹⁸⁷

Fiili tasarruf, yani edim (ödeme) nakden ya da hesaben olarak iki şekilde gerçekleşebilir. Nakden elde etme, bir kazanç ya da iradın para olarak alınmış olması, hesaben elde etme ise kazanç veya iradın kişinin kullanabileceği bir hesaba geçmiş olmasıdır. GVK'nın 96'ncı maddesinde hesaben ödeme deyimi; ".....ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren kayıt ve muameleleri ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır. Hesaben elde etme; bir paranın alacaklının banka hesabına yatırılması, posta ile gönderilmiş olması, banka faizlerinin ilgilinin hesabına geçirilmesi, şirket ortağının kar payının onun cari hesabına alacak yazılması vb. şekillerde gerçekleşebilir. Bir hesapta borcun azaltılması ya da bir alacağın borca takas edilmesi de bu anlamda hesaben elde etmedir.¹⁸⁸

Gelirin elde edilmesi ile bir alacağın tahakkuk etmesi aynı takvim yılında meydana gelmiş ise, anılan gelirin vergilendirilmesinde herhangi bir güçlük yoktur. Çünkü gelir, elde edildiği takvim yılı geliri sayılarak vergilendirilecektir. Ancak bunun tersi durumunda yani alacağın doğduğu yıl ile gelirin elde edildiği yıllar farklı ise, bu durumda gelir hangi takvim yılı geliri sayılarak vergilendirilecektir? Alacağın

¹⁸⁶ Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s.11.

¹⁸⁷ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.156.

¹⁸⁸ Erginay, **A.e.**, s.157.

doğduğu yıl esas alınarak vergisi alınırsa yükümlü henüz elde etmediği bir gelirin vergisini ödemek durumunda kalacaktır. Bu durumda akla gelen en uygun yol, gelirin nakden ya da hesaben ödendiği, yani gelirin elde edildiği yılda vergilendirilmesidir.¹⁸⁹ Ancak bir alacak hakkının doğmuş olması yani alacağın tahakkuk etmiş olmasına karşın, alacağın ihtilafı olması, şarta bağlı bulunması veya vadesinin gelmemiş olması hallerinde, gelir elde edilmemiş sayılır¹⁹⁰ ve elde edilmeyen gelirin vergilendirilmesinden bahsedilemez.

Yukarıda gelirin elde edilmesi ile ilgili yaptığımız açıklamalardan sonra özetle şunları söyleyebiliriz: Gelir, satın alma gücündeki artışı dolayısıyla malvarlığındaki artışı ifade eder. Gelirin elde edilmesi, alacak olarak doğma (tahakkuk) esasına bağlandığı takdirde gelirin, yani alacak hakkının doğması ile malvarlığında da artış sağlanır. Buna karşılık belli gelir türleri için ödeme ya da tahsil esas kabul edilir ise, daha önce alacak olarak hakkın doğması ile gerçekleşen malvarlığındaki artış yerine bu kez malvarlığı bileşiminde bir değişiklik söz konusu olur. Tahsil edilen alacak kadar kişinin malvarlığı içinde yer alan alacak toplamında bir azalma, buna karşılık nakit hesabında bir artma meydana gelir. Malvarlığı bileşimindeki bu değişikliğe paralel değişiklikleri bilanço teorisi açısından da düşünebiliriz. Alacağın doğması ile anılan alacağın tahsil edilmesi bilanço kalemlerinde bir değişiklik yaratır, ancak toplam değişmez. Malvarlığında da toplam değişmez, bileşim değişir.¹⁹¹

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'inci maddesinde belirtilen gelir unsurlarının her birinin elde edilmesinde ve hesaplanmasında gelir unsurlarının niteliklerine göre farklı şekilde değerlendirilebilmektedir. Örneğin;

- Ticari ve zirai kazançta tahakkuk esas geçerlidir. Gelirin mahiyet ve tutar olarak kesinlik kazanmış olması, elde edilmiş sayılması için yeterli sayılmıştır.

¹⁸⁹ Aliefendioğlu, **a.g.m.**, s.204.

¹⁹⁰ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.157.

¹⁹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.252.

- Serbest meslek kazançlarında elde etme, ilke olarak “fiili tasarrufa” bağlanmıştır. Nakden veya aynen tahsil edilmemiş gelir elde edilmiş sayılmaz.
- Menkul ve Gayrimenkul sermaye iratlarında da, fiili tasarrufu ifade eden tahsilata ağırlık verilmiştir.
- Diğer gelir unsurlarında elde etme “hukuki ve ekonomik tasarrufa” bağlıdır.

Yukarıda özet olarak belirttiğimiz, her bir gelir unsuru bakımından “elde etme”nin ne anlama geldiği ve “elde etme”nin ne zaman gerçekleştiğinin ayrı ayrı incelenmesi gerekir. Aşağıda, tam mükellefiyette her bir gelir unsuru açısından elde etmenin nasıl gerçekleşeceği ve elde edilme zamanları incelenmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

TAM MÜKELLEFİYETTE GELİRİN ELDE EDİLMESİ

2.1. TAM MÜKELLEFİYET (YÜKÜMLÜLÜK) KAVRAMI

Vergiye tabi gelirin mükellefler ve yer itibariyle kapsamını belirlemek amacıyla, GVK'da iki türlü mükellefiyete yer verilmiştir. Bunlar;

1. Tam Mükellefiyet,
2. Dar Mükellefiyet'tir.

Tam mükellefiyet kapsamına giren kişiler, kişisellik esasına¹⁹² göre Türkiye sınırları içerisinde ve gerekse Türkiye sınırları dışında elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı üzerinden vergiye tabi tutulurlar. Dar mükellefiyet kapsamına giren kişiler ise mülkilik esasına¹⁹³ göre sadece Türkiye sınırları içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergiye tabi tutulurlar.¹⁹⁴

GVK'nın 3'üncü maddesinde, tam mükellefiyet kapsamına giren gerçek kişilerin belirlenmesinde iki kriter esas alınmaktadır. Söz konusu kriterler ile ilgili açıklamalar aşağıda yapılmaktadır.

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar,

Türkiye'de yerleşme konusu GVK'nın 4'üncü maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu maddeye göre; İkametgahı Türkiye'de bulunanlar, Türkiye'de yerleşmiş sayılmaktadır. GVK, Türkiye'de yerleşme deyimini açıkladığı halde, ikametgah kavramı için medeni hukuktan ayrı bir belirleme yapmamıştır. Dolayısıyla,

¹⁹² Kişisellik esasında, kişi nerede bulunursa bulunsun , ya da yaşantısını hangi ülkede sürdürürse sürdürsün, uyrukluğunda bulunduğu ülkede "tam mükellefiyet" esasında vergilendirilir.

¹⁹³ Mülkilik esasında, kişinin tam mükellefiyete tabi olup olmadığının tespiti bakımından, yaşantısını sürdürdüğü ülke esas alınır.

¹⁹⁴ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 80.

Erkan Ateşli, "Yürürlükteki Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Mükimlik ve Çifte Mükimlik", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:140, Mayıs 2000, s.64.

ikametgahın saptanması için Medeni Kanun hükümleri esas alınacaktır. Medeni Kanunu'nun 19'uncu maddesinde ikametgah, yerleşmek niyeti ile oturlan yer olarak tanımlanmıştır. Ancak bir kişinin farklı ülkelerde konutunun bulunması durumunda, ikametgahının bulunduğu ülkenin tespiti önem taşır. Böyle bir durumda, yaşantının ağırlıklı olarak sürdürüldüğü, iş ilişkilerinin yoğunlaştığı, aile çevresinin bulunduğu yer gibi bir kısım dış belirtilerden yararlanılarak ikametgah tespit edilmeye çalışılır.¹⁹⁵

Bir takvim yılı içerisinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılır. Geçici ayrılmalar ise Türkiye'de oturma süresini kesmemektedir. Ancak, 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 amacıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar, Türkiye'de altı aydan fazla kalsalar bile Türkiye'de yerleşmiş sayılmamaktadırlar.¹⁹⁶

Ayrıca, çalışmak amacıyla yabancı memleketlere giden Türk işçileri, önceleri 112 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği¹⁹⁷ ile tam mükellef, daha sonra ise çalışma ve oturma izni alarak 6 aydan fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, 210 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği¹⁹⁸ ile dar mükellef sayılmışlardır.

2. 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, tam mükellefiyet kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak, söz konusu vatandaşların buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlar dolayısıyla Gelir

¹⁹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.254.

¹⁹⁶ GVK, Md. 5.

¹⁹⁷ 14.03.1973 tarih 14476 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹⁹⁸ 06.03.1998 tarih 23278 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, söz konusu kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmemektedirler.

Dar Mükellefiyet ile ilgili açıklamalar çalışmanın üçüncü bölümünde yapılmaktadır.

2.2. TAM MÜKELLEFİYETTE GELİR UNSURLARININ ELDE EDİLME ZAMANLARI

2.2.1. Ticari Kazançlar

2.2.1.1. Tanımı ve Kapsamı

Ticari kazancın tanımı, Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinde yapılmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre, “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar” ticari kazanç sayılmıştır. Ancak GVK'da ticari ve sınai faaliyetlerden ne anlaşılması gerektiği hususunda açık bir tanımlama yapılmamış¹⁹⁹ olup sadece anılan maddenin ikinci fıkrasında, uygulamada tereddüt yaratabilecek bazı kazanç türlerinin ticari kazanç sayılacağını belirtmekle yetinmiştir. Söz konusu fıkraya göre aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır.

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
2. Coberlik²⁰⁰ işlerinden;
3. Özel okul ve hastahanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;

¹⁹⁹ Özbacı, **a.g.e.**, s.309.

Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s.22.

Aksoy, **a.g.e.**, s.166.

²⁰⁰ Borsada kendi nam ve hesaplarına hisse senedi alım-satımı yapanlardır. Başkaları adına alım – satım yapmaları yasaktır. Coberlerin borsadaki alım satım işlemlerini belirli bir borsa acentesine yaptırılmaları zorunludur.(Sermaye Piyasası Tüzüğü madde 13).

5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden; (202 sayılı Kanununun 17. maddesiyle değişen şekli)
6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar. (202 sayılı Kanununun 17. maddesiyle değişen şekli)
7. Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar. (4842 sayılı Kanununun 4. maddesiyle eklenen ve 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe bent)

GVK'nın yapmış olduğu ticari kazanç tanımında, ticari ve sınai faaliyet kavramları karşımıza çıkmaktadır. Ancak GVK söz konusu ticari ve sınai faaliyet kavramları ile neyi kastettiğini açıklamamıştır. Dolayısıyla, GVK'nın 37'nci maddesinde yer alan genel tanımdan, ticari ve sınai kazancın tespitini yapmak ve sınırlarını çizmek oldukça güçtür. Dolayısıyla, GVK'da ayrıca atıf yapılmamakla birlikte, ticari ve sınai faaliyetler ile ne kastedildiğinin belirlenmesi için, ticari-sınai faaliyetleri düzenleyen temel kanun olan Türk Ticaret Kanununa başvurmak gerekmektedir.²⁰¹ Diğer bir deyişle, TTK'nın 12'nci maddesinde sayılmış olan faaliyetlerin, GVK'da aksine bir hüküm olmadığı sürece, GVK açısından da ticari faaliyet sayılması gerekmektedir.²⁰²

Türk Ticaret Kanununun ise ticari ve sınai faaliyeti doğrudan doğruya tanımlamamakta, "ticari işletmeye" bağlı olarak dolaylı biçimde tanımlamaya çalışmaktadır.²⁰³ Türk Ticaret Kanunu'nun "Ticari İşler" başlıklı üçüncü maddesinde "Ticari İş", "Bu kanunda tanzim olunan hususlarla bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işler ticari işlerdendir" şeklinde tarif edilmiştir. Söz konusu maddeden de anlaşılacağı üzere, Türk Ticaret Kanununda yer alan hususların tamamı ticari iş olduğu gibi,

²⁰¹ Aksoy, **a.g.e.**, s.166.

Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s.22.

²⁰² Aksoy, **A.e.**, s.166,167.

²⁰³ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.168.

Karakoç, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.

TTK'da yer almayan ancak bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işlerde ticari iş sayılmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 11'inci maddesine göre de "ticarethane, fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılır" denilmektedir. Aynı kanunun 12'nci maddesinde ise ticarethane sayılan müesseseler 12 madde halinde sayılmış, 13'üncü maddesinde de ticari şekilde işletilen diğer müesseseler hakkında tanımlar verilerek ticari işletme kapsamı genişletilmiştir.

Diğer yandan Ticaret Sicil Tüzüğü'nün 14'üncü maddesinde "Ticari İşletme Tarifi" " Türk Ticaret Kanununun 12'nci maddesinde tarif edilen ticarethane veya fabrikalar ile 13 üncü maddesinde tarif edilen ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletmedir. Bir gelir sağlamayı hedef tutmayan veya devamlı olmayan faaliyetlerle, Türk Ticaret Kanununun 17'nci maddesinde tarif edilen esnaf faaliyeti sınırlarını aşmayan faaliyetler ticari işletme sayılmaz." şeklinde yapılmaktadır.

Görüldüğü gibi bu tanımda, bir iktisadi işletmenin ticari işletme sayılabilmesi için bazı kıstaslar getirmiştir. Söz konusu kıstaslar;

- a. Yapılan işte gelir sağlama amacının bulunması,
- b. Faaliyetin sürekli olması,
- c. Yapılan işin esnaf faaliyeti sınırlarını aşması,

şeklinde sıralanabilir.

Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği ticari işletme kıstaslarına göre, yapılan iş esnaf faaliyeti sınırları içerisinde kalıyorsa, işletme ticari işletme, bu işi yapan kişi de tacir sayılmayacaktır. Ancak, Türk Ticaret Kanunu'nun yaptığı tacir-esnaf ayrımının Gelir Vergisi Kanunu açısından önemi bulunmamaktadır. Çünkü, Gelir Vergisi Kanunu, TTK açısından esnaf faaliyeti sınırları içerisinde kalan esnaf faaliyetlerini de ticari faaliyet kapsamında değerlendirmektedir. Dolayısıyla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunumuz, GVK 9'uncu madde kapsamı dışındaki esnaf faaliyetlerini

ticari faaliyet kapsamında vergiye tabi tutmaktadır. Bu kapsamda ticari-sınai faaliyetin, emek ve sermayenin birlikte ve bir müteşebbisin sorumluluğu altında kar amacı güden ve az çok devamlılık gösteren bir örgütlenme içinde üretim sürecine katılmasıyla zirai kazanç ve serbest meslek kazancı dışında gelir elde etme imkanını veren faaliyet olduğunu söylemek mümkündür.

Ticari faaliyet, emek ve sermaye unsurlarının birlikte kullanılarak devamlı bir organizasyona dayanan, zirai ve serbest meslek faaliyeti dışında kalan tüm faaliyetler olarak tanımlanabilir.²⁰⁴ Sınai faaliyet ise, çeşitli hammaddelerin üretim süreci içinde işlenerek, taşınarak, saklanarak, kişilerin ihtiyaçlarını karşılayacak niteliklere kavuşturulmasıdır. Hammaddeler, yarı mamül maddeler ya da diğer mallar bu şekilde yeni ve değerli bir mal haline getiriliyorsa söz konusu faaliyet sınai bir faaliyettir. Ticari faaliyet ise yukarıda belirtilen üretim sürecinden geçmiş olan ürünlerin zaman ve yer itibariyle ihtiyaç sahiplerine ulaştırılmasıdır.²⁰⁵ TTK'nın 12'nci maddesinde tanımlanan ticari işletme, sınai işletmeleri de kapsamaktadır. Bu durum GVK açısından da geçerli olup sınai faaliyetler, aslında ticari faaliyet deyiminin içine girer. Dolayısıyla GVK'da ticari ve sınai kazanç şeklinde bir ayırım yapılmamış, her iki faaliyetten doğan kazanç ticari kazanç sayılmıştır.²⁰⁶

Ticari faaliyet ve söz konusu faaliyetlere bağlı olarak elde edilen ticari kazancın diğer gelir unsurları ile arasındaki farkın belirlenmesi, vergileme tekniği ve farklı vergileme hükümleri nedeni ile önemlidir. Çünkü, zirai ve serbest meslek faaliyeti dışında kalan her türlü faaliyetin ticari kazanç sayılmasından dolayı, zirai ve serbest meslek kazançları ile ticari kazançlar arasındaki farkların bilinmesi gerekmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu, ticari ve sınai faaliyetlerin belirlenmesinde, TTK'da yer alan esaslardan yararlanmaktadır. Ancak vergi hukuku bağımsız bir hukuk dalı olup diğer hukuk dallarına bağlı değildir.²⁰⁷

²⁰⁴ Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s. 22.

²⁰⁵ Aksoy, **a.g.e.**, s.167.

²⁰⁶ Özbacı, **a.g.e.**, s.317.

Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s.23.

²⁰⁷ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.168.

Dolayısıyla vergi kanunlarında TTK'daki düzenlemelerden ayrılan bir çok hüküm bulunmaktadır.²⁰⁸ TTK ile Vergi kanunlarının birbirine tabiyetinden bahsedilemeyeceği gibi vergi kanunlarının yorumlanmasında, bu kanunlarda yer alan kavramların değerlendirilmesinde, TTK'ya bağlı kalma zorunluluğu da yoktur. Sadece, vergi hukukunun gerektiği ölçüde, TTK kavram ve tanımlamalarından yararlanması söz konusu olabilir.²⁰⁹

TTK'ya göre, ticari ve sınai faaliyet sayılan işlemler, Gelir Vergisi Kanunu açısından da ilke olarak ticari ve sınai faaliyet olarak sayılmaktadır. Aksi bir durumda, yani, TTK'ya göre ticari bir faaliyetten doğan kazancın, başka bir gelir unsuru sayılabilmesi için, mutlaka Gelir Vergisi Kanununda özel bir hükmün bulunması gerekir.²¹⁰ Örneğin, TTK'da ticari bir faaliyet olarak sayılan gümrük komisyonculuğu, Gelir Vergisi Kanununun 66/1'inci maddesinde, serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmiştir.

TTK'nın ticari faaliyet olarak kabul ettiği faaliyetler, GVK'ya göre, ticari ve sınai sayılacak faaliyetlerin asgarisi olup, GVK'nın ticari ve sınai saydığı faaliyetler, TTK'nın ticari ve sınai saydığı faaliyetlerden daha geniş kapsamlıdır.²¹¹

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, Gelir Vergisi Kanunu anlamında ticari ve sınai faaliyet kapsamının belirlenmesinde aşağıda belirtilen unsurların göz önüne alınması gerektiğini söyleyebiliriz.

1. Bir iktisadi sonuç yaratan faaliyette bulunulması,
2. Faaliyetin bağımsız olması,
3. Faaliyetin sürekli olması,
4. Faaliyetin kazanç elde etme amacını gütmesi,
5. Faaliyette bulunanın genel iktisadi hayata katılması,
6. Faaliyetin zirai faaliyet ya da serbest meslek faaliyeti niteliği taşıması.

²⁰⁸ Aksoy, **a.g.e.**, s.176.

²⁰⁹ Özbacı, **a.g.e.**, s.309,310.

²¹⁰ Özbacı, **A.e.**, s.314.

²¹¹ Özbacı, **A.e.**

Gelir Vergisi Kanunu açısından, ticari kazancın kapsamı belirlenirken dikkate alınması gereken özelliklerin başında, ticari ya da sınai faaliyetlerin bir işletme örgütlenmesi çerçevesinde, risk üstlenen bir girişimci tarafından, bağımsız olarak yürütülmesi yer almaktadır. Faaliyetin bağımsız olması ise faaliyette bulunan kişinin kendi nam ve hesabına hareket etmesi, yani yaptığı işin sonuçlarına kendisinin katlanmasıdır. Ticari ve sınai faaliyette GVK'nın ticari kazançla ilişkin hükümlerinin uygulanabilmesi için gerekli olan diğer bir koşul da faaliyetin sürekliliğidir. Sürekli ticari ve sınai faaliyet kar elde etmek amacıyla yapılan işlemlerin zaman içinde yinelenmesidir.²¹²

Bir ticari işlemin, devamlı bir faaliyet çerçevesi içinde mi yoksa arızı olarak mı yapıldığını tespit etmek bazı durumlarda güçlük arz edebilir. Genel olarak asıl olan devamlılık kasıt ve niyetinin olmasıdır. İlgilinin kasıt ve niyetine bağlı subjektif nitelikteki bu ölçünün objektif belirtisi ise ticari organizasyonun varlığıdır. Herhangi bir ticari işlemin, ticari bir organizasyonun içinde yapılması halinde devamlılık kasıt ve niyeti ile aksi durumda arızı olarak yapıldığı kabul edilmelidir.

Bir ticari faaliyette devamlılık unsuru olmadığında elde edilen gelir ticari kazanç kapsamında değil “diğer kazanç ve iratlar” kapsamında değerlendirilir. Ancak, sınai faaliyette ayrıca devamlılık şartının aranmasına gerek yoktur. Çünkü, sınai faaliyetin arızı nitelikte yapılması söz konusu olmayıp devamlılık unsuru sınai faaliyetin bünyesinde mündemiçtir. Dolayısıyla sınai faaliyetler sonucu elde edilen kazançlar her hal ve taktirde ticari kazanç niteliği taşır.²¹³

Kollektif ve adi komandit şirketler, tüzel kişiliğe sahip olmalarına rağmen, diğer tüzel şirketler gibi kurumlar vergisine tabi değildirler. GVK 37'nci maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne göre; “Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmünde” olup söz konusu gelirler gelir vergisine tabidir.

²¹² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.262,263.

²¹³ Özbalcı, **a.g.e.**, s.318.

2.2.1.2. Ticari Kazancın Elde Edilmesi

2.2.1.2.1. Genel Kural

Ticari kazançta gelirin elde edilmesinin tahakkuk esasına bağlanmış olduğu genel kabul edilmiş ilke²¹⁴ olup geliri doğuran olayın eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması, gelirin elde edilmiş olması için yeterli görülmektedir.²¹⁵ Ancak Gelir Vergisi Kanunumuzda ticari kazançta tahakkuk esasının, gelirin elde edilmesi ve vergiyi doğuran olay olduğu konusunda açık hükümler yoktur. Bu nedenle "Gelir Vergisi Kanununda, elde etme zamanı, bir gelir unsuru için özel olarak belirlenmemişse; gelir hukuken doğduğu anda Gelir Vergisi Kanunu açısından da doğmuştur." ilkesinin geçerli olması gerekir.²¹⁶

Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesine göre; "Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usullere göre tespit edilir" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm ticari kazancın tespiti açısından önemlidir. Ancak açıkça ticari kazanç açısından, gelirin elde edilmesinde esas olacak ilke belirtilmemiş, gelirin tespit edilme yöntemi söylenmiştir. Bu hükme göre, ticari kazanç tespit edilirken, Vergi Usul Kanunundaki düzenlemeler dikkate alınarak,

- Gerçek usul (bilanço veya işletme hesabı esası),
- Basit usul,

yöntemlerinden birisi kullanılacaktır .

Gerçek usulde ticari kazancın tespit yöntemlerinden biri olan bilanço esasında ticari kazancın tespiti, Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinde düzenlenmiştir. Maddede yer alan hükümler incelendiğinde direkt olarak, bilanço esasında ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasının geçerli olduğu sonucuna ulaşılamamaktadır.

²¹⁴ Mehmet Öner, "Mal Teslimlerinde Ticari Kazanç Açısından Tahakkukun Anlamı" , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:234, Şubat 2001, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.

²¹⁵ Özbacı, **a.g.e.**, s.329.

²¹⁶ Öner, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.

Hatta işletme hesabı esasında yer alan açıklamalar kadar dahi tahakkuk esasının geçerli olduğuna ilişkin işaretler bulunmamaktadır. İşletme hesabı esasında ticari kazancın tespitini düzenleyen Gelir Vergisi Kanununun 39'uncu maddesinin parantez içi hükmünde, tahakkuk esasının adı anılmasa dahi tahakkuk esasının işletme hesabı esasında geçerli olacağı düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesi;

"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerince :

- 1 .İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.
- 2.İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında , Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41. Maddeleri hükümlerine uyulur.” şeklindedir.

Yukarıda verilen kanun maddesini incelediğimizde açık olarak tahakkuk esasından bahsedilmediğini görüyoruz.

Vergi Usul Kanununun Bilançoyu tanımlayan 192'nci maddesinde;

"Envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır.

Bilanço Aktif ve Pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder.

Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar); pasif tablosunda borçlar gösterilir.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder.” denilmektedir.

Yukarıda verilen madde hükmünden, bilanço esasına göre ticari kazancın tespit edilmesinde henüz tahsil edilmemiş alacaklar ile ödenmemiş borçların dikkate alınması gerektiğini anlıyoruz. Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanununun 38'inci ve Vergi

Usul Kanununun 192'nci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, bilanço esasına göre ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasının geçerli olduğunu söyleyebiliriz. Ancak bu durum kanun maddelerinde açıkça belirtilmemiş olup sadece tahakkuk esasına işaret edildiği söylenebilir. Ayrıca, bilanço esasına göre dönem içerisindeki işlemlerin muhasebeleştirilmesinde de muhasebe teorisi gereği tahakkuk esasına uyulması gerekir. Bilanço esasına göre muhasebe kayıtları yapılırken tahakkuk eden işlemler muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmektedir. Gelir veya giderin ödenmiş olup olmadığına bakılmadan, tahakkuk etmesi durumunda kayıtlara alınmakta, gelir veya gider nedeniyle oluşan borç veya alacak muhasebe kayıtlarından görülebilmektedir. Aksi halde, tahsil esasına göre bilanço esasında muhasebe kaydı yapılması durumunda muhasebe kayıtları ve bilanço işletmenin gerçek durumunu göstermeyecek, alacak ve borçlar tespit edilemeyecektir. Dolayısıyla, ticari kazançta elde etme tahakkuk esasına bağlanmış olup bilanço esasında tahakkuk esasına bağlı kalma esasen gereklidir.²¹⁷

Ticari kazançta tahakkuk esasının geçerli olduğuna ilişkin kabul , yukarıda da açıklandığı üzere desteğini daha çok muhasebe kavramları ve bilanço teorisinden almaktadır.

Bilanço esasında ticari kazancın tespitine dayanak teşkil eden bilanço esasında tutulan defterlere işlemler yıl boyunca "tahakkuk esası" ve çift taraflı kayıt sistemi"ne göre kaydedilir. İşte, bu kayıtların yapılması, yani bir alacağın hesaben tahakkuk etmiş olmasıyla, mükellef yönünden "gelir elde edilmiş" olmaktadır. Bu nedenle, ticari kazançlarda gelirin elde edilmesinde "tahakkuk esası" geçerlidir.²¹⁸

Bilanço esasında tahakkuk esasına bağlı olma muhasebe tekniği gereğidir. İşletme hesabı esasında da yasa koyucu bu hususu açıkça ifade etmiştir.

²¹⁷ Özbacı, a.g.e. , s.329.

²¹⁸ Örmeci, a.g.m. , (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/> , 06 Haziran 2006.

Ticari kazançta elde etme kavramının, bilanço teorisi ve muhasebe kavramları çerçevesinde açıklanmaya çalışılması, bir kısım eksiklikler ve yeterli hukuki temele yer verilmediğine ilişkin eleştiriler mevcuttur.²¹⁹

Ticari faaliyet sonucu elde edilen gelirin bir kısmının vergi olarak ödenmesi için gelirin, mutlaka sahibinin tasarrufuna girmiş olması gerekli değildir. Yani, ticari faaliyette, gelirin bir kısmına tasarruf edilmeden de, vergi ödenebilmektedir. Burada, tahakkuk esnasında vergilendirilen gelirin daha sonra tahsil edileceği düşünülmektedir. Ancak, tahakkuk aşamasında vergilenen gelirin, daha sonra sahibinin tasarrufuna girmemesi de mümkündür. Bu durum göz önüne alınarak, tahakkuk ettiği dönemde vergilenen gelirin, borçlunun durum ve ifadesine bağlı olarak gelirin bir kısmının ya da tamamının sahibinin tasarrufuna girmemesi durumunda, şüpheli veya değersiz alacak olarak zarara intikal ettirilmesi vergi usul kanununda kabul edilmiştir.²²⁰ Ancak işletme hesabı esasına göre defter tutanlar açısından, tahakkuk esasına göre vergilendirilen gelirin zarar kaydı, sadece alacağın değersiz hale gelmesi şartına bağlanmıştır.²²¹ Şüpheli alacak olarak zarar kaydının, işletme hesabı esasında kabul edilmemiş olması, kayıtların basit usulde tutulmasının zorunlu bir sonucu olmakla birlikte, bir ilke zaafı olarak ta görülebilir.²²²

Kollektif şirket ortakları ile, komandit şirketlerin komandite ortakları, şirket bünyesinde tahakkuk esasına göre tespit edilmiş kazancı, hesap döneminin son günü itibarıyla elde etmiş sayılır. Ortakların şirket yönetiminde söz sahibi olmaması veya bir kısmının hakkının hileli şekilde veya herhangi bir sebeple kısıtlaması bu sonucu değiştirmemektedir.

GVK'nın 75/2'nci maddesine göre; “Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır.”

²¹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.** , s.258.

Öner, **a.g.m.** , (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.

²²⁰ VUK, Md. 322,323.

²²¹ VUK, Md. 322/3.

²²² Özbalcı, **a.g.e.** , s.330.

2.2.1.2.2. Özel Durumlar

2.2.1.2.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Elde Etme Zamanı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ticari faaliyet, bu işlerden elde edilen kazanç ise ticari kazanç olup söz konusu kazanç için bitimi sayılan geçici kabulün yapıldığı yılda tespit edilmektedir.²²³ Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gelirin ne zaman elde edilmiş sayılacağı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu maddeye göre; “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.” Bu maddeden de anlaşılacağı üzere, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesinde, genel hükümler dışında özel bir vergilendirme sistemine yer verilmiştir. Dolayısıyla, birden fazla takvim yılına yaygın olan inşaat ve onarım işlerinde kar ya da zararın işin bittiği yıl kesin olarak tespit edileceği ve elde edilen gelirin tamamının o yılın geliri sayılarak işin bittiği yıl beyannamesi ile beyan edilerek kazanç o yılın geliri olarak vergilendirilecektir. İşin bitim yılı ise GVK'nın 44'üncü maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu maddede; “İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih²²⁴; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.” denilmektedir. Dolayısıyla, geçici ve kati kabul usulüne tabi olan işlerde işin bitim tarihi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihe göre tespit edilecektir. Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde ise işin bitim tarihi, işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih olarak dikkate alınacaktır.

Geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı vergilendirme döneminde bir kısım istihkakların tahakkuk etmiş olmasına rağmen çeşitli nedenlerle tahsil edilememiş veya tahsil edilebilir aşamaya gelmemiş olabilir.

²²³ Özbacı, A.e.

²²⁴ 5035 sayılı Kanununun 48/4-b maddesiyle değiştirilen ve 01.01.2004'ten geçerli olmak üzere 02.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ibare olup söz konusu ibarenin değişmeden önceki şekli ise “geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih” dir.

Bunun yanında, geçici kabulden sonra müteahhit tarafından yapılması gereken bir takım işlerin teminatını teşkil etmek üzere, istihkakın bir kısmının ödenmemesi söz konusu olabilir. Bu gibi durumlarda, ticari kazançtaki tahakkuk esası uyarınca, geçici kabulün yapıldığı tarihe kadar tahakkuk etmiş olan istihkakların, tahsil edilmemiş ya da teminat olarak tutulmuş olsa dahi hasıllata dahil edilmesi zorunludur.²²⁵

Yerleşmiş ve kesinleşmiş uygulama ve yargı kararları da bu yönde olup aşağıda söz konusu yargı kararları verilmektedir.

“Emanet suretiyle yürütülen inşaat işinde taşeron olarak taahhütte bulunan yükümlünün istihkakları tutarından alıkonulan %10 tutarındaki teminatın tahakkuk ettiği dönemde hasılat kaydedilmesi gerekir.”²²⁶

Kararda da görüleceği üzere, işveren tarafından teminat olarak tutulan istihkaklar, taşeron yönünden tahakkuk etmiş alacak olarak kabul edilmiştir.

“Yıllara yaygın inşaat işinin bitiminde, alacak olarak tahakkuk eden istihkaklar fiilen elde edilmese dahi beyanı gerekir.”²²⁷

“Yıllara yaygın inşaat işlerinde istihkakların elde edildikleri yılda değil, tahakkuk ettikleri yılda gelir olarak yazılması gerekir.”²²⁸

2.2.1.2.2.2. Özel İnşaat İşlerinde Elde Etme Zamanı

Özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, yani gelirin elde edilmesi , inşa edilen daire, dükkan vb. gayrimenkullerin alıcıya fiilen teslim tarihidir. Teslimden önce yapılan, yani inşaat aşamasında yapılan satışlar ve yapılan ödemeler avans niteliğinde olduğundan vergiyi doğuran olay sayılmamaktadır. İnşaat aşamasında (bu tür satışlar “topraktan satış” olarak ta adlandırılmaktadır.) yani inşaat devam ederken gayrimenkulün bedelinin tamamını ya da bir kısmını müteahhitlere ödeyen

²²⁵ Özbacı, a.g.e., s.331.

²²⁶ Dnş., 13. D., 04.11.1975 tarih, E.1974/1207, K.1975/3185,(Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001048001005.htm>, 04 Ocak 2006.

²²⁷ Dnş., 4. D., 29.02.1972 tarih ,E.1970/6800, K.1972/1069 ,(Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001052001002.htm>, 04 Ocak 2006.

²²⁸ Dnş., 4. D., 30.04.1975 tarih, E.1973/2737, K.1975/1603, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001054001002.htm>, 04 Ocak 2006.

alıcılar, ileride mağdur durumu düşmemek için müteahhitle aralarında “satış vaadi sözleşmesi” yapmakta, ya da riski en aza indirmek için gayrimenkulün arsa payının adlarına tescil edilmesini istemektedirler. Böyle bir durumda alıcıya “kat irtifaklı arsa payı tapusu” verilmektedir.²²⁹

2.2.1.2.2.2.1. Satış Vaadi Sözleşmesi

Alıcı ve satıcıya karşılıklı edimler yükleyen satım sözleşmesi Borçlar Kanun’unun 182’nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde de; “Beyi (satım) bir akittir ki onunla satıcı, satılan malı müşterinin iltizam ettiği semen mukabilinde müşteriye teslim ve mülkiyeti ona nakletmek borcunu tahammül eder.” denilmektedir.

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere; satım sözleşmelerinde, malı satan tarafın edimi, malın mülkiyetini yani mal üzerindeki tasarruf hakkını alıcıya devretmek, alıcının edimi ise malın karşılığı olan bedelin satıcıya vermektir. Dolayısıyla, satış işlemlerinde satıcının, alacaklı duruma gelmesi için edimini yerine getirmiş yani mal üzerindeki tasarruf hakkını alıcıya devretmiş olması gerekmektedir. Buna göre, satıcı açısından alacağın tahakkuk etmesi buna bağlı olarak ta bu satış işlemine ilişkin gelirin elde edilmesi ve vergileme açısından da vergiyi doğuran olayın vuku bulması için, satış işlemine konu mal üzerindeki tasarruf hakkının alıcıya devredilmesi gerekli ve yeterli görülmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, inşaat aşamasında, konut veya iş yeri satışlarında vergiyi doğuran olay yani elde etme, müteahhidin konut ya da işyerini tamamlayarak söz konusu mal üzerindeki tasarruf hakkını alıcıya devretmesi anında gerçekleştiğini söyleyebiliriz. Bu işlem gerçekleştiği anda Devletin bu satış işlemine ilişkin vergileme hakkı da doğmuş olmaktadır. Alıcının edimini yani gayrimenkulün karşılığı olan parayı ya da ayını müteahhide önceden veya gayrimenkulün teslimi anında ya da teslimden sonra vermiş olmasının vergiyi doğuran olaya herhangi bir etkisinin olmadığını, gayrimenkulün tesliminden önce yapılan ödemelerin ise avans

²²⁹ Mehmet Maç, Şenol Turut, “Topraktan Konut ya da İş Yeri Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay ve Matrah”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91, Temmuz 2000, s.145.

niteliğinde olduğunu söyleyebiliriz.²³⁰ Nitekim Danıştay 4'üncü Dairenin konu ile ilgili bir kararında,²³¹

“Henüz inşaat tamamlanmadan maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayacağından, satılan kısımların tapuya tescili daha önceki tarih olsa bile, inşaatın bitim tarihinin vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmesinin hakkaniyete uygun olacağı, bu durumda inşaat bitmeden yapılan satış işleminden elde edilen gelirin avans olarak değerlendirilmesi gerekir.” şeklinde karar vermiştir.

Satış vaadi sözleşmelerinde, müteahhit gayrimenkulün inşasını tamamladığında satacağı gayrimenkulün özellikleri ile alıcının bunun karşılığında ödeyeceği bedeli gösteren bir akit olup söz konusu akit ile ileride yapılacak bir satışın şartları belirlenmektedir. Böyle bir durumda ortada teslim konu herhangi bir mal ortada olmadığı ya da teslim edilecek mal henüz tamamlanmadığı için tasarruf hakkının devri de söz konusu değildir. Dolayısıyla söz konusu sözleşmenin düzenlenmesi ile satıcı açısından gelirin elde edildiği söylenemez.²³²

2.2.1.2.2.2.2. Kat İrtifaklı Arsa Payı Tapusu Verilmesi

İnşaat aşamasında yapılan işyeri ya da konut satışlarında, alıcı adına kat irtifaklı arsa payı tapusu verilmesi, alıcının ileride mağdur duruma düşmemesi yani bir çeşit güvence olarak yapılmakta olup alıcının müteahhitten arsa almak ya da müteahhidin arsa satmak gibi bir amacı ve isteği yoktur. Burada esas olan müteahhidin konut ya da iş yerini tamamlayarak alıcıya teslim etmesi ve alıcının da söz konusu konut ya da iş yeri teslimi karşılığı olan bedeli ödemesidir. Ancak, Medeni Hukuk açısından, alıcı adına arsa üzerinde irtifak hakkının kurularak söz konusu işlemin tapuya tescili mülkiyetin devri olarak değerlendirilmektedir.²³³ Vergi hukuku açısından, vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır.²³⁴ Dolayısıyla, arsanın alıcı adına tescili söz

²³⁰ Maç, Turut, a.y., s.143.

²³¹ Dnş., 4.D., 16.02.1996 tarih, E.1995/921, K.1996/606, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/003/003019001014.htm>, 04 Ocak 2006.

²³² Maç, Turut, a.g.m., s.144.

²³³ MK, Md. 633.

²³⁴ VUK, Md. 3/B.

konusu olayın gerçek amacından farklı, şekli bir işlem olup vergi hukuku açısından şekli değil fiili duruma itibar edilmektedir.

Vergilemede işlemlerin gerçek mahiyeti esas olduğundan, yukarıda belirtilen arsa payının alıcı adına tescil işlemi ile elde etme yani vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği söylenemez. Çünkü burada asıl amaç, inşaatın bağımsız bölümlerinin tamamlanarak alıcıya teslimi olduğundan vergiyi doğuran olay da söz konusu tarihte, yani inşaatın bağımsız bölümlerinin tamamlanarak alıcının iktisadi tasarrufuna bırakıldığı tarihte gerçekleşmiş olacaktır. Bunun tam tersi durumda, yani gayrimenkulün tamamlanarak, iktisadi tasarruf hakkının alıcıya devri ile vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği, vergileme açısından şekli bir prosedür olan tapuda tescil işleminin yapılmasına gerek olmadığını söyleyebiliriz.

Danıştay tarafından verilen kararlarda da bu hususun ön planda tutulduğu görülmektedir. Örneğin Danıştay tarafından verilen bir Karar'da²³⁵ aşağıdaki ifadeler yer almaktadır.

“....Türk Medeni Yasası'nın hükümleri gereğince taşınmaz mülkiyetinin nakli tapuya tescil ile tamamlanmakta ise de, taşınmaz satışlarında vergiyi doğuran olay, satış bedelinin tamamının satıcı lehine tahakkuk etmesi ile oluşmaktadır. Satıcı, satış bedelini o taşınmazın iktisaden tasarruf etme hakkını alıcıya bıraktığı anda kazanacağından satıcının bu işlemde sağlayacağı gelir de taşınmazın alıcıya teslimi anında sağlanmış sayılır...”

Diğer bir Danıştay Kararı,²³⁶ “Gayrimenkulün satışı tapu dışı mukavele ile yapılmışsa vergiyi doğuran olayın akdin yapıldığı yılda doğduğunun kabulü gerekir.” şeklindedir.

Konuya ilişkin verilmiş bir Özelge'de²³⁷ ise aşağıdaki ifadeler yer almaktadır.

²³⁵ Dnş.,13.D.,15.05.1979 tarih, E.1978/1094, K.1979/1281,(Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/0010477001109.htm>, 04 Ocak 2006.

²³⁶ Dnş., 4.D.,03.06.1976 tarih, E.1975/2256, E.1976/1422, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001047001038.htm>, 04 Ocak 2006.

²³⁷ 15.10.1991 tarih, 2601017-913 Sayılı Özelge.

“... müteahhitlerin kendi namlarına yaptıkları inşaatlarda, inşaatın bitiminden önce özel sözleşme veya satış vaadi ile veya arsa payı üzerinden yapılan satışlarla, bir teslim veya hizmet mevcut olmadığından, alınan bedeller ise avans niteliği taşıdığından fatura düzenlenmesi ve katma değer vergisi uygulanması söz konusu olmayacaktır.”

Yukarıda verilen Danıştay Kararı ve Bakanlık Özelgesinde de, inşaat tamamlanmadan yapılan sözleşmelerin, arsa payı üzerinden satışların (arsa payının alıcıya devrinin), gayrimenkul bedeline mahsuben yapılan avans ödemelerinin, vergiyi doğuran olaya etkisinin olmadığını, vergilendirme için esas unsurun inşaatın tamamlanarak alıcının iktisadi tasarrufuna sunulması olduğu açıkça belirtmiştir.

Burada önemli olan bir husus ta inşaatın bitim tarihinin tespit edilmesidir. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun²³⁸ 31'inci maddesinde; “İnşaatın bitme günü, kullanma izninin verildiği tarihtir.” denilmektedir. Yasal olarak inşaatın bitmiş sayılması için yapı kullanma izninin (iskan ruhsatı) alınmış olması gerekir. Ancak ruhsatın alınmaması ya da gecikmesi durumunda, konut ya da iş yeri fiilen kullanılmaya başlanmışsa (içine yerleşme, kiralama gibi şekillerde) yani alıcının tasarrufuna terk edilmişse, söz konusu konut ya da iş yerinin kullanılmaya başlanıldığı tarihte inşaatın tamamlanarak teslim edildiğinin ve vergileme açısından da vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekir.

2.2.1.2.2.3. Gayrimenkul Satışlarında Elde Etme Zamanı

Medeni Kanun hükümlerine göre, gayrimenkul mülkiyetinin nakli ancak tapuya tescil ile gerçekleşmektedir. Ancak bu ilkenin vergi hukuku açısından aynen uygulanmasının mümkün olmadığı²³⁹ Danıştay içtihatların da kesinleşip yerleşmiştir. Konu ile ilgili olarak Danıştay Kararı²⁴⁰ aşağıda verilmektedir.

²³⁸ 09.05.1985 tarih ve 18749 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

²³⁹ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.158.

²⁴⁰ Dnş., 4.D., 03.06.1976 tarih, E.1975/2256, K. 1976/1422, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001047001038.htm>, 04 Ocak 2006.

“Taksitle yapılan gayrimenkul satışlarında vergiyi doğuran olay, tapuya tescil işlemi değil, iktisadi tasarruf hakkının fiilen alıcıya devredilmesidir.”

Yukarıdaki kararda da görüleceği üzere, gayrimenkul satışının tapu dışı bir sözleşme ile yapılmış olması durumunda, vergiyi doğuran olay tapuya tescil işlemi değil, iktisadi tasarruf hakkının fiilen alıcıya devredilmesidir.

Buna gerekçe olarak, VUK’un, vergi alacağının “vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu...”²⁴¹ ile doğacağı maddesi ve GVK’nın “ticari kazancın elde edildiği yılda vergilendirilmesi” ilkesi gösterilmektedir.²⁴² Danıştay içtihatları ile kesinleşen bu yöndeki kararlar ile Danıştay’ın, hukuki tasarrufu değil fiili tasarrufu dikkate aldığını söyleyebiliriz. Çünkü satıcının hukuki tasarruf, yani gayrimenkulün bedelini talep etme hakkı, gayrimenkul satışının tapuya tescili ile doğar. Ancak burada satıcı, böyle hakkı olmaksızın gayrimenkulün bedelini almıştır. Başka bir deyişle, gayrimenkul alıcının ekonomik yararına sunulduğu tarihte, satıcı açısından kazanç, tahakkuk esasında elde edilmiş sayılır.²⁴³ Aynı durum özellikle apartman dairesi satışlarında da söz konusudur. Sözleşme ile apartman dairesi satılmakta, satışı yapılan daire bedelinin bir kısmı peşin, kalanı ise taksitler bağlanmak suretiyle, tapuda taksitler verilir tescil yapılmadan önce alıcının istifadesine sunulmaktadır. Alıcı, dairede bizzat oturmakta ya da kiraya vermek suretiyle ekonomik yarar sağlamaya başlamıştır. Böyle bir durumda alıcı ve satıcının karşılıklı anlaşmaları ile istedikleri zaman yapabilecekleri tescil işlemi beklemeye gerek yoktur.²⁴⁴

Yukarıda yapılan açıklamalar ve bu konudaki Danıştay kararları incelendiğinde, gayrimenkul satışlarında vergiyi doğuran olay, satış işleminin tapuya tescili ile değil, gayrimenkulün alıcıya teslimi yani iktisadi tasarruf hakkının devri ile gerçekleştiğini söyleyebiliriz. Çünkü gayrimenkulün alıcıya teslimi ile birlikte, alıcı o gayrimenkul üzerinde hukuken olmasa da fiilen her türlü tasarrufta bulunma hakkına sahip olacaktır.

²⁴¹ VUK, Md. 19

²⁴² Erginay, **Vergi Hukuku**, s.158.

²⁴³ Özbacı, **a.g.e.** , s.331.

²⁴⁴ Özbacı, **A.e.** , s.331,333.

Bu konudaki Danıştay kararları, kanunların boşluğunu doldurmak anlamında bir içtihat niteliğinde gözükse dahi bazı tereddütlere yol açmaktadır. Gayrimenkulun satışı tapuya tescil ile tekemmül edeceğine göre ortada hukuki tasarruf yoktur. Hukuki tasarrufun bulunmadığı bir durumda fiili tasarruftan söz edilmemek gerekir. Bir an için satıştan vazgeçilmiş olduğunu düşünürsek, o zaman alınmış olan verginin iadesi durumu ortaya çıkabilecektir. Dolayısıyla, vergi kanunlarında aksine bir hüküm bulunmadığı sürece, özel hukuk hükümlerine uymak, bir sorumluluk olarak kabul edilmesi gerekir.²⁴⁵

2.2.1.2.2.4. Borç Verme İşlerinde Elde Etme Zamanı

Borç (ödünç para) verme karşılığında elde edilen faizler, işin sürekliliği göz önüne alınarak ya ticari kazanç ya da menkul sermaye iradı olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Borç verme işleri devamlı olarak yapıldığında faaliyet, ticari faaliyet olup elde etme ise tahakkuk esasına göre tespit edilir.²⁴⁶ Yani tahakkuk eden faiz elde edilmiş sayılır. Aksi durumda yani borç verme işleminin süreklilik arz etmemesi durumunda elde edilen gelir menkul sermaye iradı olup elde etme ise tahsile bağlıdır. Eğer arızı olarak borç para veren, verdiği borç para karşılığında, anaparasından ayrı olarak söz konusu paranın faizini tahsil edememiş ise vergiyi doğuran olay yani elde etme gerçekleşmemiş olacaktır. Çünkü tahsilat yoktur. Ancak verilen borç para karşılığı alınması gereken faizin tahsil edilemediğinin yükümlü tarafından ispat edilmesi gerekir.

Ticari faaliyet çerçevesinde borç para verme işlerinde, faizin tahakkuk esasına göre yani faiz alacağıın doğduğu yılda elde edilmiş sayılacağı yönünde Danıştay'ın bir çok kararı vardır. Söz konusu Danıştay Kararlarının bir kısmı aşağıda verilmektedir.

“Bedelin ödenmesine ilişkin olarak sonradan ortaya çıkan vade farklarının tahakkuk ettikleri dönemde elde edilmiş sayılması gerekir.”²⁴⁷

²⁴⁵ Karakoç, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/> , 06 Haziran 2006.

²⁴⁶ Özbacı, **a.g.e.**, s.340.

²⁴⁷ Dnş. VDDGK, 31.12.1995 tarih, E.1994/125, K.1995/100, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001047001194.htm>, 08 Ocak 2006.

“Borç para verme işlemlerinde, faizin peşin olarak alındığı komisyonların ve Danıştay’ın yerleşik görüşü olduğundan, alacağın değil faizin tahsil edildiği yılı için tarhiyat yapılması gerekir.”²⁴⁸

Ödünç para verme işlerinde, faizin peşin olarak alındığı, Danıştay’ın yerleşik görüşü olmasından dolayı, ödünç paranın verildiği yılda, faizin tahsil edildiği varsayılmaktadır. Ayrıca, verilen borcun vadesinin uzatıldığı hallerde de vadenin uzadığı tarihte, yeni bir faiz alacağının doğacağı ve söz konusu faiz alacağının ise vadenin uzatıldığı yılın geliri olarak vergilenmesi gerektiği yönünde Danıştay kararları mevcut olup söz konusu kararı aşağıda verilmektedir.

“Borç verme işlerinde vade uzatılmışsa, bu tarihte yeni bir faiz alacağı tahakkuk eder.”²⁴⁹

“Daha önce alınan borç paraların vadesi bittiği halde ipotek çözülmemişse, vadenin uzatıldığı ve yeni bir faiz alacağının doğduğu kabul edilir.”²⁵⁰

“İpoteğin çözülmemesi suretiyle borcun vadesinin uzatıldığı hallerde, yeni bir faiz alacağı doğmuş sayılır.”²⁵¹

“İkrazatçılıkta, borcun vadesi dolduğunda yapılan her yenileme işlemi, yeni bir borç vermedir.”²⁵²

“Vade uzatıldığı halde borç ödenmemiş ipotekli gayrimenkul satılmış ise, uzatmanın bitim tarihi ile gayrimenkulun satıldığı tarih arasında faiz alındığının kabulü gerekir.”²⁵³

²⁴⁸ Dnş., 4.D., 26.03.1980 tarih, E.1979/2200, K.1980/974, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001047001121.htm>, 08 Ocak 2006.

²⁴⁹ Dnş., 4.D., 13.02.1973 tarih, E.1971/7367, K.1973/518, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001047001003.htm>, 10 Ocak 2006.

²⁵⁰ Dnş., 13.D., 20.10.1975 tarih, E.1974/1776, K.1975/3163, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001047001031.htm>, 10 Ocak 2006.

²⁵¹ Dnş., 13.D., 22.12.1975 tarih, E.1974/2217, K.1975/3904, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001047001029.htm>, 10 Ocak 2006.

²⁵² Dnş., 7.D., 24.09.2002 tarih, E.2000/4178, K.2002/2947, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001047001305.htm>, 10 Ocak 2006.

²⁵³ Dnş., 13.D., 15.03.1976 tarih, E.1973/1231, K.1976/781, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001047001067.htm>, 10 Ocak 2006.

Faiz alacağının birden fazla takvim yılını ilgilendirmesi durumunda dahi söz konusu faiz gelirinin bütünüyle doğduğu takvim yılının geliri olduğu yönünde Danıştay kararı²⁵⁴ mevcut olup söz konusu karar aşağıda verilmektedir.

“500.000 liralık temlik senedi karşılığının olmadığı, amacın bu temlik senediyle işlerin sürdürülmesi olduğu yolundaki iddia, soyut nitelik taşıdığından, senedin düzenlendiği tarihte borç verildiğinin ve faizin peşin olarak alındığının kabulü gerekir.”

Birden fazla dönemle ilgili faizin dönemler arasında bölünmesi gerektiği yönünde de Danıştay kararı mevcut olup söz konusu Danıştay kararı²⁵⁵ aşağıda verilmektedir.

“...davalının faiz karşılığı borç para verdiği hususunun ihtilafsız bulunduğu bu nedenle beyanname vermeyen davalı hakkında re’sen takdire gidilmesinin yerinde olduğu, ancak borçlanmanın devam ettiği her yıl için gelirin ayrı ayrı tespiti ve her yıl için o yıla ait gelir üzerinden tarhiyat yapılması gerektiği borçlanmanın devam ettiği müteakip yıl veya yıllar faizinin teklif yılına mal edilemeyeceği,”

Danıştay’ın aynı konuda verdiği farklı kararların nedeninin, kavramların net olarak ortaya konmaması ve vergi kanunlarında tahakkuka ilişkin bir tanımlamanın yapılmamasından kaynaklanmaktadır.

Gelirin tahakkuku, işlemin eksiksiz olarak tekemmül etmiş olmasını ifade etmektedir. Gelir doğurucu işlem bakımından, gelir sağlayacak olanın yükümlülüğü, paranın karşı tarafa kullandırılmasıdır. Ancak paranın karşı tarafa verilmesi ile yükümlülük yerine getirilmiş olmaz. Çünkü borç para kullandırmanın, söz konusu kullanım karşılığında belirli bir gelire hak kazanması için paranın karşı tarafın kullanımında öngörülen süre kalmış olması gerekir. Aksi taktirde muamele tekemmül etmiş sayılmaz dolayısıyla gelirin tahakkuk etmiş olduğundan da söz edilemez.

²⁵⁴ Dnş.,13.D.,13.04.1977 tarih, E.1976/1748,K.1977/1330,(Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001047001079.htm>, 10 Ocak 2006.

²⁵⁵ Dnş., 4.D., 01.05.1976 tarih, E.1975/2481, K.1976/1006; Özbacı, **a.g.e.**, s.341.

Borç verilen para karşılığı olarak elde edilecek faiz geliri tutarında senet alınması da durumu değiştirmemektedir. Çünkü borç verme karşılığı olarak, borç verme anında senet alınması ya da elde edilecek faiz gelirinin ipoteğe bağlanmasının, mal ya da hizmet teslim edilmeden alınan avanstaki hiçbir farkı yoktur. Nasıl ki, mal teslimi ya da hizmet ifası yerine getirilmedikçe, alınan avansın gelir hükmünde sayılması mümkün değilse, borç verme işlerinde de para karşı tarafın kullanımında öngörülen süre kalmadıkça, gelir veya hasılatın tahakkuk ettiğinden bahsedilemeyecektir.

Yukarıdaki anlayışı, VUK'un 283 ve 287'nci maddeleri de destekler nitelikte olduğunu söyleyebiliriz. VUK'un 283'üncü maddesinde, cari hesap dönemine ait olup henüz tahsil edilmemiş hasılatın mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği, yine VUK'un 287'nci maddesinde ise, gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılatın mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği, hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, VUK'un 287'nci maddesi, bedeli peşin tahsil edilmiş olduğu halde, söz konusu bedel karşılığı olan mal teslimi ya da hizmet ifasının gelecek hesap döneminde yerine getirileceğinden, gelirden mal teslimi ya da hizmet ifasının yerine getirildiği dönemle ilgili olacaktır. Bunun tam tersi, yani cari dönem ile ilgili olup bedeli henüz tahsil edilmemiş hasılatın mukayyet değeri ile aktifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği, yani gelirin, bedeli henüz tahsil edilmemiş olsa dahi mal teslimi ya da hizmet ifasının yerine getirildiği dönem kazancı ile ilgili olacaktır.²⁵⁶

5520 sayılı KVK'nın²⁵⁷ 6'ncı maddesinin birinci fıkrasında, bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazançlarının Kurumlar Vergisine tabi tutulacağını hükme bağlamıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş olup ticari kazancın tespitinde ise tahakkuk esas geçerlidir. Ticari işletme kapsamında tahakkuk esasına göre elde edilen bir gelirin hangi şartlarda dönem kazancı dışına çıkarılacağı, VUK'un 322 ve 323'üncü maddelerinde belirtilmiştir.

²⁵⁶ Özbalcı, a.g.e., s.342,343.

²⁵⁷ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

Bunun dışında alacağın, alacaklının kendi rızası ile ertelenmesi, gelirin dönem matrahının dışında bırakılmasına imkan vermez.

2.2.2. Zirai Kazanç

2.2.2.1. Tanımı ve Kapsamı

GVK'nın 52'nci maddesinde, zirai faaliyetlerden elde edilen kazançların zirai kazanç olduğu belirtilmiştir. Bu genel tanımlamadan sonra, ticari kazançlarla ilgili düzenlemenin aksine, zirai faaliyetin ne olduğu, zirai işletme, çiftçi, mahsul gibi kavramlar çerçevesinde kapsamlı bir şekilde açıklamıştır.²⁵⁸ Dolayısıyla, zirai kazancın kapsamının ve mahiyetinin tespit edilebilmesi için öncelikli olarak zirai faaliyet ve söz konusu faaliyet ile ilgili zirai işletme, çiftçi, mahsul gibi kavramlarının açıklanması gerekmektedir.

Zirai faaliyet; GVK'nın 52'nci maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır. “Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.” Bu tanımlamadan sonra söz konusu maddenin devamında zirai faaliyetin kapsam ve mahiyetinin tespit edilmesinde aşağıda belirtilen unsurların da dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Bazı bitki ve hayvan türlerinde üretimin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.

Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılmıştır.

²⁵⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.282.

Ürünlerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai üretime bağlı olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu işlem, aynı teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede yapılıyorsa, bu işlemin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınıai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ünü oluşturduğu teşebbüsün ürünleri dışına taşırmaması gerekir.

Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, ürünlerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet kapsamında kabul edilir. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin yürütülmesi için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu konular ile sınırlı kalmak koşuluyla dükkan ve mağaza sayılmaz.

Zirai işletme; yukarıda sayılan zirai faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme denilmektedir.

Çiftçi; Zirai işletmeleri işleten gerçek kişilere (adi şirket ortakları dahil) çiftçi denir. Kollektif, adi veya eshamlı komandit şirketler, zirai faaliyette bulunsalar dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle işgal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç, komanditer ortakların aldıkları paylar ise menkul sermaye iradidir.

Mahsül; zirai faaliyetler sonucunda üretilmiş olan ürünlere mahsül denilmektedir.

Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut üretim şartlarına göre birbirine bağıllık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılmaktadır.

Zirai kazançlarla ilgili GVK'nın 52'nci maddesinde belirtilen faaliyetlerden sağlanan kazançların, GVK açısından vergiye tabi kazanç olarak değerlendirilebilmesi için söz konusu faaliyetler;

1. Kazanç elde etme amacı ile yapılmalı,
2. Ekonomik organizasyon içinde yapılmalı,
3. Süreklilik arz etmeli,
4. Bağımsız olmalıdır.

Dolayısıyla, üretme, yetiştirme vb. zirai faaliyetler, yukarıda sayılan özelliklerden herhangi birini taşımadığı sürece söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazanımlar GVK açısından zirai faaliyet sayılmaz ve vergilendirilmezler.²⁵⁹

Sermaye şirketleri, sadece tarım işletmesi olarak çalışsalar bile bu faaliyetlerden elde ettikleri gelirler ticari kazanç sayılır. Çünkü, KVK'nın 1'inci maddesi, kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğunu öngörmektedir.²⁶⁰

GVK'nın 52'nci maddesinde, tarımsal ürünlerin değerlendirilmesi amacıyla ve zirai üretimin bir parçası olarak işlenmesinin de zirai faaliyet kapsamına gireceği belirtilmiştir. Bu kapsamda, çeltikten pirinç, süttten tereyağı veya peynir yapılması, zeytinden yağ çıkarılması zirai faaliyet olarak kabul edilir. Ürünlerin değerlendirme işlemi çiftçiye ait tesislerde yapıldığı takdirde, faaliyetin zirai sayılması için;

1. Ürünlerin değerlendirildiği tesisler, zirai işletmenin bir cüzünü oluşturmalıdır.
2. Değerlendirme işleminin yapıldığı işletmenin, sınai bir işletme önem ve genişliğinde olmaması gerekir.
3. Ürünlerin değerlendirildiği işletmede, sadece zirai işletmenin ürünlerinin işlenmesi gerekir.

GVK'nın 52/5'inci maddesinde, "Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu

²⁵⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, A.e., s.283.

²⁶⁰ Bulutoğlu, a.g.e., (2004), s.40,41.

Öncel, Kumrulu, Çağan, A.e.

ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla yukarıda belirtilen şartların gerçekleşmemesi halinde faaliyet zirai faaliyet sayılmayacaktır. Danıştay Dördüncü Dairenin konu ile ilgili kararı,²⁶¹

“Pamuk üreticiliği yapan davacının, ürettiği pamuğu işlediği çırçır fabrikasının tamamına sahip olmaması ve fabrikada başkalarına ait pamukların da işleniyor olması sebebiyle, çırçır fabrikasının, davacıya ait zirai işletmenin cüz'ü; dolayısıyla, çırçırılama faaliyetinin zirai faaliyetin devamı olarak kabulü mümkün değildir.” şeklindedir.

Bir çiftçi sahip olduğu değirmende, sadece kendi ürettiği buğdayı öğütüyor ise, faaliyet bütünü ile zirai faaliyet sayılır. Ancak, söz konusu değirmende başka kişilere ait buğdayın da ücret karşılığında öğütüldüğü durumda ise zirai faaliyet, buğdayın değirmene teslim edildiği anda son bulur.²⁶²

Çiftçi olan bir kişinin sahip olduğu tarımsal aletleri başka çiftçilerin tarımsal işlerinde kullanılması sonucu elde ettiği gelir tarımsal kazançtır. Bu durum GVK'nın 52/4'üncü maddesinde belirtilmiş olup Danıştay kararları da aynı yöndedir. Konu ile ilgili Danıştay kararları aşağıda verilmektedir.

“Çiftçi olan davalının sahibi bulunduğu traktörü başka çiftçilerin tarımsal işlerinde çalıştırarak elde ettiği gelir tarımsal kazançtır.”²⁶³

“Mükellefin esas işi çiftçilik olması nedeniyle; sahibi bulunduğu biçerdöveri başkalarının zirai istihsal işlerinde de kullanmasından dolayı Gelir Vergisi

²⁶¹ Dnş.,3.D., 23.09.1992 tarih, E.1990/1139, K.1992/2769, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001047001079.htm>, 18 Ocak 2006.

²⁶² Özbacı, a.g.e. , s.480.

²⁶³ Dnş., 4. D., 21.06.1977 tarih, E.1977/463, K.1977/1782, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/0010622001010.htm>, 18 Ocak 2006.

Kanunu'nun ticari kazançlarla ilgili hükümlerine göre vergilendirilmesi anılan Kanununun 52. maddesi hükmüne aykırıdır.”²⁶⁴

Çiftçi olmayan bir kişinin kendisine ait tarımsal aletleri, ücret karşılığında başkalarının zirai işletmesinde kullanması ise zirai değil ticari faaliyettir. Danıştay Dördüncü Daire, konu ile ilgili olarak,

“Biçerdöver ile kendi toprağında çiftçilik yapmayan, sadece başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde ücret karşılığı çalışan yükümlünün faaliyeti zirai faaliyet olarak kabul edilemez.” şeklinde karar²⁶⁵ vermiştir.

Zirai faaliyetler bazı durumlarda, ticari faaliyet ve gayrimenkul sermaye iratları ile iç içe girebilmekte olup vergilendirmenin sağlıklı yapılabilmesi için zirai faaliyetler kapsamının diğer gelir unsurlarıyla olan çakışma noktalarının açık olarak belirlenmesi gerekmektedir.²⁶⁶

Tarıma elverişli araziye sahip olan kişiler bazı durumlarda üçüncü kişilerle ortaklık kurarak zirai faaliyeti ortaklık biçiminde yürütebilmektedir. Söz konusu ortaklık sonucu, toprak sahibinin elde ettiği gelirin, zirai kazanç mı yoksa gayrimenkul sermaye iradı mı olduğu ortaklık türüne göre değişebilmektedir. Eğer, toprak sahibi, sermaye olarak koyduğu toprak haricinde, zirai faaliyetin sevk ve idaresine fiilen katılması ve zirai faaliyet sonucu elde edilecek olan kar ya da zarara ortak olması durumunda, elde edilen gelir zirai kazanç sayılır.²⁶⁷ Aksi durumda yani arazi sahibinin, zirai faaliyete bilfiil katılmaksızın ve zarara katılma durumu olmayan hallerde, gelir sadece arazi şeklindeki sermayeye bağlı olarak elde edilmiş olup söz konusu gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilir.²⁶⁸ İradın nakit ya da ürün olarak belli bir tutar veya miktar ya da zirai faaliyet sonucu elde edilecek ürünün, ya

²⁶⁴ Dnş., 4. D., 26.01.1993 tarih, E.1990/2941, K.1993/345, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001062001022.htm>, 18 Ocak 2006.

²⁶⁵ Dnş., 4.D., 21.04.1989 tarih, E.1988/3479, K.1989/1916, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001062001016.htm>, 20 Ocak 2006.

²⁶⁶ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006, s.57.

²⁶⁷ Özbalcı, **a.g.e.**, s.481.

Şenyüz, **A.e.**, s.58.

²⁶⁸ GVK, Md. 70.

da elde edilecek safi kazancın belli bir oranı şeklinde tespit edilmesi sonucu değiştirmemektedir.²⁶⁹ Danıştay Dördüncü Daire,

“Tarım alanının bir sene müddetle tarımsal faaliyette kullanılmak, giderlerine katılmamak ve elde edilen ürünün belli kısmının ayın olarak almak koşuluyla başkasına devredilmesi sonucunda sağlanan mahsul bedeli kira gelirdir.” şeklinde karar²⁷⁰ vermiştir.

2.2.2.2. Zirai Kazancın Elde Edilmesi

2.2.2.2.1. Genel Kural

GVK'nın 53'üncü maddesinde, çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların, aynı Kanunun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden kesinti (tevkifat) yapılmak suretiyle vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Zirai kazançlarda vergilendirmenin, genel olarak kesinti (tevkifat) suretiyle yapılacağı²⁷¹ benimsenmiş olmakla birlikte;

- GVK' nın 54'üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile,

- Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin, kazançlarının gerçek usulde vergilendirileceği, yine aynı Kanunun 53'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Zirai kazancın gerçek usulde tespiti ise zirai işletme hesabı ve bilanço esaslı olmak üzere iki şekilde tespit edilmektedir.

GVK'nın 54'üncü maddesinde yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan veya bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olmayan çiftçiler, hasılatları üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesine göre kesinti (tevkifat) yapılmak

²⁶⁹ Özbalcı, **a.g.e.**, s.481.

²⁷⁰ Dnş., 4. D., 20.01.1983 tarih, E.1982/2659, K.1983/188, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001062001013.htm>, 20 Ocak 2006.

²⁷¹ Öz, **a.g.e.**, s.109.

suretiyle vergilendirilecekler ve beyanname vermeyeceklerdir. Bu çiftçilerin kesinti (tevkifat) suretiyle ödedikleri vergiler, nihai vergileri olacaktır.

Dolayısıyla zirai kazançlarda temel vergilendirme yönteminin, kaynakta kesinti yöntemi olduğunu söyleyebiliriz. GVK'nın 94'üncü maddesine göre yapılacak kesinti (stopaj vergilemesi) ise nakden veya hesaben ödemeye bağlıdır. Hesaben ödeme deyimi esas itibariyle tahakkuka isabet eder. Dolayısıyla kesinti (stopaj) yoluyla vergilemede de tahakkuk esasının geçerli olduğunu söylemek mümkündür.²⁷²

Zirai kazancın gerçek usulde tespit yöntemlerinden biri olan bilanço esasında elde etme bakımından tahakkuk esasının esas alınması, özsermaye kıyaslaması suretiyle kazanç tespitinin normal gereğidir.²⁷³ Zirai işletme hesabı esasında ise tahakkukun esas alınacağı GVK'nın 55'inci maddesinde hükme bağlanmış olup söz konusu maddeye göre; "Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır."

Gelir Vergisi Kanunu'nun zirai kazançta "Kazancın zirai işletme hesabı esasına göre tespiti"ni düzenleyen 55'inci maddesi ile "Kazancın bilanço esasına göre tespiti" ile ilgili esasları düzenleyen GVK'nın 59'uncu maddeleri hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi sonucunda, zirai kazancın tespitinde de ticari kazançta olduğu gibi tahakkuk esasının uygulanacağı anlaşılmaktadır. Kanun koyucunun bu hususta kazancın tespitini münhasıran ödeme şartına bağlamadığı anlaşılmaktadır. Nitekim sözü edilen 55'inci maddede işletme hesabında zirai kazanç, "hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen beyan borçlanılan giderler arasındaki müspet fark" olarak tamamlanmış, 59'uncu maddede ise bilanço esasına göre zirai kazancın tespitinde ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı açıkça belirtilmiştir. Konu ile ilgili olarak, Danıştay

²⁷² Özbalcı, a.g.e., s.484.

²⁷³ Özbalcı, A.e.

Dördüncü Daire, “Zirai kazançta tahakkuk esasının geçerli olduğu” yönünde karar²⁷⁴ vermiş olup söz konusu karar aşağıda verilmektedir.

“Gelir Vergisi Kanunu'nun zirai kazançta "Kazancın zirai işletme hesabı esasına göre tespiti"ni düzenleyen 55. maddesiyle "Kazancın bilanço esasına göre tespiti" ile ilgili esasları belirleyen 59. maddeleri hükümlerinin birlikte irdelenmesiyle, zirai kazancın tespitinde de ticari kazançta olduğu gibi tahakkuk esasının uygulanacağı, kanun koyucunun bu hususta kazancın tespitim münhasıran ödeme şartına bağlamadığı anlaşılmaktadır. Nitekim sözü edilen 55. maddede işletme hesabında zirai kazanç, "hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen beyan borçlanılan giderler arasındaki müspet fark" olarak tamamlanmış, 59. maddede ise bilanço esasına göre zirai kazancın tespitinde ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı açıkça belirtilmiştir.”

Yukarıda yapılan açıklamalar ve Danıştay kararı ışığında, zirai kazançta elde etmenin ticari kazançta olduğu gibi tahakkuk esasına bağlı olduğunu ve zirai kazancın mahiyet ve tutar olarak kesinlik kazanması durumunun, gelirin elde edilmiş sayılması için yeterli olduğunu söyleyebiliriz.

2.2.2.2. Özel Durumlar

2.2.2.2.1. Alivire Satışlar

Zirai kazancın tespit şekli ne olursa olsun elde etme bakımından tahakkuk esası geçerli olup bunun için zirai kazancı oluşturan işlemin eksiksiz olarak yerine gelmesi gerekir.²⁷⁵ Yani zirai kazancı oluşturan işlemin eksiksiz olarak yerine gelmesi ve bunun sonucu olarak zirai kazancın mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesi gerekir. Aksi durumda zirai kazancın elde edilmesinden söz edilemez.

Örneğin, zirai ürünün henüz olgunlaşmadan satılması halinde, söz konusu ürünün bedeli peşin alınmış olsa dahi, satış işlemi, ürünün olgunlaşmış alıcıya teslimi

²⁷⁴ Dnş., 4. D., 21.05.1993 tarih, E. 1991/1816, K. 1993/2439, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001065001003.htm>, 20 Ocak 2006.

²⁷⁵ Özbacı, a.g.e., s.484.

ile gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, elde etme de ürünün olgunlaşım alıcıya teslim edildiği tarihte gerçekleşmiş olacaktır.

Ancak ürün olgunlaşmadan götürü olarak yapılan satışlarda durum farklıdır. Bu durumda ürün, olgunlaşmadan götürü olarak satılmış, toplama masrafları, muhtemel zarar ve diğer yükümlülükler sözleşme tarihi itibariyle alıcıya geçmiştir. Dolayısıyla söz konusu tarihte ürün sahibinin, ürünün olgunlaşması ile ilgili bütün riskler alıcıya geçmiş ve ürün sahibinin elde edeceği gelir mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmiştir. Böyle bir durumda gelir mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmiş olduğundan gelir de söz konusu tarih itibariyle elde edilmiş olur.

2.2.3. Ücretler

2.2.3.1. Tanımı ve Kapsamı

GVK'nın 2'inci maddesinde sayılan gelir unsurlarından üçüncüsü ücretler olup daha önce de belirtildiği üzere ücretler emek gelirleri arasında yer almaktadır. Diğer gelir unsurlarından olan, ticari kazançlar, zirai kazançlar ve serbest meslek kazançları, bir işletme organizasyonu içerisinde elde edildikleri halde ücretler, genel olarak bir kişinin bedeni ve fikri emeğinden doğduğu için işletme ile ilgili olmayan²⁷⁶ yani bağımlı emeğin kazancıdır. Diğer bir deyişle, iş görme akitlerinden hizmet akdi kapsamında, bedensel ya da zihinsel emek karşılığı olarak²⁷⁷ elde edilen iktisadi değerlere ya da para ile ifade edilebilen menfaatlere ücret denilmektedir.²⁷⁸ Emeğini piyasaya arz eden bir kişinin bir işyerinde ya da devlet örgütü içinde, yasalar ve sözleşme uyarınca, yöneticinin emir ve kumandasında, bağımlı emek hizmeti sunarak kazandığı gelir devlette maaş, piyasa da ise ücrettir.²⁷⁹ Ücret kavramı, iktisadi ve özel hukuk açısından bakıldığında farklı, Türk Vergi Hukuku açısından bakıldığında ise farklı anlamlara gelmek üzere kullanılabilen bir terimdir.²⁸⁰

²⁷⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s.208.

²⁷⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.286.

²⁷⁸ Aksoy, **a.g.e.**, s.208.

²⁷⁹ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (2004), s.45.

²⁸⁰ Aksoy, **a.g.e.**, s.209.

İktisadi anlamda ücret, bir üretim faktörü olan emeğin fiyatıdır.²⁸¹ İşgörenin işverene sunduğu emek bir hizmet arzı olup ücret de bu faaliyetin bedelidir.²⁸² Anayasamız da ücreti tam olarak tanımlamamakla beraber 55'inci maddesinde “ücret emeğin karşılığıdır.” ifadesine yer vermiştir. Borçlar Kanunu'nun 313/1'inci maddesinde, hizmet akdi tanımı çerçevesinde ücret tanımı yapılmaktadır. Söz konusu madde, “Hizmet akdi, bir mukaveledir ki onunla işçi, muayyen veya gayri muayyen bir zamanda hizmet görmeği ve iş sahibi dahi ona bir ücret vermeği taahhüt eder.” şeklindedir. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 32/1'inci maddinde ise ücret, “bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutar” olarak tanımlanmıştır. Türk Vergi Hukukunda ise ücret kavramı GVK'nın 61'inci maddesinde tanımlanmıştır. Söz konusu maddeye göre, “Ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.”

Yukarıda verilen ücret tanımları bazı farklılıklar göstermesine rağmen tüm tanımlarda belirleyici ortak unsur, bir hizmet akdinin varlığıdır.²⁸³ Vergi hukuku anlamındaki ücret kavramı sadece özel hukuktan doğan ücretleri değil, kamu hukukundan doğan maaş, tazminat vb. ödemeleri de kapsamaktadır.²⁸⁴ Dolayısıyla vergi hukukundaki ücret kavramının daha geniş kapsamlı olduğunu söyleyebiliriz.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ücret, “İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” olarak tarif edilmiştir. Bu tarifte, işverene tabiyet unsuruna yer verilmek suretiyle, ücretin bağımlı emeğin kazancı olduğu belirtilmektedir.

Yukarıda verilen ücret tarifi incelendiğinde, söz konusu tarifi üç önemli unsuru bünyesinde barındırdığı söylenebilir. Bunlar;

1. İşverene tabi olma,

²⁸¹ Erdoğan Alkin, **İktisat**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1992, s.130.

²⁸² Bulutoğlu, **a.g.e.**, (2004), s.47.

²⁸³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.287.

²⁸⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s.210.

2. Belli bir işyerine bağlı olma,
3. Hizmet karşılığı olarak bir ödemenin yapılmış olmasıdır.

İşin bir işverene bağlı olarak yürütülmesi, hizmet akdi bakımından belirleyici bir unsurdur. Belli bir işyerine bağlı olma ise, fiilen o işyerinde çalışmayı değil hukuken bağlılık olarak düşünmek gerekir. Çünkü kişi hizmet akdinin gereğini evinde çalışarak da yerine getirebilir. Bir işyerine bağlılık anlamında önemli olan fiilen bağlılık değil, işverenin emir ve talimatı altında bir hizmetin sunulması yani hukuken bağlılıktır.²⁸⁵ Hizmetin karşılığı olarak hizmet erbabına nakit veya ayın olarak bir ödeme veya para ile temsil edilebilen bir menfaatin sunulması ücretin taşınması gereken diğer bir unsurdur. Burada önemli olan, hizmet erbabının mali ve ekonomik herhangi bir riske girmeden yani işletme zarar etse dahi, hizmet akdi ile önceden belirlenmiş olan ücreti almasıdır.²⁸⁶

Yukarıda belirtilen ücret unsurlarını taşımak kaydıyla, ödemenin başka isimler altında yapılması sonucu değiştirmez. Bu hususta GVK'nın 61/2'nci maddesinde, "Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği" belirtilmiştir.

GVK 61/3'üncü fıkrasında belirtilen ödemelerin de, bu kanunun uygulanmasında ücret sayılacağı belirtilmiş olup söz konusu ödemeler aşağıda belirtilmektedir.

1. 23. maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları;
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;

²⁸⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.288.

²⁸⁶ Özbalcı, **a.g.e.**, s.514.

3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, GVK'nın 61'inci maddesinin birinci fıkrasında ücret için genel bir tanım verildikten sonra bu genel tanıma ek olarak, uygulamada ücret sayılıp sayılmayacağı konusunda tereddüde yol açabilecek bazı gelir türlerini de, aynı maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarında tek tek sayarak ve açıkça belirterek ücret kategorisi içine sokmaktadır.

Her çeşit emek gelirinin, iktisadi açıdan ücret sayılmasına karşın, GVK, bağımlı emeğin gelirini ücret, bağımsız emeğin gelirini ise serbest meslek kazancı olarak kabul etmiştir. Ücret kavramı sınırlarının doğru olarak belirlenmesinin vergilendirme açısından önemi büyüktür.²⁸⁷ Dolayısıyla ücretlerin karıştırılabileceği, diğer gelir unsurlarından teşebbüs gelirleri (ticari-zirai kazanç) ve serbest meslek kazançları ile ayırımının yapılması gerekir.

Ücret ve serbest meslek kazançlarının emek gelirleri olduğunu daha önce belirtmiştik. Emeğin bağımsız bir organizasyon içinde sunulması durumunda elde edilen kazanç serbest meslek kazancı, aksi durumda, yani emeğin bir işyerine bağlı ve işverene tabi olarak sunulması durumunda ise elde edilen kazanç ise ücret olarak değerlendirilecektir.

²⁸⁷ Aksoy, **a.g.e.**, s.209.

Teşebbüs gelirleri içerisinde yer alan ticari kazançlar ile emek gelirleri içerisinde yer alan ücret gelirlerinin karıştırılması normal olarak söz konusu değildir. Ancak, emeğin karşılığı olan ücretin kardan hisse vermek suretiyle ödendiği durumlarda elde edilen gelir unsurunun ücret mi yoksa ticari kazanç mı olacağı konusu tereddüt yaratabilmektedir. Emek ve sermayenin birleşimi ile bir ortaklık kurulması halinde söz konusu ortaklıktan emeğin elde ettiği gelir unsuru ticari kazançtır. Çünkü, emeği ile ortaklığa katılan, işletmenin karı ile birlikte zararına da iştirak etmektedir. Yani emeğini işletmeye sunarak ortak olan kişi mali ve ekonomik risk altında çalışmaktadır.

Emeğin karşılığının, önceden sözleşme ile belirlenen sabit bir ücret ve ek olarak kardan pay şeklinde belirlenmesi durumunda (bir ortaklık içinde olmamak şartıyla) kar payı dahil elde edilen gelirin tamamının ücret sayılacağı GVK 61/2'nci fıkrasında belirtilmiştir. Ayrıca sabit bir ücret olmayıp sadece kardan pay verilmesi durumunda da emeğin elde ettiği gelir ücret olarak değerlendirilmektedir. Çünkü burada zarara iştirak söz konusu olmadığı gibi emek sahibinin işletmenin sevk ve idaresinde de karar sürecine katılma yetkisi yoktur. Böyle bir durumda, emeğini sunan kişinin kar mahrumiyeti riski olmakla birlikte ücretin diğer iki unsuru mevcuttur. Dolayısıyla, emeğin elde ettiği gelirin, ücret sayılması, ticari kazanç olarak kabul edilmesinden daha doğru sayılabilir.²⁸⁸

2.2.3.2. Ücret Gelirinin Elde Edilmesi

2.2.3.2.1. Genel Kural

Ücretler, gerçek usul ve diğer usul olmak üzere iki şekilde tespit edilmektedir. Ücretin gerçek ya da diğer usulde tespit edilmesinde belirleyici unsur çalışan değil işverendir.²⁸⁹ Ücretlerin vergilendirilmesinde prensip olarak gerçek usul esastır.²⁹⁰ Ancak bir kısım hizmet erbabının, gerçek ücreti üzerinden vergilendirilmesi, ücretlerinin saptanmasındaki güçlükler nedeniyle mümkün olamamaktadır. Dolayısıyla, söz konusu hizmet erbabının ücretleri gerçek usul

²⁸⁸ Özbalcı, **a.g.e.**, s.519.

²⁸⁹ Arslan, **a.g.e.**, s.70.

²⁹⁰ HUD, **a.g.e.**, s.128.

dışında ve GVK'nın 64'üncü maddesinde "diğer ücretler" kapsamında değerlendirilmektedir.²⁹¹ GVK'nın 61'inci maddesinde belirtilen ücret ve ücret sayılan ödemeler gerçek usulde, GVK'nın 64. maddesinde belirtilen ücretler ise diğer ücretler adı verilen bir grup ücretli ise vergisini, götürü usule benzer bir yöntemle vergi karnesi üzerinden ödenmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde belirtilen ücretler ile ücret sayılan ödemeler (istisnadan faydalananlar hariç), GVK'nın 94/1'inci maddesi gereğince kaynakta tevkif (stopaj) usulüne göre vergilendirilmektedir. Vergi tevkifatı, GVK'nın 94'üncü maddesi kapsamına giren hesaben ve nakden yapılan ücret ödemelerine uygulanır.

Ücretin tarifinin yapıldığı GVK'nın 61'inci maddesinin birinci fıkrasında "... verilen para ve ayınlar...", yine GVK'nın 94/1'inci maddesinde "... ödenen ücretler" gibi ibareler yer aldığından, bu ibarelere dayanılarak ücretlerin elde edilmesinde "tahsil esası"nın geçerli olduğunu kabul eden görüşler bulunmaktadır.²⁹²

Ücretlerin elde edilmesinde tahsil esasının geçerli olduğunu ileri süren görüşler, söz konusu kanun maddelerinin biçimsel yorumuna dayandığından ve işin özünü kavramadığından dolayı eleştiri konusu yapılmakta ve ücretlerin elde edilmesinde tahakkuk esasının geçerli olduğunu savunmaktadırlar.²⁹³ Ücret gelirinde elde etmenin gerçekleşmesi için, nakden ödemenin şart olmadığı, hesaben yapılan ödemenin de yeterli olduğu konusunda Danıştay kararı²⁹⁴ olup söz konusu Danıştay kararı aşağıda verilmektedir.

"Vergi sorumluları tarafından vergi tevkifatı yapılarak ertesi ayın 20. günü akşamına kadar bir muhtasar beyanname ile Vergi Dairesi'ne bildirilmesi için, ilgili ay içinde hizmet erbabına "nakden" veya kendilerine istihkak sahibine karşı borçlu

²⁹¹ HUD, **a.g.e.**, s.143.

²⁹² Arslan, **a.g.e.**, s.70.

Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s.135.

²⁹³ Örmeci, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/> , 06 Haziran 2006.

²⁹⁴ Dnş., 4. D., 31.05.1988 tarih, E.1987/5739, K.1988/2198, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/> kanunlar/001/001109001005.htm, 23 Ocak 2006.

durumda gösteren bir kayıt ve işlemde bulunmak suretiyle “hesaben” ödeme yapılmış olması gerekir.”

Ücretlerin hesaplanması ve tahakkuku farklı devrelerde olabilmektedir. Örneğin, gündelik çalışan bir işçinin ücreti günlük olarak hesaplanıp her günün sonunda hesabına alacak olarak geçirilebilir. Ancak, hesaplaması bu şekilde yapılan ücretin ödenmesinin aylık devreler halinde yapılacağı kararlaştırılmış ise bir aylık süre dolmadan, talep hakkı yani hukuki tasarruf imkanı doğmaz. Hukuki tasarruf imkanı doğmadan da gelir elde edilmiş sayılmaz.²⁹⁵

Konu ile ilgili olarak yargıya intikal eden bir olayda, Danıştay Üçüncü Daire,

“...ücret gelirinin hukuki tasarruf hakkının doğduğu anda elde edileceği, çünkü aynı anda ekonomik tasarruf hakkına da kavuşulacağı ancak hukuki tasarruf hakkı doğmamışsa ücret geliri elde edilmiş sayılmayacağı gerekçesiyle, 15-31 Aralık 1993 günlerine ait ücretler için bordro yapılarak ücret ödemesi tahakkuk ettirilip, işçilerin kişi bazında alacaklandırılması halinde bu ücretin hesaben ödendiği kabul edilmesine rağmen, 15-31 Aralık 1993 günlerine ilişkin ücret kişi bazında ücret bordrosu tanzim edilmeden topluca tahakkuk ettirilip, hesaplara intikal ettirilmesi durumunda hesaben yapılmış ücret ödemesinden de söz edilemeyeceği, bu itibarla 15-31 Aralık 1993 ücret bordrosunun tahakkuku 1993 yılında, ödemesi de 14.1.1994 tarihinde 14 günlük ücretle birlikte yapıldığından, bu döneme ilişkin ücretlerin 1994 yılında elde edilmiş sayılacağı, bu sonuca göre 1994 yılına ilişkin %25 gelir vergisi oranının uygulanması gerektiği yönünde karar²⁹⁶ verilmiştir.”

Ücret gelirinin elde edilmesinde asıl ve temel ölçü hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesidir. Gelirin, sahibinin emrine amade kılınmasını ifade eden ekonomik tasarruf imkanı doğmadıkça, elde etmeden bahsedilemez. Ancak, gelirin sahibinin emrine hangi tarihte amade kılındığını tespit etmek kolay değildir. Bundan dolayı, çok daha belirgin olan ve gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale

²⁹⁵ Özbalcı, a.g.e., s.526.

²⁹⁶ Dnş.,3.D.,13.05.1997 tarih, E.1996/3191, K.1997/1760,(Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001109001010.htm>, 23 Ocak 2006.

gelmesini ifade eden, hukuki tasarruf esas alınır. Hukuki tasarruf, ekonomik tasarrufun da gerçekleştiğinin karinesi olarak kabul edilir.²⁹⁷ Bu bağlamda, ekonomik tasarruf imkanı doğmuşsa, sahibince tahsil edilmese bile, ücret elde edilmiş sayılır. Konu ile ilgili olarak Danıştay Onüçüncü Daire,

“.....193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'nın ücretin tanımına ilişkin 61, gerçek ücretin saptanmasına ilişkin 63 ve ücretlerde vergi kesintisine ilişkin 94. maddeleri hükümleri topluca incelendiğinde, bu maddelerdeki, "verilen", "sağlanan", "ödenen" sözcükleriyle, ücretin ancak fiilen yapılan ödemeler sonucunda hizmet erbabı yönünden elde edilmiş sayılması gerekeceği sonucu ortaya çıkmakta ve dairesimizin süregelen içtihatları da bu yönde bulunmakta ise de, fiilen yapılan ödemeler gibi fiilen yapılmış kabul edilen ödemelerinde elde edilen ücret sayılması gerekeceği şüphesizdir. Örneğin olayımızda olduğu gibi, tahakkuk ettirilen huzur hakkının hak sahibinin cari hesabına alacak kaydedilmesi ve bu durumdan ilgilinin bilgi sahibi olduğunda uyuşmazlık bulunmaması halinde (her zaman çekme olanağına sahip bulunulan bir alacak dolayısıyla) fiilen ödemenin varlığını kabul etmek zorunludur.

Aksi halde, şirket yönetim kurulu başkan ve üyelerine, cari hesaplarına alacak kaydedilen meblağları, kendilerinin müterakki esasa göre en az vergi ödeyebilecekleri bir dönemde çekme hakkı sağlanmış olur ki, bunun da vergide adalet ve eşitlik ilkeleriyle bağdaşamayacağı ve vergiyi doğuran olayın oluşunu kişilerin seçimine bırakmak suretiyle kamu alacağının geç ve noksan alınmasına yol açacağı ortadadır.” şeklinde karar²⁹⁸ vermiştir.

Hukuki tasarruf, ekonomik tasarrufun da gerçekleştiğinin karinesi olarak kabul edilir. Ancak, mükellefin, hukuki tasarrufa rağmen, ekonomik tasarrufun gerçekleşmediğini ve dolayısıyla geliri elde etmemiş olduğunu ispatlama hakkı vardır.²⁹⁹

²⁹⁷ Özbacı, a.g.e., s.525.

²⁹⁸ Dnş., 13.D., 27.9.1977 tarih, E.1976/3197, K.1977/2561(Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001071001009.htm>, 23 Ocak 2006.

²⁹⁹ Özbacı, a.g.e., s.525.

VUK'un 238'inci maddesine göre, vergiden muaf ücretler ve diğer ücretler dışında, vergiye tabi ücretler için işverenlerin, her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecburdurlar. Söz konusu ücret bordroları ya da bordro yerine geçen herhangi bir belgenin ücretli tarafından imzalanması durumunda ücret tahakkuk etmiş olmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu belgelerin ücretliler tarafından imzalanması durumunda da gelir vergisi kesintisi yapılmalıdır.³⁰⁰ Bu görüş Maliye Bakanlığının bir özelgesine dayandırılmaktadır.³⁰¹ Söz konusu özelgede de belirtildiği üzere, ücret bordrosunun düzenlenerek imzalandığı aylarda hesaben ödemenin gerçekleştiği kabul edilmekte, bordronun düzenlendiği ancak ücretli tarafından imzalanmadığı aylarda ise nakden veya hesaben ödemenin varlığından bahsedilemeyecektir. Böyle bir durumda, hukuki tasarrufun bordronun ücretliler tarafından imzalanması ile gerçekleşeceği gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Ancak, GVK'nın 61 ve 94'üncü maddelerinde bordroya ilişkin herhangi bir düzenleme yoktur.

2.2.3.2.2. Özel Durumlar

2.2.3.2.2.1. Kurum Karından Hizmet Erbabına Verilen İkramiyelerde Elde Etme

Kurumların, yönetim kurulu başkanı ve üyelerine şirket karından verilen temettü ikramiyesi, ücret değil, menkul sermaye iradı sayılır.³⁰² Hizmet akdi çerçevesinde çalışan personele verilen ikramiye ise, kurum karına bağlı olarak da verilirse, ücrettir. Bu kapsamda, kurumların genel müdürlerine hizmet ilişkisi uyarınca verilen ikramiyeler de ücret olarak değerlendirilmektedir. Ancak, genel müdürün, yönetim kurulu üyesi olarak aldığı kar payı ise menkul sermaye iradı'dır.

Hizmet erbabına verilecek ikramiye yönetim kurulunun onayından sonra kesinlik kazanacaktır. Dolayısıyla söz konusu onay olmadan önce ikramiyenin hizmet erbabı tarafından elde edilmiş olduğu söylenemez. Çünkü genel kurul onay

³⁰⁰ Ramazan Cenk, **Ücretler Tazminatlar ve Harcırahlar**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 1031.

³⁰¹ MB, 23.05.1988 tarih ve GVK/2-2128-22627 Sayılı Özelge.

³⁰² GVK, Md. 75.

tarihinden önce hizmet erbabının ikramiye üzerinde talep hakkı doğmamıştır. Dolayısıyla, talep hakkı doğmadan, hizmet erbabının ikramiyeyi elde etmiş olduğundan söz edilemez. Ancak, kurum karından hizmet erbabına verilen temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu (ikramiyenin ayrıldığı kazancın elde edildiği) yıl hesaplarına gider yazılabilecektir. Böyle bir durumda, mahiyet ve tutar olarak belirlenmiş fakat onay şartına bağlı kılınmış bir gider söz konusudur. Elde etme, ödeme için genel kurul bir tarih tespit etmişse, o tarihte, yönetim kuruluna yetki vermişse, yönetim kurulunun ödemeyi yapmayı kararlaştırdığı tarihte gerçekleşmiş olur.³⁰³

Danıştay'ın görüşü de, personele verilen temettü ikramiyelerinin, ilgili olduğu yani dağıtılan temettünün elde edildiği yıl giderlerine intikal ettirebileceği şeklinde olup konu ile ilgili Danıştay Karar örnekleri aşağıda verilmektedir.

“...Kurum kazancından personele verilen ikramiyelerin, ilgili olduğu dönemde (ikramiyenin ayrıldığı kazancın elde edildiği dönemde) gider yazılması gerekir.”³⁰⁴

“...1985 yılı karından personele dağıtılması kararlaştırılan ikramiyenin 1986 yılında ödenmesi halinde tevkifata ödemenin yapıldığı dönemde geçerli vergi nisbetinin uygulanması ve bu suretle fazla ödmeden doğacak farkın şirkete iadesi gerekir.”³⁰⁵

Danıştay Dördüncü Daire kararında, ayrıca gider kaydı bir önceki dönemde yapılan temettü ikramiyelerinin bir sonraki dönemde ücret olarak vergilendirilmesi sırasında, bir sonraki dönemde geçerli vergi tarifesinin esas alınacağı da belirtilmiştir.

³⁰³ Özbalcı, a.g.e., s.526,527.

³⁰⁴ Dnş., 3.D., 12.05.1989 tarih, E.1981/1878, K.1989/405, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/002/002016001009.htm>, 26 Ocak 2006.

³⁰⁵ Dnş., 4.D., 27.09.1989 tarih, E.1986/3246, K.1989/3341, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/0011070001025.htm>, 26 Ocak 2006.

2.2.4. Serbest Meslek Kazançları

2.2.4.1. Tanımı ve Kapsamı

GVK'nın 2'inci maddesinde sayılan gelir unsurlarından dördüncüsü serbest meslek kazançları olup daha önce de belirtildiği üzere serbest meslek kazançları emek gelirleri arasında yer almaktadır. Serbest meslek kazancı, esas itibariyle ücret gibi emeğe dayanan, ancak ücret gelirlerinden farklı olarak bir işverene tabi olmaksızın elde edilen ve bazen sermayenin kısmen rol oynadığı bir kazanç türüdür.³⁰⁶ Serbest meslek kazancı, bağımsız emeğin karşılığı olarak elde edilmektedir.³⁰⁷ Diğer bir deyişle, serbest meslek kazancı, bir işverene bağlı olmadan, kişilerin ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisaslarına dayanan işlerden elde edilen kazançlardır.³⁰⁸ Serbest meslek sahibi bir girişimcidir ve piyasaya sürdüğü hizmet kendi emeği ve sorumluluğu ile yaptığı ya da yaptırdığı hizmetlerdir.³⁰⁹

GVK'nın 65'inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır." şeklinde genel tanım bir verildikten sonra söz konusu maddenin ikinci fıkrasında serbest meslek faaliyetinin ne olduğu açıklanmıştır. GVK'nın 65'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, "Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." GVK'nın 66'ncı maddesinde ise "Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır." denilmektedir.

Yukarıda verilen kanun hükümleri doğrultusunda serbest meslek kazancının niteliklerini belirlerken aşağıdaki unsurların dikkate alınması gerekir. Bunlar,

1. Faaliyet bir işverene bağlı olmadan yani serbest olarak, kendi sorumluluğu altında yapılmalı,

³⁰⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s.223.

³⁰⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.294.

³⁰⁸ Aksoy, **a.g.e.**, s.223.

³⁰⁹ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (2004), s.57.

2. Sermayeden çok kişisel çalışmaya, bilimsel ve mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanmalı,
3. Faaliyet ticari nitelik taşımamalı,
4. Faaliyet mutlak meslek halinde yürütülmeli, yani faaliyet süreklilik arz etmelidir.

Yukarıda belirtilen unsurları içeren faaliyetlere serbest meslek faaliyeti ve söz konusu faaliyetler ile uğraşan kişilere ise serbest meslek erbabı denilmektedir.³¹⁰

Yukarıda verilen serbest meslek tanımına uymamakla beraber, GVK'nın 66'ncı maddesinde belirtilen kişilerde serbest meslek erbabı sayılmıştır. Söz konusu kişiler aşağıda sayılmaktadır.

1. Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;
2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;
3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;
4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;
5. Vergi Usul Kanununun 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (Şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.).

³¹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.295.
HUD, **a.g.e.**, s.155.

Serbest meslek faaliyetini devamlı bir iş olarak değil de, iş çıktıkça yani arızı olarak yapanların kazançları, serbest meslek kazancı değil, arızı meslek kazancı sayılır.³¹¹ Dolayısıyla, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, GVK'nın 80'inci maddesi kapsamında "diğer kazanç ve iratlar" olarak değerlendirilecektir. Ancak, telif hakları ve ihtira beratlarının sahipleri veya kanuni temsilcileri tarafından kiralanmalarından elde edilen kazanç ta serbest meslek kazancı olarak kabul edilmektedir.³¹² Söz konusu faaliyetler arızı nitelikte de olsa elde edilen gelir unsuru serbest meslek kazancı sayılacaktır. Çünkü kanun hükmünde söz konusu faaliyetlerin devamlılık ya da arızilik itibariyle herhangi bir ayırım yapılmamıştır.³¹³ Ancak telif hakları ve ihtira beratlarının sahip ya da kanuni mirasçuları dışındaki kişiler tarafından kiralanması durumunda elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradıdır.³¹⁴

Serbest meslek kazancının diğer gelir türleri ile sınırlarının belirlenmesi vergilendirme açısından önem taşımaktadır.

Serbest meslek kazancının karıştırılabileceği en belirgin gelir unsuru, aynı kategori yani emek gelirleri kategorisi içerisinde yer alan ücretlerdir. Ücretler ile serbest meslek kazancı arasındaki sınırın belirlenmesinde kullanılacak ayırt edici ölçüt, çalışma biçiminde bağımlılık unsurunun yer alıp almadığıdır.³¹⁵ Daha öncede belirtildiği üzere, ücret bağımlı emeğin, serbest meslek kazancı ise bağımsız emeğin karşılığıdır.

Hem ticari kazanç hem de serbest meslek kazancı, kazanç sahibinin kendi nam ve hesabına yaptığı bağımsız bir faaliyet ve organizasyondan doğmaktadır.³¹⁶ Her iki kazanç türünde de, işin bağımsız olarak kendi nam ve hesabına yürütülmesi ortak özellik olduğuna göre burada saptamayı yaparken başka bir ölçüt kullanılmalıdır. Söz konusu ölçüt, ise katılan sermaye unsurunun ağırlığıdır.³¹⁷ Serbest meslek olarak yapılan iş örgütlenir ve

³¹¹ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (2004), s.58.

³¹² GVK, Md. 70/5-6.

³¹³ Özbacı, **a.g.e.**, s.540.

³¹⁴ GVK, Md. 70/5-6.

³¹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.295.

³¹⁶ Özbacı, **a.g.e.**, s.544.

³¹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.295.

büyürse, sonunda sermayenin payı ve firmanın adı ağırlık kazanabilir.³¹⁸ Örneğin, bir doktorun muayenehanesinde sunduğu hizmet serbest meslek faaliyetidir. Ancak işini bir tüzel kişilik bünyesinde yapar ise, yani koyduğu sermaye ile bir özel hastane işlettiği takdirde bu faaliyet ticari faaliyet sayılacaktır. Çünkü, bu şartlarda yapılan iş bir bağımsız serbest meslek faaliyeti sınırlarını aşmış olup söz konusu faaliyette sermaye unsuru ağırlık kazanmıştır.³¹⁹

GVK'nın 66'nıncı maddesinin birinci fıkrasının iki numaralı bendinde, "Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar" serbest meslek erbabı sayılmıştır.

Yukarıda belirtilen şekilde, serbest meslek kazancından hisse alanlar, mesleki bilgi ve uzmanlığı bulunmamasına ve hatta şahsi mesaisinin dahi gerekli olmamasına rağmen, serbest meslek erbabı, elde ettiği kar payı ise serbest meslek kazancı sayılmaktadır.³²⁰

Özel hastane vb. işletmelerdeki sermaye katkısı ile serbest meslek erbabına sermaye temin etmek suretiyle elde edilen kazanç birbirinden farklıdır. Sermaye katkısı ile mesleki kazançtan pay alma durumunda sermayedar ile serbest meslek erbabı arasında bir ortaklık söz konusudur. Özel hastane vb. işletmelerde ise işletme sahibi ile çalışanlar arasında ortaklık değil işveren-hizmetli ilişkisi söz konusudur. Başkasının emeğini kullanılıp değerlendirilmesi, serbest meslek-ticari faaliyet ayırımını sağlayabilecek bir ölçü olduğu söylenebilir.³²¹ Söz konusu ölçüyü, Danıştay'ın da esas aldığı görüşleri mevcut olup Dördüncü Dairenin konu ile ilgili kararı,³²²

³¹⁸ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (2004), s.58.

³¹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.295.

Bulutoğlu, **A.e.**

³²⁰ Özbacı, **a.g.e.**, s.543.

³²¹ Özbacı, **A.e.**, s.546.

³²² Dnş., 4.D.,15.03.1963 tarih , E.1960/5656, K. 1963/1004; Özbacı, **A.e.**

“...bir müteahhidin taahhüt ettiği yol inşaatının harita işlerini yapan topoğrafın faaliyetinin, yanında başka topoğraflar çalıştırmamak şartıyla serbest meslek faaliyeti sayılması zaruridir.” şeklindedir.

2.2.4.2. Serbest Meslek Kazançlarında Elde Etme

2.2.4.2.1. Genel Kural

GVK'nın 67'nci maddesinde, “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.” şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca GVK'nın 67'nci maddesinin yedinci fıkrasında serbest meslek erbabı için, hangi durumların tahsil olarak sayılacağı hükme bağlanmaktadır. Buna göre;

1. İttıla hasil etmeleri³²³ kaydıyla, namlarına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,
2. Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası, durumlarında da tahsil gerçekleşmiş olacaktır.

Yukarıda verilen kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, serbest meslek kazancında hasılatın elde edilmesi tahsil edilme şartına bağlanmıştır.³²⁴ Diğer bir deyişle, serbest meslek kazançlarında, elde etme yönünden fiili tasarruf ilkesi benimsenmiştir.³²⁵ Konu ile ilgili Danıştay kararı,³²⁶

“Serbest meslek kazançlarında elde etme, tahsil koşuluna bağlıdır.” şeklindedir.

³²³ İttıla hasil etme ifadesi, “bilgi sahibi olma” anlamına gelmektedir.

³²⁴ HUD, a.g.e., s. 163.

³²⁵ Örmeci, a.g.m., (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.

³²⁶ Dnş., 4. D., 22.12.1998 tarih, E.1997/6173, K.1998/5431,(Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/> kanunlar/001/001077001009.htm, 26 Ocak 2006.

Buna göre serbest meslek kazancında, yapılan hizmet karşılığında tespit edilen bedelin değil, sadece bu bedelin tahsil edilen kısmı hasılat olarak önem kazanmaktadır. Ayrıca yapılan ödemeler, avans niteliğinde olsa dahi, alınan bedel hasılat niteliğindedir.³²⁷ Dolayısıyla, ister geçmiş, isterse gelecek yıllara ait olsun tahsil edilmiş bulunan tüm bedeller, tahsil edilmiş olduğu dönemin hasılatı sayılacaktır.

Serbest meslek hizmetinin yerine getirilmiş olması elde etme için yeterli değildir. Ayrıca alacağın mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesi ve talep edilebilir hale gelmesi de yeterli değildir. Serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen kazancın vergilendirilebilmesi için, bedelin mutlaka serbest meslek erbabının mal varlığına girmiş olmalıdır.³²⁸ Serbest meslek erbabına, bono ile yapılan ödemeler de nakdi ödeme olarak kabul edilmektedir. Danıştay dördüncü dairesinin bir kararında,³²⁹ serbest meslek erbabına bono ile yapılan ödemeyi nakdi ödeme niteliğinde görmüş, bononun serbest meslek erbabına verildiği tarihte elde etmenin tekemmül ettiği, ödemeyi yapan bakımından da stopaj mükellefiyetinin doğduğunu kabul etmiştir.

Daha öncede belirtildiği üzere elde etmede temel ölçü hukuki ve ekonomik tasarruftur. Ancak, hukuki tasarruf imkanının doğması, yani gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi için daha önce gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşerek tahakkuk etmesi gerekir. Ancak, bir kısım serbest meslek faaliyetlerinde gelirin hangi tarihte, miktar ve tutar itibarıyla kesinleştiğini yani gelirin hangi tarihte tahakkuk ettiğinin tespiti güç olabilmektedir. Örneğin yıllarca sürebilecek bir davada, avukatın, vekalet ücretine, hangi safhada ve ne ölçüde hak kazandığı bilinemeyeceği için gelirin tahakkuk ettiği ve daha sonra sahibi tarafından talep edilebilir hale geldiği tarihi tespit etme imkanı yoktur. Ayrıca, avukat ve doktor gibi bir kısım serbest meslek erbabının müşterisi ile olan ilişkisinin ekonomik yönünün yanında ilişkinin sosyal yönü de önem taşımaktadır. Dolayısıyla, serbest meslek kazancının

³²⁷ Özbalcı, **a.g.e.**, s.550.

³²⁸ Özbalcı, **A.e.**

Öz, **a.g.e.**, s.123.

³²⁹ Dnş., 4.D., 25.12.1972 tarih, E.1970/4332, K.1972/8042; Özbalcı, **A.e.**, s.556,557.

elde edilmesinin hukuki ve ekonomik tasarruf imkanına bağlanması durumunda, serbest meslek erbabının talep hakkı doğmasına rağmen, karşı tarafın ödeme yapmaması nedeniyle, gelirin elde edilmemiş olduğunu ispat edebilmesi için kanunda belirtilen dava gibi hukuki yollara başvurması gerekir. Ancak, bu tür bir takibatın, serbest meslek faaliyetinin en azından bir kısmının mahiyeti ile bağdaşmayacaktır.³³⁰

Yukarıda belirtilen serbest meslek faaliyetlerinin özellikleri, tahsil (fiili tasarruf) esasının kabulünde etken nedendir.

Gelir unsurlarının elde edilmesinin farklı esaslara bağlanması, kamu gelirleri açısından farklı sonuçlar yaratmaktadır. Örneğin, Serbest meslek erbabı ile bir tacir arasındaki hizmet sözleşmesinde vergiyi doğuran olay hizmetten yararlanan ve hizmeti veren açısından farklı şekilde gerçekleşmektedir. Tacir açısından, hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olup alınan hizmet tacir açısından sözleşmeye istinaden gider yazılabilecek hale gelmiştir. Ancak söz konusu hizmetin bedelinin ödenmemiş olması halinde serbest meslek erbabı için veriyi doğuran olay gerçekleşmemiş olacaktır. Çünkü işlemin bir tarafı tahsil esasına diğer tarafı ise tahakkuk esasına göre vergilendirilmektedir.³³¹

Serbest meslek kazancında elde etmenin tahsil esasına bağlanmasının diğer bir sonucu zamanaşımı süresinin ne zaman başlayacağı ile ilgilidir. Daha önce de belirtildiği üzere tahakkuk zamanaşımı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı başından itibaren beş yıldır.³³² Serbest meslek faaliyetlerinde vergiyi doğuran olay yani gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlandığından zamanaşımı süresi de ödemenin yapıldığı yılı takip eden yıl başından başlayacaktır. Eğer hizmetten yararlanan yani ödemeyi yapacak olan bir tacir ise tacir açısından vergiyi doğuran olay hizmetin alındığı tarihte gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla tacir açısından, zamanaşımı süresi ise vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yani

³³⁰ Özbalcı, A.e., s.551.

³³¹ Öz, a.g.e., s.130.

³³² VUK, Md.114.

hizmetin tamamlandığı yılı takip eden yılbaşından itibaren başlayacaktır. Bu durum, gelir unsurları bakımından elde etmenin farklı esaslara bağlanmasından dolayı aynı olayda taraflar açısından farklı zamanaşımı tarihlerine neden olmaktadır.³³³

2.2.4.2.2. Özel Durumlar

Serbest meslek kazançlarında elde etme ilke olarak tahsilat esasına göre belirlenmekle birlikte uygulamada bazı özellik gösteren durumlar ortaya çıkmaktadır. Söz konusu özellik gösteren durumlar ile ilgili açıklamalar aşağıda yapılmaktadır.

2.2.4.2.2.1. İşin Terki

Serbest meslek faaliyetinde bulunan bir kişinin işini çeşitli nedenlerle terk ettiği tarihte, hak ettiği halde henüz tahsil edilememiş alacaklarının veya henüz hak kazanılmamış alacaklarının bulunması mümkündür. Serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya serbest meslek faaliyetinin terk edilmesi halinde, daha sonra tahsil edilecek alacakların, arızı kazanç olarak dikkate alınması gerektiği, GVK'nın 82'nci maddesinde belirtilmiştir.

İşin bırakılması, Vergi Usul Kanunu'nun 161'inci maddesinde, "Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi" şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla, kişinin vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerini sona erdirmeden, işini bırakmış sayılmayacağı, o tarihe kadar serbest meslek erbabı olarak vergiye muhatap tutulması gerekeceği kabul edilebilir. Buna göre, tahsil edilecek alacaklar varken faaliyetin sona erdiğinin kabul edilemeyeceği, tahsilatın yapıldığı yılın geliri olarak vergilendirilmesi gereken söz konusu alacakların takip edilebilmesi için mükellefiyetin devam etmesi gerektiği yönünde görüşler mevcuttur.³³⁴

2.2.4.2.2.2. Memleketi Terk

Serbest meslek erbabının memleketi terk etmesi halinde vergilendirme, yukarıda belirtilen, işin terki durumundaki esaslara göre yapılır. Memleketin terk edildiği yılda peşin tahsil edilmiş olan gelirlerin iade edilen kısmı, o yılın

³³³ Öz, a.g.e., s.132,133.

³³⁴ Özbacı, a.g.e., s.551,552.

matrahından indirilir. Henüz tahsil edilmemiş alacaklar ise tahsil edileceği ileriki yıllarda vergilenecektir. Ancak, serbest meslek erbabı Türkiye'yi terk etmiş olduğundan, sonraki yıllara ilişkin gelirin, yine serbest meslek kazancı olarak fakat dar mükellefiyet esasında vergiye tabi tutulması gerekir.³³⁵

2.2.4.2.2.3. Ölüm Hali

Ölüm halinde, peşin tahsil edilmiş ancak henüz hak kazanılmamış gelirler yönünden, işin terkinde olduğu gibi, yani varsa iade edilen meblağ, ölüm tarihi itibarıyla tespit edilerek matrahtan düşülmesi gerekir.

Ölüm halinde, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış ancak henüz tahsil edilmemiş hasılat yönünden nasıl işlem yapılacağı konusunda kanunda bir açıklama yoktur. Ancak, söz konusu durumda, gelir vergisi beyannamesinin verileceği dört aylık süre içerisinde, gerekirse icra ve mahkeme yolu ile takip edilerek matraha dahil edilmesi gerekir. Dört aylık süre içerisinde, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmamış hasılat ile kanuni takibe rağmen tahsil edilememiş alacaklar tahsil edildikleri yılda, serbest meslek erbabının kanuni mirasçılarının geliri olarak vergilendirilmesi gerektiği yönünde görüş bulunmaktadır.³³⁶

Serbest meslek hizmeti karşılığında elde edilen kazancın, nakdi ödeme dışında, ayın³³⁷ veya diğer suretlerle sağlanan bir menfaat olması durumunda, gelir kaydedilecek tutar, Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme ölçülerinden "emsal bedel" ölçüsü esas alınarak değerlendirilmesi gerekir.³³⁸ Emsal bedelin tespiti ise Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinin üçüncü sırasında yer alan hüküm çerçevesinde takdir komisyonlarınca yapılacaktır.

³³⁵ Özbacı, A.e., s.554.

³³⁶ Özbacı, A.e., s.554,555.

³³⁷ Ayın, para dışında kalan ve iktisap edilebilme imkanına sahip her türlü servet unsurunu içine alan bir kavramdır. Bu kavrama, gayrimenkuller, her çeşit mal, zirai ürün, hisse senedi, tahvil, hazine bonosu vb. iktisadi kıymetlerin tamamı girer.

³³⁸ HUD, a.g.e., s.164

Verilen serbest meslek hizmeti karşılığı olarak, bedelsiz kiralamada bulunulması halinde ise emsal kira bedeli esas alınarak serbest meslek kazancı tespit edilecektir.

Döviz cinsinden elde edilen hasılatın tespitinde ise, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen ve ödeme gününde geçerli kur üzerinden Türk parasına çevrilerek hasılat kaydedilecektir.³³⁹

2.2.5. Gayrimenkul Sermaye İratları

2.2.5.1. Tanımı ve Kapsamı

Menkulün sözlük anlamı, bir yerden bir yere aktarılabilen yani taşınabilir maldır.³⁴⁰ “Gayri” eki ise olumsuzluk belirten bir ön ek gibi kullanılarak, önüne geldiği sıfatın karşıt anlamını türetir ve “olmayan” anlamına gelir.³⁴¹ Dolayısıyla gayrimenkulün sözlük anlamı, taşınabilir olmayan mal yani taşınmaz, durağan malları ifade eder.³⁴² Başka bir ifadeyle, gayrimenkul kavramı, bütüne zarar vermeden nakli mümkün olmayan iktisadi unsurları ifade etmektedir.³⁴³

“Gayrimenkul Kavramı” ekonomik açıdan, muhasebe açısından, hukuk açısından hatta medeni hukuk ile vergi hukuku açısından ayrı ayrı anlamlar içermektedir. Değişik açılardan bakıldığında ortaya çıkan anlam farklarını bilmeden gayrimenkul kavramının içeriğini anlayabilmek mümkün değildir.

Ekonomik görüşe göre, gayrimenkuller dayanıklı maldır ve işletmeler açısından aynı sermayedir. Dolayısıyla ekonomi anlayışı, gayrimenkule sermaye olarak bakmıştır.

Muhasebe kuramı, gayrimenkülü aktif değerler içinde üretken, sürekli kullanılabilen “ekonomik varlık” olarak ele almıştır. Tek düzen hesap planı, ise

³³⁹ GVK, Md. 67.

³⁴⁰ Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi, Baskı:Milliyet Gazetecilik AŞ., 15.Cilt, s. 8004.

³⁴¹ Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi, Baskı:Milliyet Gazetecilik AŞ. ,9.Cilt, s. 4422.

³⁴² Şükrü Kızılot, v.d., **Gayrimenkul Rehberi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart 2004, s.34.

³⁴³ Bağdımlı, v.d., **a.g.e.**, s.249.

gayrimenkul kavramını aktif varlıklar içinde, “maddi duran varlık” olarak algılamakta ve işletmenin faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemleri şeklinde tanımlanmaktadır.³⁴⁴

Medeni hukuk, gayrimenkulleri, “yerinde sabit olan şeyler” olarak tanımlamış ve arazi, tapu sicilinde müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar ve madenleri gayrimenkul olarak saymıştır.³⁴⁵

Vergi hukuku, toplumsal yaşamı düzenleyen özel hukuk kurallarından farklı bir nitelik taşımaktadır. Bu farklılıklar daha çok, “kamu yararı”nı koruma endişesinden kaynaklanmaktadır. Ancak bu farklılıklar hukuk sisteminin bütününe dışına çıkma niteliği de göstermez. Vergi hukuku, diğer hukuk dalları ile aynı bütününe bir parçası olarak ilişki içinde olmakla beraber, devlet ile mükellefler arasındaki vergiden doğan borç – alacak ilişkisi özel hukuktaki ilişkiden çok farklıdır.³⁴⁶ Bu farklılık gayrimenkul kavramı ve tanımlamasında da karşımıza çıkmaktadır.

GVK’nın 70’inci maddesinde, gayrimenkul sermaye iradı tanımlanırken gayrimenkul kavramına da açıklık getirmiştir. Maddenin incelenmesinden de görüldüğü gibi, vergi hukukunda, “gayrimenkul kavramı” çok geniş içerikli bir anlam kazanmış bulunmaktadır. Gayrimenkul kavramına “taşınır” mallar ile gücünü hukuktan alan elle tutulmayan gözle görülmeyen fiziksel bir varlığa sahip olmayan haklar da dahil edilmiştir.

GVK’nın 2’inci maddesinde sayılan gelir unsurlarından beşincisi gayrimenkul sermaye iratları olup daha önce de belirtildiği üzere gayrimenkul sermaye iratları servet gelirleri içinde yer almaktadır.

³⁴⁴ Ahmet Demir, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, 4. Baskı, Kaptan Ofset, İstanbul, Ekim 1998, s.392.

³⁴⁵ MK, Md. 632.

³⁴⁶ Kırbaş, **a.g.e.**, s.25,27.

İrat, bir kişinin menkul ya da gayrimenkul mallarının başkasının istifadesine sunulması karşılığı olarak alınan iktisadi değerdir. Kanunda “Gayrimenkul Sermaye İradı” kavramının kullanılması bir terminoloji sorununu karşımıza çıkarmaktadır.³⁴⁷ Çünkü, söz konusu kavramda kullanılan “sermaye” terimi nitelik olarak yerinde değildir. “Sermaye” üretim sürecine katılan üretim faktörlerinden biri olup söz konusu terim, bir kişinin kendi işletmesinde kullandığı para, menkul veya gayrimenkul mallar için kullanılmaktadır. Dolayısıyla, kanundaki sermaye terimi yerine, servet teriminin kullanılması daha doğrudur.³⁴⁸ Gayrimenkul şeklindeki birikimin, başkalarının kullanımına bırakıldığı durumda, birikim sahibi doğrudan üretime katılmaz ve üretime katılmadan bir gelir elde etmiş olur. Söz konusu gelirin, sermayenin karşılığı bir pay olarak nitelenmesi yerine, bir “servet geliri” olarak kabul edilmesi gerekmektedir.³⁴⁹

GVK'nın 70'inci maddesinde sadece gayrimenkul sermaye iradının tanımı yapılmamış aynı zamanda gayrimenkul sermaye iradının mükellefleri de sayılmıştır. Söz konusu maddeye göre; gayrimenkul sayılan mal ve hakların, sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Gayrimenkul sermaye iradı elde edenler, yani gayrimenkul sermaye iradının mükellefi ise GVK'nın 70'inci maddesinde sayılı mal ve hakları kiraya veren; sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri ile kiracılarıdır. GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen; sahip, mutasarrıf, zilyet, irtifak hakkı, intifa hakkı ve kiracı terimlerinin vergi hukukunda ayrı anlamları olmayıp söz konusu terimlerin ifade ettikleri anlamlar medeni hukuk çerçevesinde değerlendirilmektedir.³⁵⁰

Sahip (Malik): Medeni hukukta mülkiyet hakkına sahip olan kimse demektir. Mülkiyet kavramı ise hem kuru mülkiyetin, hem de intifa hakkının birlikte

³⁴⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.301.

³⁴⁸ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.204.

³⁴⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.301.

³⁵⁰ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.205.

bulunmasını ifade eder. Bir gayrimenkul tapu sicilinde kimin adına kayıtlı ise mülkiyet hakkı da onun olur ve sahip sıfatını taşır.³⁵¹ Sahip deyimini malik ve hak deyimlerinin karşılığı olarak ta kullanılmaktadır. Bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içerisinde, o şey üzerinde dilediği gibi tasarrufta bulunma hakkına sahiptir.³⁵² Miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma hallerinde ve kanunda öngörülen diğer özel hallerde, mülkiyet tescilden önce kazanılır. Ancak, söz konusu hallerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesi için, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olması gerekir. Tapusuz taşınmazlarda mülkiyetin devri için ise zilyetliğin devri gerekir.³⁵³

Zilyet : Bir şey üzerinde fiilen tasarruf sahibi olan kimse o şeyin zilyedir.³⁵⁴ Menkul ve gayrimenkul malları el altında bulunduran ve bu mallar üzerinde fiili bir egemenlik kuran kişilere zilyet denir. Zilyetlik fiili bir durum olup Medeni Kanun hükümlerine göre maliki kendisi olsun ya da olmasın bir malı kullanmakta olan kişi, o malın zilyedi sayılmaktadır.³⁵⁵

Mutasarrıf : Mal ve hakların üzerinde sahipleri tarafından tasarrufta bulunulabileceği gibi bazen bunların dışındaki kimseler de tasarruf edebilir. Mal ve haklara hukuken veya fiilen tasarruf eden kişilere mutasarrıf denir. Burada mal ve haklar üzerinde tasarrufta bulunan kişiler mal ya da hakların sahipleri olabileceği gibi başka kimseler de olabilmektedir. Dolayısıyla, mutasarrıf, bir mal ya da hak üzerinde fiilen kullanma yetkisi olan kimse olup mutasarrıflar çoğu kez sahip ya da zilyet durumundadırlar.³⁵⁶

İrtifak Hakkı³⁵⁷: Bir gayrimenkul üzerine diğer bir gayrimenkul lehine konulmuş bir yük olup, yükümlü gayrimenkulün malikini mülkiyet hakkının sağladığı bazı yetkileri kullanmaktan kaçınmaya veya yararlanan gayrimenkul

³⁵¹ MK, Md. 633.

³⁵² Cevdet Yavuz, **Medeni Kanun, Borçlar Kanunu ve Diğer Mevzuat**, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 1996, s. 405.

³⁵³ Yavuz, **A.e.**, s.416.

³⁵⁴ MK, Md. 887.

³⁵⁵ Yavuz, **a.g.e.**, s.566.

³⁵⁶ Erkan Gürboğa, İhsan Bahri Bellek, **Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi**, Klavuz Yayınları, İstanbul, Ocak 1999, s.5.

³⁵⁷ Bu hakka “Geçit Hakkı” da denilmektedir.

malikinın yükümlü taşınmazı belirli şekilde kullanmasına katlanmaya mecbur kılar.³⁵⁸ İrtifak hakkı, bir gayrimenkul sahibinin başka bir gayrimenkulün bir kısmı veya tamamını doğrudan doğruya kullanması veya ondan yararlanmasına yetki veren aynı bir haktır.³⁵⁹ Başkalarına ait bir eşyayı kullanma ve ondan yararlanma yetkisi veren irtifak hakkının tesisi için, tapu siciline tescili şarttır.³⁶⁰ Ayrıca, irtifak hakkının kurulmasına ilişkin sözleşmenin geçerli olması için söz konusu sözleşmenin resmi şekilde düzenlenmesi gerekir.³⁶¹

İntifa Hakkı³⁶²: İntifa hakkı, menkul ve gayrimenkuller ile haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabilir. İntifa hakkı, aksi kararlaştırılmamış ise sahibine, üzerinde kurulduğu şeyden tam bir yararlanma yetkisi sağlar.³⁶³ İntifa hakkı, bir kişiye başka bir kimseye ait menkul ve gayrimenkul mallar üzerinde tam bir yararlanma ve kullanma yetkisi veren şahsi irtifak hakkıdır.³⁶⁴ İntifa hakkının kurulması için taşınırlarda zilyetliğin devri, alacaklarda alacağın devri, taşınmazlarda tapu kütüğüne tescil şarttır.³⁶⁵ Şahsa bağlı bir hak olan intifa hakkı, kural olarak hak sahibinin hayatı boyunca devam eder. İntifa hakkı, yararlananın ölümü, yararlanan tüzel kişi ise tüzel kişiliğin ortadan kalkması ile son bulur. Tüzel kişilerin intifa hakkı en çok yüz yıl sürer.³⁶⁶

Kiracı : Gayrimenkul sayılan mal ve haklar, sahipleri tarafından kiraya verilebileceği gibi, söz konusu gayrimenkul sayılan mal ve hakları kiralayanlar tarafından da kiraya verilebilir. Kiracı, gayrimenkul sayılan mal ve haklardan birini kiralamış olan kimsedir.

Gayrimenkul sermaye iradı sağlayan mal ve haklar, GVK'nın 70'inci maddesinde sayılmış olup söz konusu mal ve haklar aşağıdaki gibidir.

³⁵⁸ MK, Md. 703.

³⁵⁹ GKD, **a.g.e.**, s.492.

³⁶⁰ MK, Md. 704.

³⁶¹ MK, Md. 705.

³⁶² Bu hakka "Yararlanma Hakkı" da denmektedir.

³⁶³ MK, Md. 717.

³⁶⁴ Bağdınlı, v.d., **a.g.e.**, s.250.

³⁶⁵ MK, Md. 718.

³⁶⁶ MK, Md. 721.

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
2. Voli mahalleri³⁶⁷ ve dalyanlar³⁶⁸;
3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;
4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;
5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı³⁶⁹ (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti 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.);
6. Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);
7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

³⁶⁷ Denizlerde, göl ve nehirlerde balık avlamaya mahsus su üstünde herhangi bir sabit ve muvakkat engellerle çevrilmiş olmayan tabii avlanma sahalarıdır.

³⁶⁸ Denizlerin kuytu yerlerinde, göllerde ve nehir ağızlarında kazık, çit, çubuk, taş ve beton gibi engellerle çevrilmiş su sahaları içindeki balık avlama yerleridir.

³⁶⁹ İhtira, yeni bir şey bulma, türetme demektir. İhtira beratı (icat belgesi) ise ticari değeri olan yeni bir şey bulana, bir yenilik ortaya atana, bulduğu şeyden belirli bir süre yalnız kendinin yararlanmasını sağlamak için devlet tarafından verilen bir belgedir. Buna patent hakkı da denebilir. İhtira beratı, yenilikler üzerindeki mülkiyet hakkını temsil eden bir belgedir.

8. Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Yukarıda verilen kanun metninden de anlaşılacağı üzere, GVK'nın gayrimenkul sermaye iradına kaynak teşkil eden mal ve haklar düzenlemesi özel hukuktan farklıdır.³⁷⁰ GVK'da, Medeni Kanunumuza göre gayrimenkul olarak kabul edilmeyen bir kısım mallardan elde edilen iratlar da gayrimenkul sermaye iradı sayılmıştır.³⁷¹ Dolayısıyla, GVK'nın gayrimenkul olarak kabul ettiği mal ve haklar, Medeni Kanununda belirtilen mal ve haklardan daha geniş kapsamlı olduğunu söyleyebiliriz. GVK'da belirtilen mal ve hakları gruplandırmak istersek bunları dört grupta toplayabiliriz.

1. Gayrimenkuller,
2. Gayrimenkul niteliğindeki aynı haklar,
3. Bazı menkul mallar,
4. Fikri ve sınai haklar.

Gayrimenkul sermaye iratlarının, gayrimenkuller, gayrimenkul niteliğindeki aynı haklar, bazı menkul mallar ve fikri ve sınai hakların kiralanması karşılığında elde edilen iratlardan oluştuğunu söyleyebiliriz.³⁷²

GVK'nın 2'nci maddesinde belirtilen yedi gelir unsurundan biri olan gayrimenkul sermaye iratları, bazen diğer gelir unsurları ile iç içe girmektedir. Dolayısıyla, diğer gelir unsurları ile gayrimenkul sermaye iratları arasındaki sınırların belirlenmesi vergilendirme açısından önem taşımaktadır. Gayrimenkul sermaye iratları ile diğer gelir unsurları arasındaki sınırların belirlenmesi amacıyla GVK'nın 70'inci maddesinde bazı hükümler yer almaktadır.

³⁷⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.302.

³⁷¹ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.205.

³⁷² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.302.

GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen iratların, gayrimenkul sermaye iradı sayılabilmesi için söz konusu mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmenin aktifinde yer almaması gerekir. Çünkü söz konusu mal ve hakların, ticari veya zirai bir işletmeye ait olması durumunda bunların iratları, gayrimenkul sermaye iradı değil ticari veya zirai kazanç sayılmaktadır. Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklardan elde edilen iratlar da gayrimenkul sermaye iradı sayılır.

GVK'nın 70'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında, "Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulamasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur" denilerek, gayrimenkul sermaye iradı ile zirai kazanç arasındaki sınır çizilmiştir.

GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların, ticari bir işletmeye kiralanması karşılığında elde edilecek bedel, kiracı işletmenin üretim veya satış miktarına göre değişecek bir bedel ya da kiracı işletmenin elde edeceği kar tutarının payı olarak tespit edilmesi durumunda elde edilen iktisadi değer gayrimenkul sermaye iradıdır. Ancak, mal ve hakların ticari bir işletmeye kiralanması karşılığında, bir ticari işletmenin karı ile birlikte zararına da iştirakinin söz konusu olduğu durumda elde edilecek kar payı ise ticari kazanç sayılır. Çünkü, böyle bir durumda, yani işletmenin karı ile birlikte zararına da katılmayı kabul eden mal ya da hak sahibinin, işletmenin sevk ve idaresinde de söz sahibi olmayı gerekli kılar.³⁷³

Gayrimenkul sermaye iradı ile zirai kazanç ayırımının ne şekilde yapılacağı, zirai kazanç bölümünde açıklanmıştır.

Gayrimenkul sermaye iradının, diğer kazanç ve irat grubuna giren gelir unsurları ile karıştırılması mümkündür. Örneğin, bir işletmenin satışı karşılığı alınan bedel, diğer kazanç ve iratlar kapsamında değer artış kazancı, kiralanması

³⁷³ Özbalcı, a.g.e., s.570.

dolayısıyla sağlanan gelir ise gayrimenkul sermaye iradıdır. İşletmenin kiralanması karşılığı peşin olarak tahsil edilen gayrimenkul sermaye iradı ilgili olduğu yıllarda vergilendirilir. Ancak söz konusu işletmenin satışı halinde ise, değer artış kazancı satışın yapıldığı yılın geliri sayılır.

Gayrimenkullerin kiralanması sırasında “hava parası” adı altında alınan peştamallıklar³⁷⁴ diğer kazanç ve irat grubu kapsamında “arızı kazanç” olarak değerlendirilmektedir. Belirli devreler itibariyle tahsil edilen kira bedeli ise gayrimenkul sermaye iradıdır.³⁷⁵

Gayrimenkul sermaye iradı ile serbest meslek kazancının sınırını çizebilmek için GVK'nın 18'inci maddesi ile GVK'nın 70'inci maddelerinin birlikte değerlendirilmesi gerekir. Müellif, mütercim ve mucitler veya bunların kanuni mirasçıları tarafından telif ve ihtira beratı hakları kiraya verilerek gelir elde ediliyor ise elde edilen gelir serbest meslek kazancıdır. Bunlar dışında kalan kişiler tarafından kiraya verilmesi halinde elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye iradıdır.

Bina şeklindeki gayrimenkullerin, möbleli olarak kiraya verilemesinde elde edilen gelir ticari kazanç değil gayrimenkul sermaye iradıdır. Danıştay kararları da aynı yönde olup Üçüncü Daire Kararı,³⁷⁶

“Emniyetçe verilen ev pansiyonculuğu ruhsatından başka turizm işletme belgesi veya ev pansiyonculuğu açma ruhsatı bulunmayan, odaların bakım ve temizliği ile çamaşırların yıkanması gibi hizmetlerin karşılandığı yolunda bir tespit de yapılmayan ve turistik mahallerde evlerinin tamamını veya bir kısım odalarını turizm mevsiminde turistlere möbleli veya möblesiz olarak kiraya verenlerin elde ettikleri iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekir.” şeklindedir.

³⁷⁴ Bir firmanın değerinin sadece net aktif değeri ile değil, piyasadaki konumu, marka tanınırlığı, kısacası işleyen değeri eklenerek bulunabileceği düşüncesinden hareketle, bir firma sahibinin alıcıdan istediği hava parasıdır.

³⁷⁵ Özbacı, a.g.e., s.572.

³⁷⁶ Dnş.,3.D., 05.05.1994 tarih, E.1993/2324, K.1994/1498, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/> kanunlar/001/001047001211.htm, 02 Şubat 2006.

Ancak, pansiyonculuk ticari faaliyet olup normal kiralama ile pansiyonculuğu birbirinden ayıran unsurlar 103 seri numaralı GVK Genel Tebliğinde³⁷⁷ açıklanmıştır.

2.2.5.2. Gayrimenkul Sermaye İradının Elde Edilmesi

2.2.5.2.1. Genel Kural

Gayrimenkul sermaye iradında safi irat, yani vergiye tabi safi tutar, gayrisafi hasıllattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirilmek suretiyle bulunmaktadır.³⁷⁸ GVK'nın 72'nci maddesinde ise, gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, GVK'nın 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olarak tanımlanmıştır.

Nakden tahsilat, kira bedelinin Türk parası veya yabancı para ile ödenmesini ifade eder. Ayrıca çek ile yapılan ödemeler de nakdi tahsilat sayılır. Nakden tahsil edilen hasılat, vergi uygulaması açısından aşağıdaki unsurları bünyesinde barındırır.

1. Tahsil dilen kira geliri, tahsil edildiği yıl ile ilgili ise tahsil edildiği yılın hasılatı sayılır.
2. Geçmiş yıllara ait olarak tahsil edilen kira bedelleri, tahsil edildiği yılın hasılatı sayılır.
3. Gelecek yıllara ait olup peşin olarak tahsil edilen kira bedelleri, tahsil edildikleri yılın değil, ilgili oldukları yılların geliri sayılır.
4. Yabancı para cinsinden tahsil edilen kira bedelleri, tahsil edildikleri günün borsa rayici üzerinden, borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur üzerinden Türk parasına çevrilir.

³⁷⁷ 07.07.1972 tarih ve Gel:2126-4-295/37007.

³⁷⁸ GVK, Md. 71.

Kira bedelinin ayın olarak tahsili özellikle Borçlar Kanunu'nun 270'inci maddesinde tanımı yapılan hasılat kirasında görülür. "Hasılat kirası, bir akittir ki, onunla kiralayan, kiracıya ücret mukabilinde hasılat veren bir malın veya hakkın kullanılmasını ve semerelerinin iktifatını (toplanmasını, devşirilmesini) terketmeyi iltizam eder(gerektirir). Kira, ya nakit ya da devşirilecek semere veya hasılatın bir hissesi olabilir; ikinci surete, iştirakli kira denir. İştirakli kirada, kiralayanın semereler üzerindeki hakkı noktasında, mahalli adete riayet olunur (uyulur)." Uygulamada, ortakçılık, yarıcılık adı verilen ve toprağı işleyen kişinin kira bedeli olarak arazi sahibine, mahsulün belli bir yüzdesini vermesi durumu iştirakli kira olarak değerlendirilmektedir.³⁷⁹

GVK'nın 72'nci maddesinde, ayın olarak tahsil edilen kiralarn VUK'un hükümlerine göre emsal bedeli³⁸⁰ ile paraya çevrileceğı belirtilmiştir. Emsal bedelinin ise VUK'un 267'nci maddesinin üçüncü sırasına göre Takdir Komisyonu tarafından belirlenmesi gerekir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında vergiyi doğuran olayın yani elde etmenin gerçekleşebilmesi için kira gelirinin nakden veya aynen tahsil edilmesi gerekir. Gayrimenkul sermaye iratlarında kira gelirinin elde edilebilmesi için söz konusu kira gelirinin nakden veya aynen tahsil edilmesi gerektiğı, GVK'nın 72'nci maddesinde açıkça belirtilmiştir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında, gelirin tahakkuku bakımından, serbest meslek kazançlarının bir kısmında olduğı gibi bir belirsizlik yoktur. Çünkü, kira sözleşmesinin yapıldığı sırada, tahakkuk dönemleri ve gelirin karşı tarafça ödenmesi gereken süreler tespit edilmiştir. Dolayısıyla, bu yönden, elde etmenin, temel ölçüsü olan hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlanması mümkündür. Ancak, elde etme bakımından "hukuki ve ekonomik tasarrufun" esas alınması halinde gelirin sahibi

³⁷⁹Süleyman Hayri Balcı, Necati Akgün, "Hasılat Kirası Sözleşmelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:300, Ağustos 2006, s.100.

³⁸⁰ Emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde, emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

tarafından talep edilebilir hale gelmesini ifade eden hukuki tasarrufun doğduğu anda, ekonomik tasarrufun da karine olarak doğduğu kabul edilir. Yani hukuki tasarruf imkanının doğduğu anda, gelir elde edilmiş sayılır. Ancak, hukuki tasarruf imkanına rağmen , ekonomik tasarrufun gerçekleşmediğini, yani gelirin karşı tarafça sahibinin emrine amade kılınmamış ve dolayısı ile gelirin elde edilmemiş olduğunun ispat külfeti mükellefe düşmektedir. Bunun ispatı ise, hukuki tasarruf imkanının doğmasından sonra tahsilat için gerekli işlemlerin yapıldığı hatta icra ve dava safhasına kadar gidildiğinin belgelenmesi gerekir. Ancak, serbest meslek kazançlarında olduğu gibi gayrimenkul sermaye iradında da birtakım beşeri ilişkiler vb. nedenlerden dolayı gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin hukuki yollara başvurmalarına engel oluşturacak değişik durumlarla karşılaşmaları mümkün ve muhtemeldir. Bu nedenle, gayrimenkul sermaye iradında elde etme, fiili tasarrufu ifade eden tahsil esasına bağlanmıştır. Gayrimenkul sermaye iradında elde etmenin temel ölçüsü olan, hukuki ve ekonomik tasarruftan, fiili tasarruf yönüne sapılarak tahsil esasının benimsenmesinin asıl nedeni, serbest meslek kazançlarında olduğundan farklıdır. Çünkü, gayrimenkul sermaye iradında, tahakkuk bakımından belirsizlik yoktur. Dolayısıyla, serbest meslek kazançlarında olduğu gibi, bütünüyle tahsil esasına bağlı kalınması söz konusu değildir.³⁸¹

GVK'nın 72'nci maddesinde, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen kiralarn, tahsil edildiği yılın değil, ilgili olduğu yılın geliri olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, geçmiş yıllara ait kiralar için tahsil esası benimsenirken, gelecek yıllara ait kiralar için dönemsellik ilkesi göz önünde bulundurulmuştur.³⁸²

Bunun doğal sonucu olarak da, vergi idaresi tahakkuk etmiş iradın, tahsil edilebilir aşamaya geldiğini ispat ettiği takdirde, irat sahibi fiilen tahsilat yapmamış olsa dahi, elde etmenin tekemmül ettiği kabul edilir ve fiili tahsilatın yapılamamış olmasının nedeni önemli değildir. Kazanç ya da iradın elde edilmesinde, hukuki ve ekonomik tasarruf esas alındığında, hukuki tasarrufa rağmen, ekonomik tasarrufun

³⁸¹ Özbalcı, a.g.e., s.573.

³⁸² Öz, a.g.e., s.147.

gerçekleşmediğinin ispat külfeti yükümlüye ait olduğu halde, gayrimenkul sermaye iradında, gelirin elde edildiğinin kabulü için, hukuki tasarruftan sonra ekonomik tasarruf imkanının da doğduğunu vergi idaresinin ispat etmesi gerekir.³⁸³

Öte yandan, gayrimenkul sahiplerinin haberdar olmaları şartıyla namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması, ve bunun gibi, kira olarak doğan alacağının bir başkasına temlik veya kiracıya olan borç ile takası da tahsil sayılmaktadır.³⁸⁴ Danıştay Dördüncü Daire Kararı,³⁸⁵

“Kira olarak doğan bir alacak, temlikin bedel karşılığında olup olmadığına bakılmaksızın tahsil hükmünde kabul edilir.” şeklindedir.

Kiracıdan, ısıtma, aydınlatma, asansör, temizlik vb. gider karşılığı olarak alınan paralarda gayrisafi hasılatın bir unsuru olarak kabul edilmektedir. Ancak, söz konusu gider karşılıkları birer gider unsuru da olduğu için gerçek gider usulünün seçilmesi halinde gayrisafi hasılatın indirilebilecektir.³⁸⁶

2.2.5.2.2. Özel Durumlar

2.2.5.2.2.1. Gelecek Yıllara Ait Kira Bedellerinde Elde Etme

Gayrimenkul sermaye iratlarında, geçmiş yıllara ait kira bedelleri tahsil edildikleri yılın geliri sayılarak vergiye tabi tutulurken; gelecek yıllara ait olup peşin olarak tahsil kira bedelleri ise tahsil edildikleri yılın değil, ilgili buldukları yıl veya yılların geliri olarak vergiye tabi tutulmaktadır.³⁸⁷ Böylece gelecek yıllara ait olup peşin olarak tahsil edilen kiralarda elde etme yani vergiyi doğuran olay, tahsil edildikleri yılda değil ilgili buldukları yılda veya yıllarda meydana gelmektedir. Çünkü, karşı edim, yani kira bedelinin tahsili yerine getirilmiş olmakla birlikte,

³⁸³ Özbacı, **a.g.e.**, s.573,574.

³⁸⁴ GVK, Md. 72.

³⁸⁵ Dnş.,4.D.,13.02.1974 tarih, E.1972/388, K.1974/428, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001082001001.htm>, 6 Şubat 2006.

³⁸⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.303,304.

³⁸⁷ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (2004), s.64.

edimin de yerine getirilmesi ve böylece hukuki durumun tamamlanmış olması gerekmektedir.³⁸⁸ Peşin tahsil edilen kiralar bakımından tahsilat değil, tahakkuk esas alınmıştır.³⁸⁹

2.2.5.2.2.2. Kiracının Yaptığı Değer Artırıcı İşlemler ve Hukuken Elde Etme

VUK'un 272'nci maddesine göre, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetlerini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline ilave edilir. Söz konusu nitelikteki giderler, kira ile tutulan gayrimenkullerde, kiracı tarafından yapıldığında, özel maliyet bedeli olarak gayrimenkulün maliyet bedeline eklenerek aktifleştirilirler.

GVK'nın 72'nci maddesinde; "Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralyan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur." denilmektedir. Kanun, bu hükmü ile kiracı ve kiralyan arasında, kira dışında danışıklı bir anlaşma ile yapılan katkılarla gayrimenkulün değerinin artırılmasını kiranın bir parçası olarak vergilendirmeyi amaçlamaktadır.³⁹⁰ Dolayısıyla, kiracının gayrimenkulün ekonomik değerini sürekli artıracak şekilde yaptığı harcamaların, kiralayana bedelsiz olarak devredildiği durumda kiranın aynı olarak tahsil edilmesi söz konusu olur. Bunun gibi yenileme ve iyileştirme giderlerinin kira bedelinden mahsubu durumu da aynı tahsil olarak düşünülmektedir.³⁹¹ Dolayısıyla da vergiyi doğuran olay da bu aşamada gerçekleşmiş olacaktır.

Kiralyanan gayrimenkule yapılan değer artırıcı harcamaların, kira süresi sonunda mal sahibine bir bedel karşılığı devredilmesi halinde bu bedel emsal kira

³⁸⁸ Örmeci, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/> , 06 Haziran 2006.

³⁸⁹ Özbacı, **a.g.e.**, s.573.

³⁹⁰ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (2004), s.64.

³⁹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.303.

bedelinden düşük değil ise sorun yoktur. Ancak emsal bedelinden düşük olması halinde aradaki fark GVK'nın 72'nci maddesinin üçüncü fıkrasının parantez içi hükmü gereğince bedelsiz devir sayılır. Devir bedeli ile emsal bedeli arasındaki farkın, mal sahibi açısından elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradı olarak o yılın gayrisafi hasılatına eklenmesi gerekir.³⁹²

Başlangıçta öngörülen kira süresinin sonradan uzatılması halinde, irat sahibi fiilen tasarruf imkanına kavuşmamakla birlikte, yapılan ilave kıymetler, başlangıçta tespit edilen kira süresinin dolduğu tarihte aynen tahsil edilmiş sayılır. Danıştay Dördüncü Dairesinin konu ile ilgili kararı³⁹³ şöyledir.

...193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 72'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında aynen kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı olarak artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilecek kıymetler, kira müddetinin hitamında, bedelsiz (kıymetlerin emsal bedelinden daha düşük bedelle devri halinde aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak devir olunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından bu tarihte aynen tahsil olunmuş sayılır demek suretiyle fiilen elde etme şartı aranmaksızın, ilave değerlerin kira müddetinin hitamında tahsil edilmiş sayılacağı esasını kabul etmiş bulunduğu ve kira müddetinin uzatılmasının o değerlerin hukuken elde edilmiş sayılmasına engel teşkil etmeyeceği gerekçesiyle, davanın kabulüne ve aksi görüşe dayanan Temyiz Komisyonu Kararının bozulmasına karar verilmiştir.

2.2.5.2.2.3. Ölüm ve Memleketi Terk Halinde Elde Etme

Daha öncede belirtildiği üzere, gayrimenkul sermaye iratlarında, peşin tahsil edilen kiralar, ilgili oldukları yılların geliri sayılarak ilgili oldukları yılın hasılatına ilave edilirler. Ancak, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin olarak tahsil edilen kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı sayılır.

³⁹² Gürboğa, Bellek, a.g.e., s.49.

³⁹³ Dnş., 4.D., 09.02.1976 tarih, E.1975/1696, K.1976/260, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001082001002.htm>, 6 Şubat 2006.

2.2.5.2.2.4. Ev Kirasız ve Para Faizsiz Menfaat Sağlanması Durumunda Elde Etme

Nakit veya ayın olarak tahsilat dışında, para ile temsil edilebilen bir menfaat sağlanması suretiyle de, kira tahsil edilebilir. Bu uygulamanın sıkça görülen örneği, “ev kirasız, para faizsiz” olarak karşılıklı menfaat sağlanmasıdır. Böyle bir durumda taraflardan biri, diğerine bir gayrimenkulün kullanılmasını kirasız olarak devretmekte, karşı taraf ise ona faizsiz ödünç para vermeyi taahhüt etmektedir. Anılan durumda, kiralanan gayrimenkul karşılığında, kullanılan paranın faizi kadar bir menfaat sağlanmış demektir.³⁹⁴ Çünkü, iki taraf da kira bedelini nakit olarak değil, bir fayda olarak almaktadır.³⁹⁵ Faizsiz olarak para kullandıran kimsenin de bedelsiz oturduğu evin kirası kadar bir faiz sağlamış olduğu kabul edilmektedir. İdare ve yargı kararlarında da paranın faizsiz, evin kirasız olduğunu kabul etmeyerek taraflar adına gelir vergisine tarh edilmesine karar vermektedirler.³⁹⁶ İdare ve yargı organlarının bu yöndeki kararlarında, vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın³⁹⁷ göz önüne alındığını göstermektedir.³⁹⁸

Karşılıklı olarak sağlanan menfaatlerin tespit edilmesinde, GVK'nın 73'üncü maddesi uyarınca, emsal kira bedelinden hareket edilerek gayrisafi irat tutarının, gayrimenkul sahibi için kira, karşı taraf için faiz sayılması mümkün değildir.³⁹⁹ Vergi idaresinin bu yönde olan görüşünü 89 seri numaralı GVK genel tebliği⁴⁰⁰ ile açıklamıştır. Ancak, daha sonra Temyiz Komisyonunca verilmiş olan birçok kararda 89 seri numaralı tebliğin aksine olarak, nakde dayanmadan ayın şeklinde sağlanan menfaatler dolayısıyla mükellefler adına yapılmış bulunan tarhiyatların terkin edildiği görülmüştür. Yargı organlarının aksi yöndeki kararlarını da dikkate alınarak “Ev kirasız – Para faizsiz” sözleşmelerinde tarafların elde edeceği kira ve faiz

³⁹⁴ Özbalcı, a.g.e., s.580.

³⁹⁵ Bulutoğlu, a.g.e., (2004), s.64.

³⁹⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.25.

³⁹⁷ Vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerekçeler göz önüne alınarak saptanması ekonomik yorum olup ekonomik yorum karar aşamasında yapılır.

³⁹⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.25.

³⁹⁹ Özbalcı, a.g.e., s.580.

⁴⁰⁰ 29.11.1968 tarihinde yayımlanmıştır.

tutarlarının ne şekilde hesaplanacağını 104 seri numaralı GVK Genel Tebliğinde⁴⁰¹ açıklanmıştır. Söz konusu tebliğde; “...faiz ve kira miktarının ise, çevrenin hayat şartlarına, ekonomik bünyesine, kredi ve kira piyasasına göre karşılıklı olarak takdiri lazım gelir.” denilmiştir.

2.2.5.2.2.5. Emsal Kira Bedeli Uygulaması ve Elde Etme

Gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasılat, GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilemesinden, bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedeli olarak tanımlanmış olmasına karşın; tahsil esasının istisnası ve bir vergi güvenlik müessesesi olarak, yine aynı Kanununun 73'üncü maddesinde “emsal kira bedeli esası” düzenlenmiştir.

Hangi durumlarda gerçek kira yerine emsal kira bedelinin uygulanacağı GVK'nın 73'üncü maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre emsal kira bedeli;

1. Kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olduğu,
2. Mal ve hakların bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması, durumlarında emsal kira bedeli uygulanacaktır.

Dolayısıyla, emsal kira bedeli, GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların yukarıda belirtildiği şekilde kişilerin kullanımına tahsis edilmesi veya kira bedelinin tespit edilememesi halleri ile muvazaalı olarak gerçek kira gelirinin altında beyanda bulunulması durumlarında bir vergi güvenlik müessesesi olarak kullanılmak amacıyla getirildiği söylenebilir.

GVK'nın 73'üncü maddesine göre, kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal bedelinden düşük olamamaktadır. Bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli ise söz konusu mal ve hakların kirası sayılır.

⁴⁰¹ 08.07.1972 tarihinde yayımlanmıştır.

Gayrimenkulün bedelsiz olarak başkasının intifasına bırakılması dolayısıyla, emsal kira bedeli esasının uygulanması için, mülkiyet ve tasarruf hakkının bütünüyle mal sahibine ait olması, buna rağmen yararlanma hakkının başkasına bırakılmış olması gerekir.

Bir başkası lehine, tapuya tescil suretiyle intifa hakkı tesis edildiği takdirde emsal kira bedeli uygulaması yapılamaz. Bu hallerde intifa hakkının ivazsız veya ivaz karşılığı devredilmiş olmasına göre, veraset ve intikal vergisi veya tapu harcı ödenir. Gayrimenkulün sağladığı irat, intifa hakkı sahibinin geliri sayılır.⁴⁰²

Emsal kira bedeli bina ve arazilerde farklı diğer mal ve haklarda ise farklı esaslara göre tespit edilmektedir.

Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir.

Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur.⁴⁰³

Buradaki diğer mal ve haklar, GVK 70'inci maddesinde belirtilen bina ve arazi dışındaki mal ve haklardır. GVK'nın 73'üncü maddesinde, hangi durumlarda emsal kira bedelinin uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bunlar;

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,
2. Binaların mal sahiplerinin usul, furu veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, furu ve kardeşlerden herbirinin ikametine

⁴⁰² Özbalcı, a.g.e., s.581.

⁴⁰³ GVK, Md. 73.

birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.),

3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi,
4. Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda, emsal kira bedeli uygulanmayacaktır.

Gayrimenkulün kirası üzerinde etkili olan yani kiranın ne olacağını belirleyen pek çok unsur vardır. Örneğin, alt kat, üst kat, ön cephe, arka cephe, kışın güneş gören, yazın güneş gören, gürültülü caddeye bakan, parka bakan vb. özellikleri taşıyan dairelerin kiralari ister istemez birbirinden farklı olacaktır. Dolayısıyla, bir apartman dairesinin hiçbir dairesinin diğerine emsal olması söz konusu olamaz. Kiracının bu dairelere atfedeceği kira değerinin de dikkate alınması gerekir. Kiracı yakın akraba olabilir, bol gelirli bir aile olabilir, dairenin özelliklerine uymayan bir aile olabilir. Mesela, yaşlı bir aile ile manzarayı seven bir ailenin, asansörsüz bir apartmanın 5'inci katına vermeyi düşünecekleri kira farklı olacaktır.

Her şeyi aynı olan iki kiralık daireden birinin sahibi “aman evime iyi baksın da”, diğerinin sahibi “alacağım kira ile evimin geçimini sağlayacağım” diyorsa kira gelirleri de kuşkusuz farklı olacaktır. Örnekleri çoğaltmak mümkün olup bu çokluk hangisinin, hangisine ve nasıl emsal olabileceğini de tartışmalı bir hale getirmektedir.⁴⁰⁴

Yukarıda belirtilen farklı durumlar karşısında, emsal kira bedelinin tespitinin tartışmalı ve zor olması, Hazine menfaati doğrultusunda hareket eden vergi idaresi ile mükellefler arasında bazı uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

⁴⁰⁴ Adnan Gülerman, “Emsal Kira Kavramı ve Bir Danıştay Kararının Yorumu”, **Yaklaşım**, Sayı:75, Mart 1999, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999031603.htm>, 7 Şubat 2006.

Nitekim, “yükümlünün sahibi olduğu gayrimenkullerden dolayı 1983 yılında beyan ettiği gayrimenkul sermaye iradının emsal kira bedelinden az olduğu nedeniyle emsal kira bedeli esas alınarak bulunan matrah farkı üzerinden tarh edilen gelir vergisi ile kesilen kusur cezasını...” görüşü ile başlayan anlaşmazlık Vergi Mahkemesine kadar intikal etmiş ve mahkeme “yapılan tarhiyatta hata görülmediği” gerekçesiyle kararı⁴⁰⁵ onamıştır.

Yukarıda verilen mahkeme kararı Danıştay’a intikal etmiş ve Danıştay söz konusu mahkeme kararını yeniden ele almış ve aşağıda belirtilen kararı⁴⁰⁶ vermiştir.

a) 193 Sayılı Kanun’un 1 ve 2. maddesinde yer alan “safî tutar” ve “gerçek tutar”,

b) Aynı Kanun’un 70. maddesinin birinci bendinde yer alan “elde edilen irat”, kavramlarını dikkate alarak “elde edilmeyen kazanç ve iradın vergilendirilmesi olanaksızdır.” kanaatine ulaşmış bulunmaktadır.

Her ne kadar GVK’nın 73’üncü maddesi;“emsal kira bedelinden düşük olmayacağı” biçiminde ve Danıştay’ın kararına ters düşen bir hükmü içermekte ise de aynı Kanunun “gerçek ve safî miktarın nazara alınması” hükmü bir de “fiili tasarruf”u ifade eden tahsilatla birlikte ele alındığında Danıştay Kararı’nın isabet ölçüsü daha açık olarak anlaşılabilir. Zaten GVK’nın 70. maddesindeki “elde etme” hükmü de “fiili tasarruf” ile aynı anlamı taşımaktadır.⁴⁰⁷

Ayrıca bu konuyla ilgili Maliye Bakanlığı’nın bir Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde;⁴⁰⁸

“Elde edilecek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu vb. belgelerle veya kiracının ifadesiyle ispat veya tevsik edildiği oluşumlarda ayrıca emsal kira bedel karşılaştırması uygulaması yoluna gidilmeyecektir” denilmiştir.

⁴⁰⁵ 20.03.1985 tarih, E. 1984/762, K.1985/211; Gülerman, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999031603.htm>, 7 Şubat 2006.

⁴⁰⁶ 12.11.1986 tarih , E. 1986/1151, K.1986/2209; Gülerman, **a.y.**

⁴⁰⁷ Gülerman, **a.y.**

⁴⁰⁸ MB’nin 05.01.1999 tarih, Sıra No.1999/1 ve 000292 Sayılı Genelgesi.

Danıştay Üçüncü Dairenin bir kararında,⁴⁰⁹

“Beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun ispatı halinde, emsal kira bedeline göre vergi salınmaz. Mükellefler, kira mukavelelerini bir ispat aracı olarak kullanabilirler.” denilmektedir.

Dolayısıyla, beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun ispatı halinde emsal kira bedeli esası uygulanmayacak beyan edilen gerçek gelir üzerinden vergi ödenecek, ispat edilememesi halinde ise emsal kira uygulanarak, emsal kira bedeli üzerinden vergi ödenmesi gerekecektir.

Yukarıda verilen MB Özelgesi ve Danıştay kararı doğrultusunda, elde edilen kira bedelinin doğru ve gerçek olduğu ispatlanabildiği sürece emsal kira bedeli uygulanmayacak ve kira bedeli gerçek tutarıyla beyan edilecektir. Bu konuda verilen yargı kararları da bu yönde istikrar kazanmış olup beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek miktarının tespit edildiği durumlarda bu miktar emsal kira bedelinden düşük olsa dahi, emsal kira bedeli esası uygulanmayacaktır.⁴¹⁰ Böylece, elde edilmeyen kazanç ve iradın vergilendirilmesi de önlenmiş olacaktır.

Emsal kira bedeli uygulaması ile elde etme kavramı birlikte değerlendirildiği zaman kişilerin elde etmedikleri gelirin de vergilendirilebileceği sonucuna varılmaktadır. Ekonomik açıdan konuya yaklaşıldığında, bir kişinin sahip olduğu bir gayrimenkulü bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması düşünülememekle birlikte, bu bedel için en az sınırı getirilmesi, vergi yasalarının uygulanmasında esas alınan “vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.”⁴¹¹ düzenlemesi ile uyumlu olmamaktadır.⁴¹²

⁴⁰⁹ Dnş., 3.D., 18.01.1989 tarih, E.1988/2428, K.1989/109, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001083001010.htm>, 6 Şubat 2006.

⁴¹⁰ Dnş., 4. D., 08.06.1988 tarih, E.1987/4203, K.1988/2290, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001083001008.htm>, 6 Şubat 2006.

⁴¹¹ VUK, Md. 3.

⁴¹² Öz, **a.g.e.**, s.145.

Gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme yani vergiyi doğuran olay tahsil esasına bağlanmıştır. Ayrıca, yukarıda da ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, kanun hükümlerinde tahsil olarak kabul edilen durumlar da açık olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla, gayrimenkul sermaye iratlarında tahsil ya da tahsil olarak kabul edilen durum ve işlemlerin gerçekleşmesi ile elde etme yani vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır.

2.2.6. Menkul Sermaye İradı

2.2.6.1. Tanımı ve Kapsamı

Kişiler, iktisadi anlamda gelirin yaratılması faaliyetlerine direkt olarak katılmadan yani söz konusu faaliyetlerin dışında kalarak, sadece paralarını bu işleri yürütenlerin işlerine yatırarak mali bakımdan destek olmak suretiyle gelir elde edebilirler. Bu yoldan etkin değil de, edilgen bir katılımla ekonomik faaliyetlere sermaye koyarak, girişimcinin elde ettiği gelirlere menkul sermaye iradı denir.⁴¹³

GVK'nın 75'inci maddesinin birinci fıkrasında menkul sermaye iradı şu şekilde tanımlanmıştır. "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır." Bu tanıma göre, kişilerin sahip oldukları nakdi sermaye ile para ile temsil edilebilen değerleri başkalarının kullanımına bırakmaları sonucu elde ettikleri değerler menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, madde hükmünde yer alan "kira" ifadesi, menkul kıymetlerin artı değeri dışında kiralanması halinde elde edilecek gelirleri kapsamaktadır.⁴¹⁴

Menkul sermaye iradı tanımındaki asıl unsurlar şunlardır.

1. İradı sağlayan unsur kişinin özel malvarlığına dahil olmalıdır.

⁴¹³ Bulutoğlu, a.g.e., (2004), s.66.

⁴¹⁴ Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Gelir Vergisi Rehberi**, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Kurtiş Matbaacılık, Ankara, 2006, s.524.

Çünkü iradı sağlayan sermayenin, sahibinin ticari, zirai ve mesleki faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, elde edilen gelir menkul sermaye iradı değil ticari kazanç sayılmaktadır.⁴¹⁵ GVK'nın 75'inci maddesinin son fıkrasındaki, “sermayenin ticari, zirai ve mesleki faaliyet dışında değerlendirilmesi” nakdi sermayenin ticari, zirai ve meslek kazancın oluşumuna katkı sağladığı haller dışındaki değerlendirilişini ifade eder. Aksi bir durumda, yani iradı sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı ise ve unsurları gereği menkul sermaye niteliğine sahip ise, elde edilen gelir ticari kazanç olarak kabul edilecektir.⁴¹⁶

Menkul sermayeler, kar payı ve faiz olmak üzere iki tür irat sağlar. Menkul sermaye bir sermaye şirketinin payı olarak işletilirse getirdiği irat, kar payı yani temettü'dür. Borç verilen menkul sermayenin getirdiği irat ise faizdir. İktisadi bakımdan kar payı ile faiz arasında önemli farklar vardır. Kar payı işletmenin karlılık durumuna göre değişir. Başka bir deyişle kar payı rizikolu ve değişken olup zarar olması durumunda sermaye sahibinin kar payı elde etmesi söz konusu değildir. Borç verme durumunda ise verilen borç karşılığı alınacak faiz iflas olmadıkça etkilenmez. Çünkü, şirketin borcunun faizi hisse senedi temettüsünden önce ödenen bir hak olup iş tasfiye edilirse, likid varlık tutarından önce alacaklıların parası ödenir.⁴¹⁷

2. Yatırılan sermaye nakit para ya da para ile temsil edilebilen değerlerden oluşmalıdır.

Para ile temsil edilebilen menkul değerler, sermaye şirketlerinin paylarını, hisse senetlerini, tahvillerini, borç senetlerini, poliçelerini, bonolarını ayrıca mevduatı ve diğer kişilere verilen ödünçleri kapsar.⁴¹⁸ Ayrıca menkul sermaye iradı tanımında yer alan menkul sermaye, nakdi ya da para ile temsil edilebilme özelliğine sahiptir. Dolayısıyla, terim olarak “menkul değerler” terimi de karşılık olarak kullanılabilir.⁴¹⁹

⁴¹⁵ GVK, Md.75/son.

⁴¹⁶ Özbacı, **a.g.e.**, s.601.

⁴¹⁷ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (2004), s.66.

⁴¹⁸ Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, s. 102.

⁴¹⁹ Veysi Seviğ, “Menkul Sermaye İradı Kavramı”, **Dünya Gazetesi**, 12 Eylül 1996, s.6.

Menkul sermaye iradı, kişinin özel malvarlığında yer alan nakdi sermayenin ya da para ile temsil edilebilen değerlerden oluşan sermayenin başkalarının kullanımına bırakılması sonucu gelir elde edilmesidir.

Menkul sermaye iradı ve menkul sermaye kazancı iki farklı kazanç türüdür. Menkul sermaye iradı anapara dışındadır. Yani menkul sermaye iradı, anaparada, senette yazılı borçta hiçbir değişikliğe dayanmayan bir gelirdir. Oysa menkul sermaye kazancı anamal sayılan senedin kendi değerindeki artıştır. Bir kişi, senedi satın aldığı fiyattan daha yüksek bir fiyata satar ise elde edilen değer sermaye kazancıdır. Hisselerin değerlendirilmesi, sermaye kazancı, tahsil edilmemiş kuponlar ise sermaye iradı sayılır.⁴²⁰

Gerçek kişilerin üretim sürecine fiilen katılmadan, üretim faaliyetini yürüten işletmelere mali yatırım yaparak kazanç elde eden kişilerin geliri menkul sermaye iradıdır. Mali yatırım işletmelerden pay satın alma şeklinde olabileceği gibi, işletmelere ödünç verme şeklinde de olabilir.⁴²¹

Daha önce gayrimenkul sermaye iradı açıklamasında da belirtildiği üzere, “sermaye” terimi aslında “servet” anlamına gelmektedir. Aynı şekilde “menkul sermaye iradı” terimindeki “sermaye” kelimesi yerine “servet” kelimesinin kullanılması daha doğrudur.⁴²²

Kişilerin sahip oldukları nakdi sermayeyi başkalarının kullanımına bırakmaları karşılığı elde ettikleri gelirler menkul sermaye iradı iken, söz konusu sermayeyi kişilerin kendi ticari, zirai, ya da mesleki faaliyetlerinde kullanmaları karşılığı olarak elde ettikleri gelirler menkul sermaye iradı değil, sırasıyla ticari kazanç, zirai kazanç ya da serbest meslek kazancıdır.⁴²³ Bunun gibi, kişilerin ortak

⁴²⁰ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (2004), s.70.

⁴²¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.308.

⁴²² Erginay, **Vergi Hukuku**, s.204.

Aksoy, **a.g.e.**, s.236.

⁴²³ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (2004), s.66

oldukları işletmelerin aktifinde yer alan bir parayı başkalarına borç vermeleri karşılığı olarak elde ettikleri gelir de menkul sermaye iradı değil, ticari kazançtır. Ancak verilen borç, işletmenin aktifinde kayıtlı değil ise, yani borç veren söz konusu borcu özel malvarlığından vermiş ise bu borç karşılığı olarak elde edilecek gelir de menkul sermaye iradıdır.⁴²⁴

GVK'nın 75'inci maddesinin birinci fıkrasında menkul sermaye iradının genel tanımı yapıldıktan sonra söz konusu maddenin ikinci fıkrasında ise bu tanımlamaya uymasa dahi bazı gelir unsurlarının menkul sermaye iradı sayılacağı belirtilmiştir. Kaynağı ne olursa menkul sermaye iradı sayılan gelir unsurları ile ilgili açıklamalar aşağıda yapılmaktadır.

2.2.6.2. Kaynağına Bakılmaksızın Menkul Sermaye İradı Sayılan Gelir Unsurları

GVK'nın 75'inci maddesinin birinci fıkrasındaki genel tanıma göre, menkul sermaye iradından bahsedebilmek için, nakdi veya para ile temsil edilebilen bir sermayenin mevcudiyeti gerekli olduğu halde söz konusu maddenin ikinci fıkrasında sayılan hallerde kaynağın niteliğine bakılmamaktadır.⁴²⁵

2.2.6.2.1. Her Nevi Hisse Senetlerinin Kar Payları

Hisse senetleri, anonim şirketler ve hisseli komandit şirketler tarafından çıkarılabilen, kıymetli evrak niteliğine, payı temsil etme yeteneğine sahip olan ve sahibine bazı haklar sağlayan senetlerdir.

GVK'nın 75/1'inci maddesinde, her nev'i hisse senetlerinin kar payları menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. Söz konusu madde de belirtilen her nev'i hisse senedi ibaresi ile kastedilen, kurucu, intifa senetleri de dahil hisse senetlerinin tümüdür.⁴²⁶

Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.308.

⁴²⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **A.e.**

⁴²⁵ Özbacı, **a.g.e.**, s.602.

⁴²⁶ GKD, **a.g.e.**, s.525.

Yine aynı maddede, pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonlarına katılma belgelerine ödenen kâr paylarının da menkul sermaye iradı sayılacağı belirtilmiştir.

2.2.6.2.2. İştirak Hisselerinden Doğan Kazançlar

GVK'nın 75/2'nci maddesinde iştirak hissesinden doğan kazançların menkul sermaye iradı sayılacağı belirtilmiş olup söz konusu madde de iştirak hissesinin tanımı yapılmamıştır. Ancak söz konusu maddenin parantez içi hükmünde; Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin⁴²⁷ kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançların bu bende dahil olduğu belirtilmiştir. Ancak, kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımını sayılmayacağı belirtilmiştir.⁴²⁸

Ayrıca, adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılacağı ilgili madde de belirtilmiştir.

2.2.6.2.3. Kurumların İdare Meclisi Başkan ve Üyelerine Verilen Kar Payları

Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları da (temettü ikramiyeler), GVK'nın 75/3'üncü maddesi gereği menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları, kurumların vergilendirilmiş karlarından ödenmesinden dolayı söz konusu kişilere yapılan ödemeler de kar payı olarak değerlendirilmektedir.⁴²⁹

Özbalcı, A.e.

⁴²⁷ Adi Komandit şirketlerin Komanditer ortağı.

⁴²⁸Ortaklarla yapılan işlemlerden doğan gelir artışının ortaklara dağıtımını "risturn" olarak adlandırılmaktadır. Risturn, ortakların kooperatifle yaptıkları işlemler neticesinde ortaklardan alınan veya onlar lehine doğan fazlaların yine ortaklara yaptıkları işlemler esas alınarak iade edilmesidir.

⁴²⁹ GKD, a.g.e., s.525.

2.2.6.2.4. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Menkul Sermaye İradı

GVK'nın 75/4'üncü maddesinde, “Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı” menkul sermaye iradı sayılmıştır.

2.2.6.2.5. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri İle Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler

GVK'nın 75/5'inci maddesinde; “Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.)” hükmü yer almaktadır.

Burada yer alan tahvil, anonim şirketler ile Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla çıkardıkları borç senetleridir.⁴³⁰ Kanuni tanıma bakılırsa sadece anonim şirketler tahvil çıkartabilirler. Diğer ortaklık tipleri tahvil çıkartamaz. Ancak devlet, yerel idareler ve bazı kamu tüzel kişileri kanunların verdiği özel izinlerle tahvil çıkartabilmektedirler.

Tahvil, devletin ve özel sektör kuruluşlarının finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla çıkardıkları orta ve uzun vadeli bir borçlanma aracıdır. Tahvil hamiline, belirli aralıklarla faiz ödemesini ve vade bitiminde de üzerinde yazılı miktarın (anapara) geri verilmesini taahhüt eden bir borç senedir.⁴³¹

⁴³⁰ GKD, A.e., s.526.

⁴³¹ Erdem Ateşagaoglu, **Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Legal Yayıncılık, İstanbul, Mayıs 2006, s.42,43.

Uygulamada çeşitli tahvil türleri mevcut olup her türlü tahvilin faizleri bu madde kapsamında menkul sermaye iradı sayılmaktadır.⁴³²

GVK'nın 75/5'inci maddesinin parantez içi hükmünden de belirtildiği üzere, döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları ise irat sayılmamaktadır.

2.2.6.2.6. Her Nevi Alacak Faizleri

Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.), GVK'nın 75/6'ncı maddesi hükmü gereği menkul sermaye iradı sayılmıştır.

Alacak faizi kabul edilen menkul sermaye iratlarından uygulamada en sık rastlanılan ödünç para verilmesi karşılığı faiz geliri elde edilmesidir. Ödünç para verme işinin sürekli veya arızı nitelik taşımasına göre elde edilen gelirin niteliği değişmektedir. Ödünç para verme işinin süreklilik arz etmesi durumunda elde edilen gelir menkul sermaye iradı değil ticari kazançtır.⁴³³ Ancak hangi durumlarda ödünç verme işinin süreklilik arz edeceği konusunda tereddütler yaşanabilmektedir. Ödünç para verme işinin sürekli ya da arızı olduğunun tespitinde en önemli kriter, yıl içinde ödünç para verme işinin kaç defa yapıldığının tespit edilmesidir. Konu ile ilgili Danıştay kararlarında⁴³⁴ benimsenen ölçütlere göre, bir kimse bir yılda birden çok kişiye ya da aynı kişiye birden çok defa ödünç vermiş ise, birkaç yıl üst üste aynı kişiye ödünç vermiş ise ödünç para verme işini sürekli yapıyor demektir. Ödünç verme işinin süreklilik arz etmesi durumunda elde edilen gelir menkul sermaye iradı değil, ticari kazançtır. Ayrıca, belli tutarı aşan ödünçlerin aralarında yakın akrabalık bağı ya da iş ilişkisi bulunmayan kişiler arasında faizsiz olarak verilemeyeceğini,

⁴³² GKD, a.g.e., s.527.

⁴³³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.310.

⁴³⁴ Dnş.,3.D., 17.11.1987 tarih, E.1986/3575, K. 1987/2588, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001039001001.htm>, 8 Şubat 2006.

böyle durumlarda piyasa faiz oranı üzerinden gelir elde edildiğinin kabulü gerektiği yönünde Danıştay kararı mevcuttur.⁴³⁵

Çalışmanın önceki bölümünde de açıklandığı üzere, "Ev Kirasız, Para Faizsiz" uygulamasında da borç para verenin elde ettiği gelir menkul sermaye iradı sayılmaktadır.⁴³⁶

Alacak faizleri ile ilgili olarak özellik arz eden bir husus da, ücret olarak değerlendirilen unsurların geç ödenmesinden dolayı oluşan faizlerin ücret ya da menkul sermaye iradı olarak mı değerlendirileceği konusudur. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir muktezada,⁴³⁷ Kıdem Tazminatlarının geç ödenmesinden dolayı verilen faizlerin ücret değil alacak faizi olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

2.2.6.2.7. Mevduat Faizleri

GVK'nın 75/7'nci maddesinde, Mevduat faizleri ve söz konusu maddenin parentez içi hükmünde, "Bankalara, bankarlara, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır." denilmektedir.

2.2.6.2.8. Hisse Senetleri ve Tahvillerin Vadesi Gelmemiş Kuponların Satışından Elde Edilen Gelirler

Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller de GVK'nın 75/8'inci maddesi gereği, menkul sermaye iradı olarak

⁴³⁵ Dnş.,3.D., 24.11.1987 tarih, E.1986/2072, K.1987/2645, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001047001156.htm>, 8 Şubat 2006.

⁴³⁶ Bkz., s. 113.

⁴³⁷ 04.04.1997 tarih, B.07.0.GEL.0.40/4061-20/14271 sayılı mukteza.

kabul edilmektedir. Söz konusu madde ile kastedilen, hisse senedi ve tahvilin bedeli değil kuponlarının bedelidir.⁴³⁸ Başka bir deyişle, menkul sermaye iradı sayılan gelir, sadece hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının hisse senedi ve tahvilden ayrı olarak satışından elde edilen gelirdir.⁴³⁹

Hisse senetleri ile ilgili anonim şirketlerin dağıttıkları kar payları, kar dağıtımı ile ilgili kuponların, tahvillerde de ilgili faiz alma kuponunun vadesinde ilgili kurum ya da kuruluşa ibrazı ile kar payı ya da faiz tahsil edilmektedir. Ancak söz konusu kuponların, vadesi beklenmeden de satışı mümkün olup burada satılan kıymet, menkul kıymetin kendisi değil, vadesi gelmemiş kuponudur.

Vadesi gelmemiş kuponları ellerinde bulunduranların, ilgili menkul kıymetin maliklerine ödedikleri bedel ile kuponların vadesinde elde ettikleri bedel arasındaki müspet fark kuponu elinde bulunduranın kazancıdır. Ancak, burada elde edilen kazanç menkul sermaye iradı değil değer artış kazancıdır.⁴⁴⁰ Çünkü böyle bir durumda faiz geliri değil alım-satım kazancı söz konusudur.

2.2.6.2.9. İştirak Hisselerinin Sahibi Adına Henüz Tahakkuk Etmemiş Kar Paylarının Devir ve Temlik Karşılığında Alınan Para ve Ayınlar

GVK'nın 75/9'uncu maddesinde, iştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, iştirak hissesinin kendisinin değil, tahakkuk etmemiş kar payının elden çıkarılması karşılığında elde edilen değer menkul sermaye iradı olduğudur.

İştirak hissesi, limited şirketlerin, iş ortaklıklarının, adi ve komandit şirketlerin komanditer ortaklarının ve kooperatiflerin hisselerini temsil etmektedirler.

⁴³⁸Mustafa Akıl, Erdal Canpolat, **Menkul Sermaye İratları ve Borsa Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Maliye Gelirler Kontrolörleri Vakfı, Nisan 2001, s.340.

⁴³⁹ GKD, a.g.e., s.530.

⁴⁴⁰ GVK, (M) Md. 80.

Dolayısıyla söz konusu hisselerin henüz tahakkuk etmemiş⁴⁴¹ kar payının devir ve temlik ancak bu ortaklar için söz konusudur.

İştirak hisselerinin sahibi olan bir kişi söz konusu iştirak hisseleri ile ilgili olarak henüz tahakkuk etmemiş kar paylarını devir ve temlik ederek gelir elde edebilmektedir.⁴⁴² Böyle bir durumda elde edilen gelir menkul sermaye iradidir. Ancak, söz konusu iştirak hissesinin satış ya da devir ve temlik sonucu elde edilen gelirler ise menkul sermaye iradı değil “Değer Artış Kazancı”⁴⁴³ olarak değerlendirilmektedir.

2.2.6.2.10. Her Çeşit Senetlerin İskonto Edilmesi Karşılığında Alınan İskonto Bedelleri

GVK'nın 75/10'uncu maddesinde, her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedellerinin menkul sermaye iradı sayılacağı belirtilmiştir.

Uygulamada kişilerin ellerinde bulundurdukları senetleri (bono, poliçe, çek vb.) nakit sıkıntısı vb. nedenlerle vadesinden önce iskonto ettirerek (kırdırarak)⁴⁴⁴ nakde dönüştürdükleri görülmektedir. Burada senet bedelini nakde dönüştürmek isteyen kişiye verilen para ile senet üzerinde yazan senet bedeli arasındaki fark iskonto bedelidir. İşte buradaki iskonto bedeli, yani senedin üzerinde yazılı bedel ile iskontolu bedeli arasındaki fark menkul sermaye iradı sayılmaktadır. Senedi elinde bulunduran kişi yani senedin alacaklısı, senette yazılı olan parasal değerden daha düşük bir bedel karşılığı olarak senedi başka bir kişiye devretmekte ve dolayısıyla senedin alıcısı da değişmektedir.

⁴⁴¹ Henüz tahakkuk etmemiş ifadesi, iştirak hissesinin kar payının vadesinin veya ödenecek safhasını beklemeden söz konusu kar payının elden çıkarılmasıdır.

⁴⁴² Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, s.105.

⁴⁴³ GVK, Mükerrer Md. 80.

⁴⁴⁴ Senetlerin iskonto edilmesi halk dilinde senedin kırdırılması anlamına gelmektedir.

Senet iskontoları daha çok bankalar ile Faktoring⁴⁴⁵ şirketleri tarafından yapılmaktadır. Faktoring, alacağın temlik işlemlerini kapsamaktadır. Faktoring şirketleri de, müşterilerine ait senet bedelinin bir kısmını peşin olarak ödeyip, senedin vadesinde ise senette yazılı tutarı tahsil ederler. Senedin üzerinde yazılı tutar ile senedin iskontolu bedeli arasındaki fark ise Faktoring şirketinin kazancı olup söz konusu kazanç ticari kazançtır.

Faktoring işlemlerinin legal ya da illegal bir şekilde kişiler tarafından yapılması halinde elde edilen değer menkul sermaye iradı sayılacaktır.

2.2.6.2.11. Faizsiz Kredi Verenlere Ödenen ile Kar ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Kar Payları

GVK'nın 75/12'nci maddesine göre, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları, menkul sermaye iradı sayılmaktadır.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu⁴⁴⁶ ile daha önce özel finans kurumları adı altında faaliyette bulunan bu kurumların yeni ismi “Katılım Bankası” olarak değiştirilmiştir. Dolayısıyla, söz konusu katılım bankalarının, katılım hesaplarından elde edilen gelirler de menkul sermaye iradı olarak kabul edilmelidir.⁴⁴⁷

2.2.6.2.12. Repo Kazançları

GVK'nın 75/5'inci maddesinde yar alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler de GVK'nın 75/14'üncü maddesi gereği menkul sermaye iradı sayılmıştır.

⁴⁴⁵ Faktoring şirketleri anonim şirket olarak kurulmak zorundadırlar. Anonim şirketlerin elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabidir.

⁴⁴⁶ 01.11.2005 tarih ve (M) 25983 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁴⁴⁷ GKD, a.g.e., s.531.

Sermaye Piyasası Kanununun, Seri V ve 7 numaralı Tebliğinde⁴⁴⁸ repo ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu tebliğe göre repo, “menkul kıymetlerin geri alım taahhüdü ile satımı”, ters repo ise, “ menkul kıymetlerin geri satımı taahhüdü ile alımı” olarak tanımlanmıştır. Repo, 3946 sayılı Kanunun 16’ncı maddesiyle, 01.01.1994 tarihinden geçerli olmak üzere GVK’ya eklenmiştir.

Burada unutulmaması gereken husus, repo gelirlerini menkul sermaye iradı sayan GVK’nın 75/14’üncü maddesi hükmünde, geri alım ya da satım taahhütlü işlemlerin, GVK’nın 75/5’inci maddesinde belirtilen menkul kıymetler ile sınırlandırılmasıdır. Bunun dışında repo işlemi, örneğin döviz üzerine yapıldığında sağlanan menfaat menkul sermaye iradı sayılmayacak, duruma göre ticari kazanç veya diğer kazanç ve iratlar sedülüne dahil arızı kazanç olarak değerlendirilecektir.⁴⁴⁹

2.2.6.2.13. Tüzel Kişiliği Haiz Emekli Sandıkları, Yardım Sandıkları ile Emeklilik ve Sigorta Şirketleri Tarafından Yapılan Ödemeler

GVK’nın 75/15’inci maddesi hükmüne göre 07.10.2001 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;

a) On yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemeler,

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan on yıl süreyle prim veya aidat ödeyenlere ve vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler,

c) Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler, menkul sermaye iradı sayılmaktadır.

⁴⁴⁸ 31.07.1992 tarih ve 21301 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

⁴⁴⁹ Özbacı, a.g.e., s.607.

Yukarıda belirtilen ödemelerin menkul sermaye iradı sayılabilmesi için söz konusu ödemelerin aşağıda belirtilen özelliklere sahip olması gerekir.

1. Ödemeyi yapan kuruluş tüzel kişiliğe haiz olmalıdır.
2. Kuruluş, emekli sandığı, yardım sandığı ile emeklilik ve sigorta şirketi olmalıdır.
3. Katılımcılara yapılan ödemelerin menkul sermaye iradı sayılabilmeleri için aynen iade olunan mevduatların dışında kalan ilave tutarların bulunması gerekir.⁴⁵⁰

2.2.6.3. Menkul Sermaye İradı Sayılmayan Unsurlar

Menkul sermaye iradı sayılmayan unsurlar GVK'nın 76'ncı maddesinde belirtilmiş olup söz konusu durumlar ile ilgili açıklamalar aşağıda yapılmaktadır.

2.2.6.3.1. Menkul Kıymetin Kuponlu veya Kuponsuz Olarak Satılması

Hisse senedi ve tahvil şeklindeki menkul kıymetlerin vadesi gelmemiş kuponları ile ya da kuponsuz olarak satılması halinde elde edilen gelir menkul sermaye iradı sayılmamaktadır. Söz konusu menkul kıymetin alış bedeli satış bedeli arasındaki olumlu fark, diğer kazanç ve irat kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, söz konusu menkul kıymetin vadesi gelmiş kuponu ile birlikte satılması halinde ise kupon bedeli, satışı yapan açısından menkul sermaye iradı sayılır.

2.2.6.3.2. İştirak Hisselerinin Devir ve Temlik

Kişilerin sahip oldukları iştirak hisselerinin devir ve temlik sonucu elde ettikleri gelirler menkul sermaye iradı sayılmamaktadır. Satış bedelinin, kısmen henüz tahakkuk etmemiş kar paylarını da içermesi sonucu değiştirmez.⁴⁵¹ Daha öncede belirtildiği üzere, iştirak hisselerinin tahakkuk etmemiş kar paylarının aslından bağımsız olarak satılması durumunda elde edilen gelir menkul sermaye iradı

⁴⁵⁰ GKD, a.g.e., s.533.

⁴⁵¹ Özbalcı, a.g.e., s.612.

sayılır. Ancak, iştirak hissesinin satışında, iştirak hissesinin tahakkuk etmiş kar paylarını da içermesi durumunda, tahakkuk etmiş kar payı tutarı, iştirak hissesini satan açısından menkul sermaye iradı sayılır. Başka bir deyişle, iştirak hisselerinin satışında tahakkuk etmiş kar payı varsa sadece bu tutar satan açısından menkul sermaye iradı sayılmaktadır.⁴⁵²

2.2.6.3.3. Menkul Kıymetler ile İştirak Hisselerinin Tamamen veya Kısmen İtfa Olunması Karşılığında Alınan Paralarla İtfa Dolayısıyla Verilen İkramiyeler

Menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyeler de menkul sermaye iradı sayılmamaktadır. Tahvil bedelinin itfası, sermayenin azaltılması ya da şirketin tasfiyesi dolayısıyla hisse senedi bedelinin itfası karşılığı olarak yapılan ödemeler, kişilerin daha önce işletmeye koydukları sermayeyi geri almalarını ifade etmektedir. Dolayısıyla, kişilerin işletmeye yatırdıkları sermayeyi geri almaları durumunda alınan tutarlar menkul sermaye iradı sayılamaz.⁴⁵³

2.2.6.4. Menkul Sermaye İratlarında Elde Etme

2.2.6.4.1. Genel Kural

GVK'nın 75'inci maddesinin birinci fıkrasında, sermaye iradının tanımı yapılmış, ikinci fıkrasında ise kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı olarak kabul edilen gelir unsurları sayılmıştır. Ancak madde metninde geçen elde etme kavramından ne anlaşılması gerektiği belirtilmemiştir. 3946 sayılı Kanun⁴⁵⁴ ile GVK'nın bir kısım hükümleri değiştirilmiştir. Söz konusu değişikliklerin uygulanması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan, 191 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde,⁴⁵⁵ kurumlardan elde edilen kar paylarının vergilendirilmesine ilişkin esaslar açıklarken; belirtilen Tebliğ'in "Kar Paylarının Elde Edilmesi" başlıklı B bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

⁴⁵² Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, s.107.

⁴⁵³ Özbalcı, **a.g.e.**, s.612.

⁴⁵⁴ 26.12.1993 tarih ve 3946 sayılı kanun

⁴⁵⁵ 19.01.1996 tarih ve 22528 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

".....elde edilen kar paylarının hangi tarihte elde edildiğinin belirlenmesi, bu gelirin hangi yılın geliri olarak beyan edileceğinin saptanması bakımından önem taşımaktadır.

Genel olarak, kar payları da dahil menkul sermaye iratlarında "elde etme", gelirin hukuki ve ekonomik tasarruf etme imkanının doğmuş olmasına bağlanmıştır. "Hukuki tasarruf", gelir sahibinin gelir üzerinde talepte bulunma hakkını; "ekonomik tasarruf" ise ödemeyi yapacak olan tarafından, gelirin sahibinin emrine amade kılınmasını ifade eder.

Buna göre, bir gelirin hukuken talep edilebilir hale geldiği halde, ödemeyi yapacak olanın yükümlülüklerini yerine getirmemek suretiyle gelirin fiilen sahibinin emrine amade kılınmaması halinde, gelir elde edilmiş kabul edilmeyecektir."

Kişiler tarafından elde edilen menkul sermaye iratlarının hangi tarihte elde edildiğinin tespit edilmesi, söz konusu iratların hangi yıl geliri olarak beyan edileceğinin saptanması açısından önemlidir. Genel olarak menkul sermaye iratlarında elde etme, gelirin "hukuki" ve "ekonomik tasarruf" etme imkanının doğmuş olmasına bağlanmıştır.⁴⁵⁶

Elde etmenin hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlı olduğu hallerde, değerlendirme, genel olarak, hukuki tasarruftan hareketle yapılır. Aslında, asıl ölçü geliri doğuran işlemin karşı tarafınca sahibinin emrine amade kılınmasını ifade eden ekonomik tasarruftur. Ancak, gelirin karşı tarafça sahibinin emrine hangi tarihte amade kılınmış olduğunu tespit güç olduğundan, hukuki tasarruf esas alınır. Gelirin, sahibi tarafından hukuken talep edilebilir hale geldiği anda, ekonomik tasarruf imkanının da karine olarak doğduğu kabul edilir.⁴⁵⁷ Ancak, bir gelir hukuken talep edilebilir hale geldiği halde, ödemeyi yapacak olanın yükümlülüklerini yerine getirmemek suretiyle gelirin fiilen sahibinin emrine amade kılınmaması halinde, gelir elde edilmiş

⁴⁵⁶ GKD, a.g.e., s.542.

⁴⁵⁷ Özbalcı, a.g.e., s.617,618.

sayılmayacaktır. Talep hakkı doğmuş olmasına rağmen, ekonomik tasarrufun sağlanamadığı ve dolayısıyla gelirin elde edilmemiş olduğunu ispat külfeti mükellefe düşmektedir.

Dolayısıyla, menkul sermaye iratlarında vergiyi doğuran olay iradın elde edilmesi olup iradın elde edilmesi konusunda ise genel kural hukuki ve ekonomik tasarruf imkanının doğmasıdır. Menkul sermaye iratlarının elde edilmesi ile ilgili olarak Danıştay 4'üncü dairesi tarafından verilen bir kararda⁴⁵⁸ elde etme, “Menkul sermaye iradının vergilendirilmesinde elde etme esas olup, elde edilmiş sayılabilmek için, iradın hukuken ve iktisaden kazanç sahibinin tasarrufuna girmesi gerekmektedir.” şeklinde yorumlanmış olup kararın detayı aşağıdaki gibidir.

“Menkul sermaye iratlarında elde etme genel olarak, irada hukuken ve iktisaden tasarruf etme olarak tanımlanabilir.

Bir menkul sermaye iradının elde edilmiş sayılabilmesi, sadece hukuken tasarruf edebilmesine diğer bir anlatımla, tahsil edilebilir hale gelmesine değil, ayrıca irada iktisaden tasarruf edebilme imkanının da bulunmasına bağlıdır.

Bir şeye iktisaden tasarruf edebilmek demek, o şeyden her an faydalanabilme imkanının bulunması demektir. Daha açık bir anlatımla, borç verme karşılığında, menkul sermaye iradı yönünden faiz gelirinin elde edilmiş sayılabilmesi için, borçlu bakımından faizin nakden veya hesaben ödenmiş olması, alacaklı açısından ise faizin, nakten, aynen mahsup veya takas gibi çeşitli şekillerde tahsil edilmiş olması gerekir.”

Bazı durumlarda, menkul sermaye iradının elde edilmesinin, sadece tahsil esasına bağlı olduğu işlemlerle de karşılaşılmaktadır.⁴⁵⁹ Örneğin, genel kurul

⁴⁵⁸ Dnş., 3.D., 01.01.1988 tarih, E. 1987/1402, K.1988/1364, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001085001004.htm>, 12 Şubat 2006.

⁴⁵⁹ Öz, a.g.e., s.162.

tarafından kar dağıtım kararı alınmamakla birlikte, karın fiilen dağıtılması durumunda fiili ve ekonomik tasarruf meydana gelmiş bulunduğundan, karın fiilen dağıtıldığı tarihte "elde etme" meydana gelmiş olmaktadır. Hukuki prosedürün işlememiş olması yani genel kurulun kar dağıtım kararı almamış olması, gelirin elde edilmiş olmasına engel teşkil etmemektedir.⁴⁶⁰

Ayrıca, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 45 numaralı GVK sirkülerinde,⁴⁶¹ "...menkul sermaye iratlarında elde etme tahsil esasına bağlı olduğundan...." ifadesi yer almıştır. Dolayısıyla, MB bu düzenleme ile, 191 seri numaralı GVK Tebliğindeki düzenlemenin aksine, MSİ'de elde etme konusunda tahsil esasını benimsediği söylenebilir.

MSİ'de elde etmenin fiili ve ekonomik tasarrufa bağlanmasının yanında bazı durumlarda iradın tahsil edilmesi koşulunun aranmasının nedeni, söz konusu iratların geniş bir yelpaze içerisinde, her biri ayrı özelliğe sahip farklı menkul kıymet ve diğer sermaye araçlarından elde edilmesidir. İradın elde edildiği kaynağın özellikleri, iradın hangi durumlarda elde edildiğinin belirleyicisi olmaktadır. Dolayısıyla, MSİ'nin elde edilmesinde tahakkuk ya da tahsil esasının geçerli olduğu ifadelerinden çok farklı menkul kıymet ve diğer sermaye araçlarında elde etmenin ayrı ayrı tespit edilmesi daha doğru olacaktır.⁴⁶²

Aşağıda farklı menkul kıymetler ve diğer sermaye araçlarının özellikleri de dikkate alınarak, elde edilme zamanları üzerinde durulmaktadır.

⁴⁶⁰ Örmeci, **a.g.m.** , (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/> , 06 Haziran 2006.

⁴⁶¹ 18.01.2006 tarihli ve GVK-45/2006-2/Tevkifat Uygulaması-1.

⁴⁶² Öz, **a.g.e.**, s.163.

2.2.6.4.2. Çeşitli Menkul Sermaye İratlarında Elde Etme

2.2.6.4.2.1. Kar Paylarının Elde Edilmesi

Esas itibariyle, ticaret hukukunun konusu olan kar dağıtımı, gerek dağıtımı yapan kurum gerekse kar payını elde edenler gündeme geldiğinde vergi hukukunun da konusu haline gelmektedir.⁴⁶³

GVK'da Kar Payı kavramı tanımlanmamıştır.⁴⁶⁴ Ancak, “kurumlardan alınan kar payı” kavramı, GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılmıştır. Aynı fıkranın 12'nci bendinde de, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları da menkul sermaye iradı sayılmıştır. Söz konusu menkul sermaye iratları anılan bentte “kar payı” olarak sayılmakla beraber, bu iratların bir alacak hakkına dayanmakta olduğundan vergi uygulaması bakımından faiz olarak kabul edildikleri ve faizlerin tabi olduğu hükümlere göre vergilendirilmeleri gerektiği 191 seri numaralı GVK Genel Tebliğinde belirtilmiştir. Dolayısıyla, anılan menkul sermaye iratları, kurumlardan alınan kar payı kavramı içinde değerlendirilmemektedir.

Yatırım fonu katılma belgelerine (YFKB) ödenen kar payları da hisse senedi kar payları gibi kabul edilmektedir. Esasen, katılım belgelerine kar payı ödemesi yapılmamakta olup söz konusu belgelerin kar garantisi de yoktur. Katılma belgelerinin değeri, katılma belgesinin ait olduğu portföyün günlük borsa piyasası değerine göre sağlanan getiri, alım ve satım fiyatları arasındaki farktır. Bu fark olumlu ise değer artış kazancı, olumsuz ise değer düşüş zararı olabilmektedir. Ancak, YFKB'lerden elde edilen gelir, GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının birinci

⁴⁶³ Nazmi Karyagdi, **Kar Dağıtımı ve Vergilendirilmesi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2. Baskı, Ocak 2002, s.351.

⁴⁶⁴ Öz, **a.g.e.**, s.163.

Karyagdi, **A.e.**, s.360.

bindinde kar payı olarak tanımlandığından, bu şekilde elde edilen gelirlerde kar payına ilişkin düzenlemeler çerçevesinde dikkate alınmaktadır.⁴⁶⁵

2.2.6.4.2.1.1. Anonim Şirketler Tarafından Dağıtılan Kar Paylarının Elde Edilmesi

Ticaret hukuku açısından kar paylarının ortaklar açısından alacak hakkına dönüşebilmesi için anonim şirketlerde genel kurulun kar dağıtımına ilişkin karar vermesi gerekir. Ancak, genel kurulun kar dağıtım kararı vermesi o gelirin elde edildiği anlamına gelmez. Diğer bir deyişle, genel kurulun kar dağıtım kararı alması ile ticaret hukuku açısından alacak hakkı doğar ancak vergi hukuku açısından gelirin elde edildiği söylenemez. Çünkü, menkul sermaye iratlarında elde etme hukuki ve ekonomik tasarruf ile meydana gelmektedir. Genel kurulun kar dağıtım kararı alması, dağıtılacak kar tutarının tespiti, başka bir deyişle tahakkuktur. Kar dağıtım kararı ortak açısından alacak hakkı doğurduğundan hukuken tasarruf etme anlamına gelmektedir. Ancak kar payının elde edilebilmiş sayılabilmesi için pay sahibinin ekonomik olarak da kar payına tasarruf edebilmesi gerekir. Kar payı açısından ekonomik tasarruf ise kar payının nakden veya hesaben dağıtıldığı anda meydana gelir.

Dolayısıyla, bir gelir hukuken talep edilebilir hale geldiği halde, ödemeyi yapacak olanın yükümlülüklerini yerine getirmemek suretiyle gelirin fiilen sahibinin emrine amade kılınmaması halinde, gelir elde edilmiş sayılmayacaktır.⁴⁶⁶

Anonim şirketlerde genel kurul, kar dağıtım kararını vermiş ve kar dağıtım tarihini belirlemiş ise, kar dağıtım tarihinde, genel kurul tarafından kar dağıtım tarihinin tespitinin şirketin yönetim kuruluna bıraktığı durumda ise, yönetim kurulunun tespit ettiği dağıtım tarihinde kar payı elde edilmiş sayılacaktır.⁴⁶⁷

Kar dağıtım tarihinin belirlenmesine karşın, kurumun çeşitli nedenlerde kar dağıtımına fiilen başlamaması durumunda, kar paylarının fiilen dağıtımının

⁴⁶⁵ Öz, A.e., s.164.

⁴⁶⁶ Kayağdı, a.g.e., s.362.

⁴⁶⁷ Öz, a.g.e., s.169.

Kayağdı, A.e., s.363.

başlandığı tarihte elde edileceği kabul edilmektedir. Kar dağıtımına başlandığı halde, ortağın kar payını tahsil etmemiş olması, hukuki ve ekonomik tasarruf gerçekleştiğinden kar payının elde edilmesine etki etmemektedir.⁴⁶⁸

Diğer taraftan, şirket yetkili organlarınca kar dağıtımına ilişkin hukuki sure tamamlanmamakla birlikte, kar payının fiilen dağıtıldığı ve ortaklar tarafından tahsil edildiği durumda fiili tasarruf gerçekleştiğinden, kar payı elde edilmiş sayılmaktadır. Hukuki surecin işlememiş olması, kar dağıtımına engel olmayıp⁴⁶⁹ bu durum gelirin elde edilmesine de engel değildir. Dağıtım kararı aleyhine iptal davası açılması, yürütmeyi durdurma kararı verilmediği surece kar payının ödenmesine engel değildir.⁴⁷⁰

Kar payının dağıtımına fiilen başlanılmaması durumunda ise elde etme gerçekleşmemektedir. Konu ile ilgili olarak Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından verilen bir kararda,⁴⁷¹ “...Anonim şirketlerde kar paylarının dağıtımının gerçekleşmesi yani MSI'nin elde edilmiş sayılabilmesi için genel kurulca veya genel kurulun verdiği yetkiye dayanılarak yönetim kurulunca karar alınması ve fiilen dağıtıma başlanması gerektiği...” ancak , “...kar dağıtımına ilişkin kararın iptaline karar verildiği ve kar dağıtımına ilişkin muhasebe kayıtlarının da iptal dildiği anlaşıldığından şirketin yetkili organınca kar dağıtımına ilişkin hukuki prosedür tamamlanmamış ve fiilen dağıtılan bir kar payı söz konusu olmamış...” yönündedir.

Bir kurumun bir takvim yılında kazanç elde etmesi ve yetkili organ tarafından söz konusu kazancın dağıtımına karar verilmesi durumunda, ilke olarak, kar payını alma hakkı kazanılır ve belirlenen ödeme tarihinde vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Kar payını elde edenler açısından ise bu durum, vergilendirilecek gelirin elde edilmesidir.⁴⁷²

⁴⁶⁸ 191 seri numaralı GVK GT.

⁴⁶⁹ rmeci, **a.g.m.**, (evrimii) <http://www.vergidunyasi.com.tr/> , 06 Haziran 2006.

⁴⁷⁰ z, **a.g.e.**, s.170.

⁴⁷¹ Dnş., 4.D., 26.06.1998 tarih, E.1998/15, K.1998/2824, (evrimii) <http://www.yaklasim.com/danistay/> kanunlar/001/001085001032.htm, 16 şubat 2006.

⁴⁷² öz, **a.g.e.**, s.164.

2.2.6.4.2.1.2. Limited Şirketler Tarafından Dağıtılan Kar Paylarının Elde Edilmesi

Limited şirketlerde kar dağıtım kararı, şirketin ortak sayısının 20'den fazla olduğu durumlarda şirket genel kurulu tarafından verilmektedir. Ortak sayısının 20 veya daha az olduğu durumda ise kar dağıtım kararı ortakların yazılı oyları ile alınmaktadır.

Her iki halde de, kar dağıtımına karar verilmiş ve kar dağıtım tarihi saptanmış ise, kar dağıtım tarihinde kar payı ortaklar tarafından elde edilmiş kabul edilir. Ancak, bu tarihte kurum tarafından çeşitli nedenlerle kar dağıtımına başlanmaması halinde, kar payları, fiilen dağıtımına başlandığı tarihte elde edilecektir. Anonim şirketlerde olduğu gibi kar payının bu tarihten sonra tahsil edilmemiş olması elde etme açısından önem arz etmemektedir. Aynı şekilde, kar dağıtımına ilişkin hukuki prosedür yerine getirilmemekle birlikte, karın ortaklara fiilen dağıtıldığı durumda da kar payının elde edilmiş olduğu kabul edilmektedir.⁴⁷³

Limited şirketin yetkili organları tarafından alınan kar dağıtım kararının varlığı, elde etme açısından temel şart olarak kabul edilmektedir.⁴⁷⁴ Ortağı olduğu limited şirket tarafından kayıt dışı bırakıldığı tespit edilen hasıllardan kaynaklanan kazancın dağıtıldığı varsayımı ile ortakların MSİ elde ettikleri gerekçesi ile gelir vergisi tarhiyatı yapılması ile ilgili olarak Danıştay'ın,

“Menkul sermaye iradının beyanı, iradı sağlayanlar tarafından iradın hak sahibine ödenmesine bağlıdır. Elde etme, hukuki ve ekonomik tasarruf imkanının doğduğu anda gerçekleşir. Hukuki tasarruf, gelir sahibinin talepte bulunma hakkını, ekonomik tasarruf ile gelirin sahibinin emrine amade kılınmasını ifade etmektedir. Limited şirketlerde kar paylarının dağıtımının gerçekleşebilmesi yani menkul sermaye iradının elde edilmiş sayılması için şirketin yetkili organlarınca karar alınması ve fiilen dağıtımının gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Şirketin kar payını dağıttığı kesin olarak saptanmadıkça ortağın bu karı elde ettiği kabul edilemez. Zira

⁴⁷³ 191 seri numaralı GVK GT.

⁴⁷⁴ Öz, a.g.e., s.171.

menkul sermaye iratlarında tahsil esası geçerlidir.” yönünde kararı⁴⁷⁵ bulunmaktadır. Dolayısıyla, elde etme için mutlaka yetkili organlar tarafından kar dağıtım kararı alınmış olması gerekmektedir.

2.2.6.4.2.1.3. Kurumların İdare Meclisi Başkan ve Üyelerine Verilen Kar Paylarının Elde Edilmesi

Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kar payları, ana sözleşme veya genel kurul kararından doğan, doğrudan yönetim organında görev alan gerçek kişilere yönelik bir hak niteliğinde⁴⁷⁶ olup söz konusu ödemeler yapıldıkları tarihte elde edilmiş sayılmaktadır.

Bu tür ödemeler 2361 sayılı yasa⁴⁷⁷ ile yapılan değişiklikten önce ücret olarak değerlendirilmekteydi. Söz konusu yasa ile GVK'nın 75'inci maddesine eklenen bu bent ile kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları, menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. Bu değişikliğin en önemli sonuçlarından biri, bu tür ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi durumunda kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması, menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmeleri durumunda ise gider olarak dikkate alınamamasıdır.

Bu tür ödemelerin yapılabilmesi için, şirket ana sözleşmesinde hüküm bulunması yanında ayrıca anonim şirketlerde genel kurul, limited şirketlerde ise ortaklar kurulunun bu yönde karar alınması gerekir. Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının elde edilmesi yukarıda açıklanan kar paylarının elde edilme süreci ile aynıdır. Yani, kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarında elde etme, yetkili kurulların kar dağıtım kararı alması sonucu kar dağıtımına fiilen başlandığı tarihte meydana gelmektedir.

⁴⁷⁵ Dnş., 4.D., 31.03.2005 tarih, E.2004/1526, K.2005/515, (Çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/nisan_06/danistay_e_2004_1526.htm, 26 Şubat 2006.

⁴⁷⁶ Öz, **a.g.e.**, s.181.

⁴⁷⁷ 27.12.1980 tarih ve 17203 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

2.2.6.4.2.1.4. Eshamlı Komandit Şirketler Tarafından Dağıtılan Kar Paylarının Elde Edilmesi

Eshamlı komandit şirketlerde kâr dağıtımına ilişkin kararlar komanditerler genel kurulu tarafından anonim şirketlerin tabi olduğu hükümler çerçevesinde verilmektedir. Eshamlı komandit şirketlerde, anonim şirketlerin yönetim kurullarına ilişkin görev ve sorumluluklar komandite ortak tarafından yerine getirilmektedir.

Buna göre, komanditerler genel kurulu tarafından kar dağıtımına karar verildiği ve kar dağıtım tarihinin genel kurul veya şirketi idare ve temsile yetkili komandite ortaklar tarafından belirlendiği durumda kâr payı komanditer ortaklarca kar dağıtım tarihinde elde edilmiş sayılmaktadır. Kâr payının ortaklar tarafından tahsiline ilişkin olarak anonim ve limited şirket ortakları için yapılan açıklamalar bunlar için de geçerlidir.⁴⁷⁸

Komanditer ortakların kar paylarının elde edilmesi uygulaması ile ilgili olarak 2361 sayılı kanun ile değişiklik yapılmıştır. Söz konusu kanun gerekçesinde, adi komandit şirketlerde komanditer ortakların, kar paylarını hangi takvim yılında elde edilmiş sayılacağına açıklığa kavuşturulduğu, komanditer ortakların elde ettikleri kar paylarının menkul sermaye iradı sayılmakla birlikte bu ortakların da aynen komandite ortaklar gibi, kar paylarını şirket kazancının tespit edildiği takvim yılı sonunda elde etmiş sayılacakları belirtilmiştir.⁴⁷⁹ Dolayısıyla, adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları takvim yılının son gününde elde edilmiş sayılacaktır.

Konu ile ilgili olarak Danıştay VDDGK tarafından verilen bir kararda,⁴⁸⁰ “Adi komandit şirketlerin komanditer ortaklarının şirket kazancının tespit edildiği takvim yılı sonunda elde edilmiş sayılmaları, kar paylarının komanditerler tarafından

⁴⁷⁸ 19.01.1996 tarih ve 22528 sayılı RG’de yayımlanan 191 seri numaralı GVK GT.

⁴⁷⁹ 25.11.1980 tarih ve 2361 sayılı yasa gerekçesi, MB, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri Cilt 1**, s. 757.

⁴⁸⁰ Dnş. VDDGK, 28.01.2000 tarih, E.1999/235, K. 2000/45, (Çevrimiçi) <http://www.malihaber.com/>, 08.02.2006.

talep edilebilir olmasını ifade etmektedir.” denilmektedir. Dolayısıyla, komanditer ortağın kar payını talep etmemesi, elde etmenin gerçekleşmesine engel değildir.

2.2.6.4.2.1.5. Kooperatifler Tarafından Dağıtılan Gelir-Gider Farkı veya Kar Paylarının Elde Edilmesi

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nun⁴⁸¹ 38’inci maddesi hükmüne göre, ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen gelir-gider farkının ortaklar arasında, kooperatifin ortaklarla olan muameleleri nispetinde bölüştürülmesi esastır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının 2 numaralı bendinde, kooperatifler tarafından ortaklara dağıtılan bu gelir-gider farkları menkul sermaye iradı olarak kabul edilmemiştir. Dolayısıyla, ortaklar tarafından elde edilen bu mahiyetteki gelir-gider farkları (risturn) verginin konusuna alınmamıştır.

Kooperatiflerde, gerek ortaklarla yapılan muamelelerden doğan kazancın ortaklara kooperatifle yaptıkları işlemler nispeti dışında dağıtılması gerekse ortak dışı faaliyetlerden doğan gelir- gider farkının ortaklara dağıtılması durumunda, ortaklar tarafından elde edilen kazançlar kâr payı olarak kabul edilmektedir

Kooperatiflerin genel kurullarınca kazancın dağıtılmasına karar verildiği ve gelir- gider farkı dağıtım tarihinin belirlenmesi durumunda, kooperatif ortakları tarafından, gelir- gider farkının dağıtımına başlandığı tarihte elde edildiği kabul edilmektedir.⁴⁸²

2.2.6.4.2.1.6. İş Ortaklıkları Tarafından Dağıtılan Kar Paylarının Elde Edilmesi

İş ortaklıkları, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun⁴⁸³ 1’inci maddesinin (d) bendinde kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmıştır.

⁴⁸¹ 10.05.1969 tarih ve 13195 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

⁴⁸² 19.01.1996 tarih ve 22528 sayılı RG’de yayımlanan 191 seri numaralı GVK GT.

⁴⁸³ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

İş ortaklıklarının tanımı ise yine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yapılmış olup söz konusu madde aşağıdaki gibidir.

" 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." şeklinde tanımlanmıştır.

İş ortaklığının düzenlendiği 5520 sayılı KVK'nın 2'nci maddesinin gerekçesi ise şöyledir:

"Türkiye'nin dış dünya, ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı şeklindeki kuruluşların sayısı giderek artmaktadır. Bu kuruluşlar, kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler. Bu noktada bir işin bölümlerini ayrı ayrı taahhüt eden (yüklenen) konsorsiyumlardan farklılaşmaktadırlar. Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin Kanun'un 2. maddesinde sayılanlarla veya Kanun'un 2. maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıkların, istenilmesi halinde iş ortaklıkları olarak da Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi imkanı getirilmiştir. Bu durumda söz konusu ortaklık tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın Kurumlar Vergisi mükellefi sayılacaktır."

Yukarıda yer kanun metni ve gerekçesinden de anlaşılacağı üzere iş ortaklıkları, belli bir işin yapımı ve kazanç paylaşımı için kurulan ortaklıklardır.

İş ortaklıklarında kazanç işin bitiminde paylaşılmaktadır. İşin bitimi ise Gelir Vergisi Kanunu'nun "İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Tarihi" başlıklı 44'üncü maddesinde belirlenen esaslara göre tespit edilmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilen bu ortaklıklar, belirli bir süre içinde belirli bir işi sonuçlandırmak üzere kurulur, işin bitiminde yasal yükümlülükler yerine getirildikten sonra mükellefiyeti sona erdirilir. İşin bitiminde ortaya çıkan kazanç, işin bittiği yılın kazancı olarak beyan edilerek vergilendirilir.

Kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının gerçek kişi ortaklarının ortaklık kazancından aldıkları paylar, GVK'nın 75/2-2'nci maddesinde menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. Dolayısıyla, menkul sermaye iradı ya da ticari kazanç olarak nitelendirilen kar paylarının gerçek kişiler tarafından elde edilmesi durumunda, söz konusu kar payları menkul sermaye iradının vergilendirme esaslarına göre beyan edilmekte olup iş ortaklığı kazançlarının kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde ortaklara dağıtıldığı kabul edilmektedir. Dolayısıyla, elde etme de bu tarihte gerçekleşmiş olacaktır.⁴⁸⁴

2.2.6.4.2.1.7. Yatırım Fonu Katılma Belgelerine Ödenen Kar Paylarının Elde Edilmesi

2499 sayılı SPK'nın⁴⁸⁵ 37'nci maddesinde yatırım fonları, "Bu kanun hükümleri uyarınca halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan mal varlığı" olarak tanımlanmıştır.

Yatırım fonları katılma belgeleri, sahibinin kurucuya karşı sahip oldukları hakları taşıyan ve fona kaç pay ile katıldığını gösteren kıymetli evrak niteliğinde bir senettir.

Katılma belgesi, temsil ettiği değer tam olarak nakden ödenmesi şartıyla satılabilmektedir. Katılma belgesi sahipleri de, belgelerini fon içtüzüklerinde belirlenen esaslara göre fona iade etmek suretiyle paraya çevirebilmektedirler. Dolayısıyla, yatırım fonu katılma belgelerinin normal ve hukuki düzenlemeler

⁴⁸⁴ 19.01.1996 tarih ve 22528 sayılı RG'de yayımlanan 191 seri numaralı GVK GT.

⁴⁸⁵ 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

çerçevesinde elde çıkarılma şekli, söz konusu menkul kıymetlerin ihracını gerçekleştiren fona iade edilmesidir.⁴⁸⁶

Katılım belgeleri satıldığında, alım-satım bedelleri arasındaki farkın olumlu olması durumunda gelir elde edilmiş olmaktadır.⁴⁸⁷

2.2.6.4.2.2. Faiz ve Benzeri İratların Elde Edilmesi

Her çeşit alacaklardan (adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla, cari hesap alacakları) elde edilen gelirler faizdir. Bunlar, hazine tahvil ve bonoları, kamu tüzel kişileri tarafından borçlanılan ve senede bağlanmış olan tutarlar için verilen faizler, her çeşit tahvilat faizleri, mevduat faizleri, bankalara, tasarruf sandıklarına, mevduat alan kurumlara yatırılan vadeli, vadesiz paralar karşılığı olarak ödenen tutarlar faizdir.⁴⁸⁸ Aşağıda söz konusu faiz ve benzeri iratların elde edilme zamanları üzerinde durulmaktadır.

2.2.6.4.2.2.1. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonusu Faizlerinin Elde Edilmesi

Her nevi tahvil ve Hazine Bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirler, GVK'nın 75/2-5'inci maddesine göre menkul sermaye iradı sayılmaktadır. Söz konusu maddede borçlanmayı temsil eden menkul kıymetlerden elde edilen gelirden bahsedilmektedir. Dolayısıyla borçlanmayı temsil eden menkul kıymetlerden elde edilen gelirler de faizdir. Kanun maddesinde sayılan menkul kıymetlerin, yabancı para cinsinden düzenlenmiş ya da altına veya başka bir değere endekslenmiş olması durumunda, yabancı para değeri ya da altın fiyatındaki değişim gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkan değer artışlarının irat sayılmayacağı ilgili maddenin⁴⁸⁹ parantez içi hükmünde belirtilmiştir.

⁴⁸⁶ A. Naci Arkan, "4842 Sayılı Kanun İle Birlikte Gerçek Kişiler Açısından Menkul Kıymet Alım-Satım Kazançları İle İlgili Olarak Yapılan En Son Düzenlemeler", **Vergi Dünyası**, Sayı:261, Mayıs 2003, s.55.

⁴⁸⁷ Öz, **a.g.e.**, s.178.

⁴⁸⁸ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (2004), s.68.

⁴⁸⁹ GVK, Md. 75/2-5.

Kamu ve özel kesim tahvil faizleri yanında, hazine bonusu, finansman bonusu, kara iştirakli tahvil, varlığa dayalı menkul kıymet, hisse senedine çevrilebilir tahvil, banka bonusu, banka garantili bono, diğer tahvil, bono ve benzeri borçlanmayı temsil eden menkul kıymetlerden elde edilen getiri faiz olduğundan bunlar da menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir. Bunlara Eurobond⁴⁹⁰lardan elde edilen gelirlerde dahildir.⁴⁹¹ Eurobondlar, yatırımcısına iki türlü gelir sağlamaktadır. Bunlardan birincisi, eurobondun itfa tarihine kadar elde tutulmasından elde edilen döviz cinsinden faiz geliri, ikincisi ise eurobondun itfa tarihinden önce elden çıkartılmasından sağlanan kazançlardır. Birinci durumda elde edilen gelir menkul sermaye iradı, ikinci durumda elde edilen gelir ise alım-satım kazancı olup diğer kazanç ve iratlar kapsamında değerlendirilmektedir.⁴⁹²

Her nevi tahvil ve hazine bonusu faizlerinde elde etme, vade tarihinde meydana gelmektedir. Vade tarihinde talep hakkı, dolayısıyla hukuki tasarruf imkanı ortaya çıkmış olduğundan, tahakkuk esasına göre gelir elde edilmiş olmaktadır. Ayrıca, vade tarihinde faizlerin tahsil edilmemiş olması durumunda bile hesaben ödemedeyi meydana gelmiş bulunmaktadır. Bu nedenle gelirin elde edilmesinde tahakkuk esas, faizler tahsil edilse de edilmese de belirleyici bir fonksiyona sahip bulunmaktadır.⁴⁹³ Diğer bir deyişle, her nevi tahvil ve hazine bonusu faizlerinde vergiyi doğuran olay yani elde etme vade tarihinde meydana gelmektedir. Çünkü vade tarihinde hesaben ödeme gerçekleşmiş olup söz konusu faizin talep edilme hakkı da doğmaktadır. Vade tarihinde tahakkuk eden ve talep edilme hakkı doğan faiz tutarının tahsil edilip edilmemesi elde etme açısından belirleyici değildir.

2.2.6.4.2.2.2. Her Nevi Alacak Faizlerinde Elde Etme

Alacak faizlerinde faiz, peşin olarak tahsil edilmişse, tahsil edildiği dönemin geliri sayılır. Ancak, uygulamada faizin peşin olarak alınması sık rastlanılan bir uygulama değildir. Faiz, borcun vadesinin sonunda anapara ile birlikte tahsil

⁴⁹⁰ Devlet ya da özel sektör tarafından ihraç edilen yabancı para cinsinden kupon ödemeli ve sabit faizli borçlanma aracı niteliği taşıyan tahvillerdir.

⁴⁹¹ Öz, **a.g.e.**, s.188.

⁴⁹² Ahmet Erol, Ercan Yıldırım, "Eurobond Gelirlerinin Vergilendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:2, Şubat 2004, s.27.

⁴⁹³ Örmeci, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.

edilecekse, elde etme, vade sonunda gerçekleşmiş olur.⁴⁹⁴ Konu ile ilgili olarak Danıştay tarafından verilen bir kararda,⁴⁹⁵ "...Menkul sermaye iradı niteliğindeki gelirin ancak ödeme ile elde edilebileceği ve o dönemin geliri olarak vergilendirileceği, borcun vade tarihine göre faiz hesaplanarak borç verildiği tarihte elde edildiğinin kabul edilmesi mümkün değildir. Çünkü, menkul sermaye iratlarında gelirin elde edilmesi, gelirin ekonomik yönden tasarruf edilebilmesi şartına bağlıdır. Bunun için de ödemeyi yapacak olanın, geliri sahibinin emrine hazır bulundurması gerekmektedir." denilmektedir. Kararda da görüleceği üzere, borcun verildiği tarihte, borcun vade tarihine göre faiz hesaplanarak, faiz gelirinin elde edildiğinin kabul edilmesi mümkün değildir.

Ayrıca, anapara ve faiz alacağının aynı veya şahsi bir teminata bağlanmış olup olmamasının elde etme açısından önemi yoktur.⁴⁹⁶

2.2.6.4.2.2.3. Mevduat Faizlerinde Elde Etme

Mevduat faizi, ödemeyi yapacak kurumun, faizi tahakkuk ettirip ilgilinin emrine amade kıldığı tarihte elde edilmiş sayılır. Bu işlemin, ticari teamüllere göre yapılması gereken sürede yapılmaması durumunda, gelirin elde edilmemiş sayılması için ilgilinin talepte bulunması, bu talebe rağmen, faizin elde edilemediğini ispat etmesi gerekir.⁴⁹⁷

Vadeli mevduatta ise, faizin vade sonunda ödeneceği kararlaştırılmışsa, elde etme vadenin dolması ile gerçekleşmiş olur. Konu ile ilgili olarak Danıştay tarafından verilen bir kararda,⁴⁹⁸ "Vadeli tasarruf hesaplarında faiz, vade sonunda elde edildiğinden, vergilendirmenin elde etme tarihine göre yapılması gerekir." denilmiştir.

⁴⁹⁴ Özbalcı, **a.g.e.**, s.620.

HUD, **a.g.e.**, s.228.

⁴⁹⁵ Dnş., 4.D., 20.04.1993 tarih, E.1992/68, K.1993/1725, (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/>, 27 Şubat 2006.

⁴⁹⁶ Özbalcı, **a.g.e.**, s.620.

⁴⁹⁷ Özbalcı, **A.e.**

⁴⁹⁸ Dnş., 4.D., 18.01.1988 tarih, E.1986/385, K.1988/229, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001001001006.htm>, 26 Şubat 2006.

Vadeli mevduatlarda, belirli bir vade sonunda faiz geliri elde edilmektedir. Yani faiz geliri vadenin bitiminde elde edilir ve anapara ile faiz geliri ancak vade bitiminde çekilebilir. Bazı durumlarda ise, vadeli mevduat faizi peşin olarak kişinin emrine amade kılınmakta, vade dolmadan anapara çekildiğinde, peşin ödenen faiz kendisinden geri alınmaktadır. Bu durumlarda, elde etme ile ilgili vade şartı, taliki (geciktirici) şart olmaktan çıkar, infisahi (bozucu) şart haline dönüşür. Faiz ödendiği veya sahibinin emrine amade kılındığı tarihte, elde edilmiş sayılmak gerekir.⁴⁹⁹

Kişinin banka hesabına faiz yürütülmekle birlikte haciz vb. nedenlerden dolayı söz konusu faizi, vadenin dolmuş olmasına rağmen, hesabından çekememesi veya bir şekilde kullanamaması hallerinde söz konusu gelirin elde edildiği kabul edilmektedir.⁵⁰⁰

2.2.6.4.2.2.4. Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen İle Kar Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Olarak Verilen Kar Paylarında Elde Etme

Faizsiz olarak kredi verenler ile ilgili düzenlemeler, 2361 sayılı yasa⁵⁰¹ değişiklikleri sırasında GVK'ya eklenmiştir. 2361 sayılı Yasa gerekçesinde⁵⁰² bu düzenleme ile ilgili olarak, “Bu hüküm özellikle İslam ülkeleri ve bu ülkelerin iktisadi kuruluşları ile fiiliyatta ortaya çıkan bazı kavram anlaşmazlıklarını bizim mevzuatımız açısından düzene sokmak ve mezkür ülke kuruluşlarla olan ekonomik ilişkilerimizde gelişmeler sağlamak amacıyla getirilmektedir.” açıklamasına yer verilmiştir. Bu düzenleme, diğer finans kurumları ile faizsiz olarak kredi verenlerin aynı koşullarda vergilendirilmesini amaçlamıştır.⁵⁰³

⁴⁹⁹ Özbacı, a.g.e., s. 620.

⁵⁰⁰ Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, s. 107.

⁵⁰¹ 27.12.1980 tarih ve 17203 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁵⁰² 31.12.1980 tarihli ve 2361 sayılı GVK Gerekçesi, MB, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri Cilt 1**, s. 758.

⁵⁰³ Öz, a.g.e., s.215.

5411 Sayılı Kanunun⁵⁰⁴ 3'üncü maddesine göre Katılım Bankası, “ ...bu kanuna göre özel cari ve katılma hesapları yoluyla fon toplamak ve kredi kullandırmak esas olmak üzere faaliyet gösteren kuruluşlar ile yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubeleri” olarak tanımlanmıştır. Bu yeni düzenlemeler neticesinde, katılım belgelerinden elde edilen gelirler, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarında olduğu gibi menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir. Söz konusu kar paylarında elde etme ise, benzer finansal ürünlerde olduğu gibi vade tarihinde gerçekleşmektedir.⁵⁰⁵

2499 sayılı SPK⁵⁰⁶ Kanunu'nun 1 ve 3'üncü madde hükümlerinin verdiği yetkiye istinaden 84/8224 sayılı BKK ile yürürlüğe giren Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 30 sayılı Kararın ek maddesinde, anonim şirketlerin SPK'dan izin alarak tutarları, ihraç ve ödeme şartları ve haiz olacakları diğer nitelikleri SPK tarafından belirlenecek kar ve zarar katılma hakkı veren kar ve zarar ortaklığı belgesi (KZOB) çıkarabilecekleri belirtilmiştir.⁵⁰⁷ Bu karara istinaden anonim şirketlerin çıkarmış oldukları ve kar zarara katılma hakkı veren KZOB'den elde edilen gelirler, GVK'nın 75/2-12'nci bendinde menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.

Kar ve zarar ortaklığı belgeleri (KZOB), halka açık olsun ya da olmasın tüm anonim şirketler tarafından ihraç edilebilen, sahiplerine ihraç eden şirketin vade süresi içerisinde elde etmiş olduğu kar ya da zararına katılma hakkı veren menkul kıymetlerdir.⁵⁰⁸

2.2.6.4.2.2.5. Repo Gelirlerinin Elde Edilmesi

SPK tarafından çıkartılan Seri:V , No:7 sayılı “Menkul Kıymetlerin Geri Alma veya Satma Taahhüdü İle Alım Satımı Hakkında Tebliğ”de⁵⁰⁹ repo, “menkul kıymetlerin geri alma taahhüdü ile satımı”, ters repo, “menkul kıymetlerin geri satma

⁵⁰⁴ 01.11.2005 tarih ve 25983 (M) sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁵⁰⁵ Öz, **a.g.e.**, s.215.

⁵⁰⁶ 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁵⁰⁷ 18.03.1986 tarih ve 19051 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 149 seri numaralı GVKGT.

⁵⁰⁸ SPK, <http://www.spk.gov.tr/HaberDuyuru/basinaciklamalari/kar> ve zarar ortakligi teblig yenilemesi.htm, 12 Mayıs 2006.

⁵⁰⁹ 31.07.1992 tarih ve (M) 21301 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

taahhüdü ile alımı” olarak tanımlanmıştır. Tebliğde repo ve ters repo işlemlerine konu olabilecek menkul kıymetler belirtilmiş olup söz konusu menkul kıymetler aşağıda belirtilmektedir.

1. Devlet tahvilleri,
2. Hazine bonoları,
3. Banka Bonoları ve banka garantili bonolar,
4. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından ihraç edilen borçlanma senetleriyle, mahalli idareler ve bunlarla ilgili idare, işletme ve kuruluşların Kanun uyarınca ihraç ettikleri borçlanma senetleri,
5. Varlığa dayalı menkul kıymetler dahil olmak üzere menkul kıymetler borsası veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya borsada tescil edilmiş olan borçlanma senetleri.

Repo geliri olarak adlandırılan bu tür menkul sermaye iradının özü yukarıda belirtilen menkul kıymetlerin geri alım taahhüdüyle satın alınıp satılması suretiyle aradaki farkın menfaat olarak elde edilmesidir.⁵¹⁰ Repo ve ters repo işlemlerini önceden izin almak suretiyle bankalar ve aracı kurumlar yapabilirler.⁵¹¹ Repo işlemini yapanlar, yani menkul kıymetleri geri alma taahhüdü ile satanlar bankalar ve aracı kurumlar iken, geri satma taahhüdü ile alanlar ise yatırımcılardır.⁵¹²

Repo ve ters repo işlemlerinde, taahhütlerin yerine getirilerek kararlaştırılan bedelin ilgili tarafa iletilmesi durumunda elde etme gerçekleşmektedir. Yani repo işleminin vadesinde gelir elde edilmiş olmaktadır.

⁵¹⁰ Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi Dersleri** , s. 105.

⁵¹¹ Mehlika Sultan Ak, “Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:129, Mart 2003, s.135.

⁵¹² Ateşgaoğlu, **a.g.e.**, s.64.

2.2.6.4.2.3. Kar Payı ve Faiz Benzerleri Dışında Kalan İratlar ve Elde Edilmesi

Yukarıda açıklanan kar payı , faiz ve benzeri iratlar dışında kalan ve GVK'nın 75'inci maddesinde menkul sermaye iradı sayılan unsurlar ve elde edilme zamanları ile ilgili açıklamalar aşağıda yapılmaktadır.

2.2.6.4.2.3.1. Hisse Senetleri ve Tahvillerin Vadesi Gelmemiş Kuponlarının Satışında Elde Etme

Hisse senetlerinden elde edilen kar payları ile tahvillerden elde edilen faizler menkul sermaye iradıdır. Ancak söz konusu menkul kıymetlerin satışından elde edilen gelirler ise, menkul sermaye iradı değil değer artış kazancıdır. Hisse senetleri ve tahvillerin getirisi olan kuponlarının vadesinden önce satışından elde edilen gelirler de GVK'nın 75/2-8'inci maddesine göre menkul sermaye iradı sayılmaktadır. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışında, satışın yapıldığı tarih elde etme tarihidir.

Satışın vadeli yapılması elde etme açısından belirleyici olmayıp sonradan bedelin tahsil imkanının kesin olarak kaybolması halinde düzeltme yoluyla durumun islah edileceğinin kabulü gerekir.⁵¹³

2.2.6.4.2.3.2. İştirak Hisselerinin Sahibi Adına Tahakkuk Etmemiş Kar Payı Devir ve Temlik Bedellerinin Elde Edilmesi

İştirak hisselerinden elde edilen kar payları menkul sermaye olup söz konusu iştirak hisselerinin satışından elde edilen gelirler ise değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmektedir. İştirak hisselerinin henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik halinde de alınan para ve aylar menkul sermaye iradı⁵¹⁴ olup söz konusu iştirak hissesinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlikinin yapıldığı tarih, elde etme tarihidir.

⁵¹³ Özbacı, a.g.e., s.619.

⁵¹⁴ GVK, Md. 75/2-9.

2.2.6.4.2.3.3. Senetlerin İskonto Edilmesi Karşılığında Alınan İskonto Bedellerinin Elde Edilmesi

Senet, bir borç veya hakkın bazen ihdası, bazen ispatı, bazen de her iki hususun temini için tanzim edilen ve borçlu tarafından imzalanan yazılı bir vesikadır. Senedin vadesinden önce paraya çevrilmesi bir iskonto işlemidir. İskonto, borçlunun borcunu vadesinden önce ödemesi durumunda, alacaklının borçtan belirli bir miktarda indirim yapmasıdır.⁵¹⁵

Senet bedelini nakde dönüştürmek isteyen kişiye verilen para ile senet üzerinde yazan senet bedeli arasındaki fark iskonto bedelidir. GVK'nın 75/2-10'uncu maddesinde her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan, iskonto bedelleri de menkul sermaye iradı sayılmaktadır.

Bireyler arasında senede bağlı borçta alacaklının, borcun ödeme tarihine kadar bekleyip alacağını tam olarak tahsil etmesi yerine senedin vadesinden önce alacağından bir miktarını başka bir kişiye terk ederek alacağını paraya çevirmeyi tercih etmesi durumunda, bu üçüncü kişinin senedi alım bedeli ile vadesinde senedin borçlusundan tahsil ettiği tutar arasındaki fark, iskonto geliri olarak menkul sermaye iradı sayılmaktadır.⁵¹⁶

Örneğin, 500,00 YTL bedelli ve vadesi 31.05.2006 olan bir alacak senedinin, 15.12.2005 tarihinde 450,00 YTL bedelle devredilmesi durumunda 50,00 YTL'lik iskonto bedeli elde edilmektedir. Burada iskonto bedelinin elde edilmesinde, elde edilen gelir tutarını tespit etmek nispeten kolay olmakla birlikte, elde etmenin hangi tarihte gerçekleştiğini belirlemek zorluklar içermektedir. Yukarıdaki örnekte, elde etme senedin ciro edildiği 15.12.2005 tarihinde mi yoksa senedin vadesi olan 31.05.2006 tarihinde mi gerçekleşmektedir? Burada, iskonto bedelinin elde edildiği tarihin belirlenmesi vergilendirme döneminin tespiti açısından önem arz etmektedir.

Daha öncede belirtildiği üzere, senetlerin iskonto edilmesi daha çok ticari işletmelerle finans kurumları arasında gerçekleşmektedir. Böyle olması durumunda

⁵¹⁵ Öz, a.g.e., s.213.

⁵¹⁶ Öz, A.e.

elde edilen kazanç ticari kazanç olup gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına göre belirlenecektir.

İskonto bedelinin gerçek kişiler tarafından elde edilmesi durumunda, elde etme, gelire hukuki ve ekonomik tasarruf edilebildiği tarihte gerçekleşmiş olacaktır. Senedin ciro edildiği tarih iskonto bedelinin tahakkuk ettiği tarih olup ekonomik tasarruf senedin vade tarihinde gerçekleşmiş olacaktır. Ayrıca, GVK 75/2-10'uncu maddesinde, "alınan iskonto bedelleri" deyimi kullanılmaktadır. İskonto bedelinin alındığı tarih ise senedin vade tarihi olup elde etmede vade tarihinde gerçekleşmiş olacaktır.⁵¹⁷

2.2.6.4.2.3.4. Emeklilik Kurumları Tarafından Yapılan Bazı Ödemelerde Elde Etme

Bireysel emeklilik sistemi (BES), mevcut kamu sosyal güvenlik sisteminin tamamlayıcısı olarak ve bireylerin gelir elde ettikleri dönemlerde düzenli tasarrufta bulunmalarını sağlayarak, sahip olunan refah seviyesinin emeklilik döneminde de devamının sağlanması, ekonomiye uzun vadeli kaynak sağlayarak istihdamın artırılması temeli üzerine kurulmuş bir emeklilik sistemidir. Sisteme katılanlar, mevcut gelir düzeyleri ve emeklilik dönemlerine ait beklentilerini göz önüne alarak, katkı payı tutarını belirleyecek ve emeklilik sözleşmesini imzalayarak tamamen gönüllü olarak sisteme katılmaktadırlar.⁵¹⁸ Yasa ile zorunlu tutulan emeklilik sistemlerinden elde edilen gelirler ücret⁵¹⁹ olarak tanımlanırken, BES içerisinde elde edilen gelirler MSİ olarak tanımlanmaktadır.⁵²⁰

4697 sayılı Kanunu'nun⁵²¹ 5'inci maddesi ile 193 sayılı GVK'nın 75'inci maddesine eklenen ve 07.10.2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 15'inci bent kapsamında elde edilen gelirler menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Sistem, katılımcılardan toplanan katkı payı veya primlerin nemalandırılarak hak

⁵¹⁷ Öz, A.e., s.215.

⁵¹⁸ http://www.egm.org.tr/BES_tanim1.asp, 12 Temmuz 2006.

⁵¹⁹ GVK, Md. 23/11 ve 25/3.

⁵²⁰ GVK, Md. 75/2-15.

⁵²¹ 07.10.2001 tarih ve 24458 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

sahiplerine geri ödenmesi esasına dayanmaktadır.⁵²² İşte burada katılımcılara ödenen bedeller menkul sermaye iradı sayılmaktadır.⁵²³ Katılımcıların sistemde kalma süreleri ve ayrılma biçimleri elde edilen gelirin niteliğini değiştirmemektedir. Bu değişiklikten önce, bu kapsamda yapılan ödemeler, 216 seri numaralı GVK Genel Tebliği⁵²⁴ uyarınca alacak faizi sayılmakta ve yine menkul sermaye iradına konu olmaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, BES'den kendi isteğiyle ya da emeklilik, vefat, maluliyet vb. nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin tamamının menkul sermaye iradı olduğu konusudur. Başka bir deyişle, emeklilik ve sigorta şirketlerine yatırılan prim, aidat ve katkı paylarının sağladığı iratlar değil söz konusu prim, aidat ve katkı payları ile bu katkı paylarının değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan artı değerlerin toplamı menkul sermaye iradıdır. Ancak, GVK'nın 75'inci maddesinde, sermaye dolayısıyla elde edilen kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olduğu belirtilmektedir. Ancak, sermaye karşılığında herhangi bir değer elde edilmiyorsa menkul sermaye iradından söz edilmemesi gerekir.⁵²⁵

Nitekim, bu bendin GVK'ya eklendiği 4697 sayılı Kanunun TBMM'ye ilk sunulan halinin gerekçesinde,⁵²⁶ “iradi katılımın esas olduğu ve prim, aidat ve katkı payı gibi ödemelerle nakdi sermayenin oluşturulduğu sigorta ve sandık sistemlerinde elde edilen tutarların, daha önce vergilendirilmemiş prim, aidat ve katkı payına isabet eden kısmı ile prim, aidat ve katkı payı toplamını aşan kısmının menkul sermaye

⁵²² Mehmet Arslan, “Bireysel Emeklilik Sistemine Yönelik Vergi Avantajları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:150, Haziran 2005, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005066652.htm>, 8 Şubat 2006.

⁵²³ Belirli risklere karşı yapılan ve riskin gerçekleşmesi halinde hak sahiplerine belirli bir ödeme yapılmasını öngören birikimsiz sigorta poliçeleri kapsamında yapılan ödemeler gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla, söz konusu nitelikteki poliçelerden kaynaklanan ödemeler GVK'nın 75'inci maddesi kapsamında menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir.

⁵²⁴ 27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁵²⁵ Levent Gençyürek, “Bireysel Emeklilik Sisteminden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesinde Yaşanan Bir Sorun”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:155, Kasım 2005, s. 77.

⁵²⁶ T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, **Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve Sağlık, Aile, Çalışma ve Sosyal İşler ve Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (1/697)**, (Çevrimiçi) <http://www.vergiturk.com/4697gerekce.htm>, 26 Haziran 2006

iradı olarak tanımlandığı” belirtilmiştir. Ancak, kanunun yasalaşması sürecinde, gerekçesinin aksine madde bugünkü haliyle kabul edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen bir özeltede,⁵²⁷ “BES’e katılan bir şahsa belli bir süre sonra sistemden çeşitli sebeplerle çıkması nedeniyle ödenen tutar ile bankaya belli bir süreliğine yatırılan ve vade sonunda çekilen tutar birbirine benzemektedir. Her iki tutarda anapara ve elde edilen artı değerden (faiz, kâr payı vb.) oluşmaktadır. Ancak, mevduat faizinde sadece elde edilen faiz üzerinden stopaj yapılırken, BES’de yapılan ödemenin tamamı üzerinden yani sistemden çıkılan tarihe kadar ödenen katkı payları ile bu katkı paylarının değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan artı değer toplamı (istisna söz konusu ise düşüldükten sonra) üzerinden stopaj yapılmaktadır.” denilmektedir.

GVK’nın 75’inci maddesinde de belirtildiği üzere, vergilendirme konusu anapara değil elde edilen kar payı, faiz, kira vb. iratlardır. Dolayısıyla, mevduat faizi, repo vb. menkul sermaye iratlarında da olduğu gibi BES dolayısıyla katılımcılara yapılan ödemelerde de sadece katılımcının elde ettiği kar payının stopaja tabi tutulması gerekir. Mevcut vergi uygulaması, elde edilen kar payı ile birlikte sermayenin de vergilendirilmesini öngörmekte olup bu durum BES’in yaygınlaşması ve gelişmesi açısından olumsuz bir durumdur. BES’in gelişmesi ve büyümesini önleyen ve adaletsizliğe yol açan mevcut vergilendirme sisteminin düzeltilmesi ve diğer menkul sermaye iratlarında olduğu gibi anaparanın değil sadece iradın vergilendirilmesine yönelik bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

BES’te elde etme, yani vergiyi doğuran olay, sistemden herhangi bir şekilde çıkılması durumunda ödemenin yapıldığı tarihte gerçekleşmektedir.⁵²⁸

⁵²⁷ Gelirler Genel Müdürlüğü, 23.09.2004 tarih ve 45078 sayılı Özelge.

⁵²⁸ Öz, a.g.e., s.222.

2.2.6.4.2.3.5. Yıllık Veya Özel Beyanname Veren Dar Mükellef Kurumların Kurumlar Vergisi Hariç Kazançlarının Elde Edilmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun⁵²⁹ 3'üncü maddesinde, "Kanunun 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin⁵³⁰ her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler." hükmü yer almaktadır. Aynı hüküm 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun⁵³¹ 11'inci maddesinde yer almaktadır.

KVK hükümlerine göre yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım GVK'nın 75/2-4'üncü maddesine göre menkul sermaye iradı sayılmaktadır.

Söz konusu madde kapsamında yapılan düzenleme ile dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden hesapladıkları kurumlar vergisi düşüldükten sonraki kısım kar dağıtma potansiyeline sahip kazanç kısmı olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla söz konusu düzenleme ile bir anlamda tam mükellef kurumların dağıttıkları kar paylarının MSİ olarak kabul edilmesi ve bu tutar üzerinden GVK'nın 94/b-i bendine göre vergi kesintisi yapılması hükmüne paralel olarak getirilen bir düzenleme olup bu düzenleme ile tam ve dar mükellef kurumlar arasında vergi eşitliğinin sağlanması hedeflenmektedir.⁵³²

Bu kazanç açısından vergiyi doğuran olay yani menkul sermaye iradının elde edildiği tarih, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih olmaktadır.⁵³³

⁵²⁹ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁵³⁰ **Kanuni Merkez:** Vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

İş Merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

⁵³¹ 10.06.1949 tarih ve 7229 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁵³² Öz, **a.g.e.**, s.187.

⁵³³ GKD, **a.g.e.**, s.544.

Yıllık beyan esasında vergilendirilen kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Ancak, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir.⁵³⁴ 5520 sayılı KVK'nın 26'ncı maddesi gereğince verilen beyannameler ile bildirilen kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınır.⁵³⁵ Beyanname ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilir.⁵³⁶

Beyannamenin süresinden sonra verilmesi durumunda, elde etmenin beyannamenin verildiği tarih itibariyle gerçekleştiğinin kabulü gerekir.⁵³⁷

2.2.7. Diğer Kazanç ve İratlar

2.2.7.1. Tanımı ve Kapsamı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından yedincisi diğer kazanç ve iratlar olup söz konusu diğer kazanç ve iratlar, sermaye kazançları ve arızı (düzenli olmayan) bazı kazançları kapsamaktadır. Sermaye kazançları gerçek kişilerin mal varlıklarındaki değer artışını paraya çevirdiklerinde (realize ettikçe) elde ettikleri kazançlardır.⁵³⁸ Değerleme kazancı, varlıkların elde tutulduğu süre içerisinde gerçek değerinin artması ve bu artışın satış ile paraya çevrilmesidir. Bu tür kazançlar arızı bir takım kazançlardır. Bunlar temettü ve faiz gibi her yıl ve düzenli olarak elde edilmezler, bu tür kazançlar bir varlıktan bir kez o da satışta elde edilirler. Varlığın değerlendirilmesi kazancı ile sermaye iradı farklı iki kazanç türü olup bunların karıştırılmaması gerekir. Çünkü, sermaye değerlendirilmesi varlığın iktisap bedeli ile satış fiyatı arasındaki olumlu fark, sermaye iradı ise, varlığın elde tutulduğu zaman süresi içerisinde getirdiği nemadır.⁵³⁹ Ayrıca, bir

⁵³⁴ 5520 sayılı KVK, Md. 25/1.

⁵³⁵ 5520 sayılı KVK, Md. 25/3.

⁵³⁶ 5520 sayılı KVK, Md. 25/5.

⁵³⁷ Öz, **a.g.e.**, s.187.

⁵³⁸ Aksoy, **a.g.e.**, s.239.

⁵³⁹ Bulutoğlu, **a.g.e.**, (2004), s.75.

varlığın değerinin artmış olması da vergiyi doğuran olay değildir. Ancak , değeri artan varlığın paraya çevrilmesi halinde gelir elde edilmiş yani vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır.

GVK'nın 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından ilk altı gelir çeşidi kaynak kuramı çerçevesinde değerlendirilmektedir. Çünkü, söz konusu kazanç ve iratlar belirli ve sürekli kaynaklara dayanmaktadır. Ancak, diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren gelirlerde bu özellik yoktur. Diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren gelirler bazı geçici nitelikteki ticari ve mesleki faaliyet gelirleri ile sermaye varlığının değer artışı gelirleridir. Bu kapsama giren gelirler safi artış kuramı çerçevesinde değerlendirilmektedir⁵⁴⁰

Diğer kazanç ve iratların gelir vergisi kanunu kapsamına alınmasının nedeni vergide genelliğin sağlanmasıdır. GVK'nın 2'nci maddesinde sayılan diğer altı gelir unsuru içerisinde yer alan kazanç ve iratlar, ortak özelliklerine göre bir araya toplanmıştır. Diğer kazanç ve iratlar dendiğinden bu altı gelir unsuru kapsamında olmayan, safi artış kuramının kapsamına giren gelirlerin tamamının bu kapsamda olacağı akla gelse de hukuki düzenlemeler bu şekilde gerçekleşmemiştir. Diğer kazanç ve iratlar grubu ile kaynak kuramından safi artış kuramına doğru genişleme, yasal düzenlemenin bir özelliği olarak sınırlı ve çerçevesi çok belirli çizgilerle çizilmiş bir genişlemedir.⁵⁴¹ Yani diğer gelir gruplarına girmeyen gelir getirici faaliyetlerin bu gruba girebilmesi için, söz konusu gelir getirici faaliyetlerin kanunda açıkça belirtmeleri gerekir.⁵⁴²

Diğer kazanç ve iratlar, ilk bakışta, daha önceki gelir kategorilerinde kapsanmamış tüm gelir unsurlarını ifade eden açık bir kategori gibi görünmekte ise de, gerçekte, belli gelir unsurlarını kapsayan sınırlı bir anlam taşımaktadır.

⁵⁴⁰ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.210.

Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.312.

⁵⁴¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **A.e.**

⁵⁴² Öz, **a.g.e.**, s.229.

Diğer kazanç ve iratlar grubu için belirtilmesi gereken diğer bir husus da, ilk altı gelir çeşidinin, bu gelir çeşidine göre öncelikli olduğu konusudur. Yani herhangi bir kazanç ya da irat ilk altı gelir çeşidinden birinin özelliğini taşıyor ise o gelir unsuru kapsamında değerlendirilmesi gerekir.⁵⁴³ Nitekim GVK'nın 80'inci maddesinde ancak, "Aşağıda yazılı olup geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratların" diğer kazanç ve iratlar grubu içinde vergilendirilebileceğini hükme bağlamıştır.

Gelirin tespitinde ilk 6 gelir unsuru ile yetinilmesi halinde vergilemede genellik ilkesi kaybolacaktır. Dolayısıyla gelir olduğunda şüphe bulunmama ile birlikte, belli özelliklere göre sınıflandırılması zor olan bazı gelir unsurlarının diğer kazanç ve iratlar başlığı altında toplanarak vergi kapsamına alınması ile verginin genelliği ilkesi korunmakla birlikte olası bir vergi adaletsizliği de önlenmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere GVK'nın 2'inci maddesinde yer alan ilk altı gelir unsuru içerisinde tanımlanamayan her gelir diğer kazanç ve irat kapsamı içerisinde yer almaz. Diğer kazanç ve iratlar kanunda tek tek sayılmak suretiyle belirtilmiştir.

GVK'da diğer kazanç ve iratlar, "değer artış kazançları" ve "arızı kazançlar" olmak üzere iki bölümde ele alınmıştır. Bunlarla ilgili açıklamalar aşağıda yapılmaktadır.

2.2.7.2. Değer Artış Kazançları

Sürekli olmayan alım satım kazançları olarak da bilinen değer artış kazançları, GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde sayılmıştır. Söz konusu madde de belirtilen ve aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazançlarıdır.

1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin

⁵⁴³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.313.

veya diğ er sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağ lanan kazançlar.⁵⁴⁴

2. 70'inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğ an kazançlar.
3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasç ıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğ an kazançlar.
4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğ an kazançlar.
5. Faaliyeti durdurulan bir iş letmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğ an 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 çiftç ilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğ an kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

Yukarıda sayılan her bir gelirin ortak özelliğ i, kazancın doğ ması için her durumunda mal ya da hakkın elden çıkarılmasını gerektirmesidir.⁵⁴⁵ Bir mal ya da hakkın elden çıkarılması, elde edilmesinin karş ıtı olup “elden çıkarma” deyimi, GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, mal veya hakkın satılması, bir ivaz karş ılığ ında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirk etine sermaye olarak konulması, şek linde tanımlanmıştır.

⁵⁴⁴ 5281 sayılı Kanununun 27'nci maddesiyle değ iştirilen ve 1.1.2006'dan itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bent.

⁵⁴⁵ Öz, a.g.e., s.231.

Mal ya da hakkın elden çıkarılmadan önce söz konusu mal ya da hakkın kişinin mal varlığına girmesi gerekir. Bazı mal ve hakların kişilerin mal varlığına dahil olmasından sonra vergilendirilmesi için bu işlemin ivazlı⁵⁴⁶ olarak gerçekleşmesi gerekir. Yani bir mal ya da hakkın ivazsız (karşılıksız) olarak mameleke girmesi durumunda bu mal ya da haklar için vergiyi doğuran olay meydana gelmemektedir. İvazsız olarak gerçekleşme ise, veraset ya da hibe gibi yöntemlerle olabilmektedir. Ayrıca telif haklarında olduğu gibi ürünün kişinin kendisi tarafından ortaya konması, üretilmesi de mümkün olabilmektedir.

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.⁵⁴⁷

Ayrıca, 232 seri numaralı GVK Genel Tebliğine⁵⁴⁸ göre, hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirilmesinde yıl içinde yapılan işlem sayısının birden fazla yapılmasının bir önemi bulunmamaktadır. Bununla birlikte ticari bir organizasyon gerektirecek nitelikte alım-satım işlemlerinin yapılması halinde elde edilecek kazançların ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.2.7.2.1. Değer Artış Kazançlarında Elde Etme

GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları için "elden çıkarılmasından sağlanan kazanç", diğer beş gelir için ise "elden çıkarılmasından doğan kazanç" ifadesi kullanılmıştır. Bu ifadelerden, gelirin elde edilebilmesi için, elden çıkarma işleminin gerçekleşmiş olmasının yeterli olduğunun kabulü gerekir. Kazancın doğmuş olması, elden çıkarma bedelinin tahsil

⁵⁴⁶ İvaz; karşılık ya da ödün anlamına gelmektedir.

⁵⁴⁷ GVK, Mükerrer Md. 80.

⁵⁴⁸ 23.03.2000 tarih ve 23998 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

edilmesi koşulunu gerektirmemektedir. Diğer bir deyişle, elden çıkarma gerçekleştiği durumda elde etmede gerçekleşmiş olmaktadır.⁵⁴⁹

2.2.7.3. Arızı Kazançlar

Arızı⁵⁵⁰ kazançlar, süreklilik göstermeyen ve bir takvim yılı içerisinde makul ölçüde tekrarlanmayan belirli faaliyetlerden elde edilen kazançlardır. Vergiye tabi arızı kazançlar GVK'nın 82'nci maddesinde sayılmış olup söz konusu arızı kazançlar şunlardır.

1. Arızı olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.
2. Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat.
3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil).
4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat.
5. Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil).
6. Dar mükellefiyete tâbi olanların GVK 45. maddede⁵⁵¹ yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

⁵⁴⁹ Öz, **a.g.e.**, s.231,232.

⁵⁵⁰ Arızı kelimesinin sözlük anlamı "geçici" demektir.

⁵⁵¹ Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar.

Yukarıda verilen maddede geçen “hâsılat” deyimi alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade etmektedir.

2.2.7.3.1. Arızı Kazançların Elde Edilmesi

Vergiye tabi arızı kazançların sayıldığı GVK’nın 82’nci maddesinde, arızı kazançların elde edilmesiyle ilgili olarak, “elde edilen kazanç”, “elde edilen hasılat”, “alınan tazminat”, “tahsil edilen hasılat” deyimleri kullanılmaktadır. Buradaki ayırım, “faaliyetin gerçekleştirilmesi ve tahsile bağlı olmaksızın alacak hakkının doğması” ile “faaliyetin yapılmış olması ve ayrıca hasılatın tahsil edilmesi” arasındaki farka dayanmaktadır.

Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetlerinde, serbest meslek kazancının elde edilmesiyle ilgili temel ilkeye bağlı kalınarak açık bir şekilde “tahsil” şartı aranırken, ticari faaliyetlerin arızı olarak yapılması durumlarında “elde edilen kazanç” ifadesinden hareketle, tahsil şartının aranmadığı sonucuna varılmaktadır. Dolayısıyla, arızı kazançların elde edilmesiyle ilgili bir genelleme yapmak yerine bu temel unsur dikkate alınarak her bir faaliyette elde etme ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, maddede geçen “hasılat” deyimi, alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade ettiği belirtilmiştir. “Alınan para” ifadesi her ne kadar tahsil esasını anımsatsa da, maddede hasılat deyimi tek başına kullanılmamış olup öncesinde “elde edilen” ya da “ tahsil edilen” kelimeleri kullanılmıştır. Dolayısıyla, elde etme yönünden belirleyici olan nokta, hasılat sözcüğünden önce gelen bu ifadelerin olması gerekir. Buna göre, “tahsil edilen hasılat” ifadesi tahsil esasını, “elde edilen hasılat” ifadesi ise tahakkuk esasına göre elde etmenin gerçekleşeceği sonucunu doğurmaktadır.⁵⁵²

⁵⁵² Öz, a.g.e., s.243.

2.2.8. Yabancı Memleketlerde Elde Edilen Kazanç ve İratlar

GVK'nın 85'inci maddesinde, yabancı memleketlerde sağlanan kazanç ve iratların ne zaman elde edilmiş sayılacağı konusunda özel bir hükme yer verilmiştir. Söz konusu hükme göre GVK'nın 2'nci maddesinde sayılan kazanç ve iratların yabancı memleketlerde elde edilmesi halinde, söz konusu kazanç ve iratları yabancı ülkelerde elde eden mükelleflerin bunları Türkiye'deki hesaplarına intikal ettirdiği yılda, Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiğinin belgelendirilmesi halinde ise mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılır.

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratların Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmesi için hukuki ve ekonomik tasarruf imkanının doğmuş olması gerekir. Dolayısıyla, yabancı memleketlerde gelir elde eden bir kişinin bu gelire hukuki ve ekonomik tasarrufu söz konusu değil ise bu gelirin elde dilmesinden bahsedilemeyecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFIYETTE GELİRİN ELDE EDİLMESİ

3.1. DAR MÜKELLEFIYET (YÜKÜMLÜLÜK)KAVRAMI

Devletler, egemenlik hakları ve devlet olmalarının gereği olarak ulusal sınırları içerisinde vergilendirme yetkisine sahiptirler. Uluslararası, iktisadi, ticari ilişkilerin gelişmesine ve globalleşme politikalarına bağlı olarak aynı kişi ve kurumların aynı vergi konusu ya da gelir üzerinden mükerrer vergilendirilmelerini önlemek amacıyla ülkeler vergi mevzuatlarında düzenlemeler yapmakla kalmayıp çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da yapmaktadırlar. Ülkeler, uluslararası çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak amacıyla, vergi mevzuatlarında tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet kavramlarına yer vermektedirler.⁵⁵³

Dar mükellefiyet, gerçek kişiler açısından Türkiye’de yerleşmiş olmamakla beraber gelirin bir kısmını Türkiye’de elde eden kişilerin vergilendirilmesine yönelik bir mükellefiyet şeklidir.⁵⁵⁴ Çalışmamın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, tam mükellefiyette, kişisellik ilkesi (ikamet, uyruklu) geçerli olmakta ve Türkiye’de yerleşik mükellefler, sadece Türkiye’de değil Türkiye sınırları dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden Türkiye’de vergilendirilmektedirler. Dar mükellefiyette ise kaynak (mülkiyet) ilkesi geçerli olmakta, Türkiye’de yerleşmiş olmayanlar sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedirler. Çünkü dar yükümlülükte vergilendirme, gelirin Türkiye’de elde edilmesi koşullarına bağlanmıştır.⁵⁵⁵ Dar yükümlülük, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi ile ilgili bir yükümlülük şeklidir. Tam mükellefiyette olduğu gibi dar mükellefiyette de vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Ancak dar mükellefiyette vergiyi doğuran olay, elde etme kavramı dışında ilave bir şartın varlığına bağlıdır. Bu ilave şart gelirin Türkiye’de

⁵⁵³ Ülker Mavral, “Yabancı Ülke Kuruluşlarının İrtibat Büroları Ve Vergilendirilmeleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 132, Eylül 1999, s.132.

⁵⁵⁴ Levent Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Ve Vergilendirme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, s.126.

⁵⁵⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.259.

elde edilmesidir.⁵⁵⁶ Yani dar yükümlü olan bir kişinin vergilendirilebilmesi için, kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmesi gerekir. Bu niteliğiyle dar mükellefiyet, kişi ve kurumların mukimi olduğu ülkedeki kazanç ve iratlarının vergilendirilmemesini sağlayan sınırlı bir mükellefiyet şeklidir.⁵⁵⁷ Dar yükümlülükte amaç kişiyi değil, kaynağı Türk ekonomisi olan gelirin vergilendirilmesidir. Dar yükümlü statüsündeki gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden Türkiye’de vergilendirilirler.

Dar mükellefiyet ile tam mükellefiyet arasında, gelirin niteliği ve unsurları bakımından her hangi bir farklılık yoktur. Ancak, gelirin Türkiye’de elde edilmesi ya da elde edilmiş sayılması, GVK’nın 7’nci maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve tam mükellefiyette farklı esaslara bağlanmıştır.⁵⁵⁸

Dar mükellefiyette gelirin Türkiye’de elde edilmesi ya da elde edilmiş sayılmasının, her bir kazanç ve irat türü bakımından aşağıda incelenmektedir.

3.2. DAR MÜKELLEFIYETTE GELİRİN TÜRKİYE’DE ELDE EDİLMESİ

Dar mükellefler tarafından elde edilen kazanç ve iratların, vergilendirme esaslarının farklılık arz etmesi, Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlar açısından elde etmenin farklı esaslara bağlanması zorunluluğunu beraberinde getirmiştir.⁵⁵⁹ Bu nedenle, dar mükellefiyete gelirin Türkiye’de elde edilmesi her bir kazanç ve irat türü bakımından GVK’nın 7’nci maddesinde ayrı ayrı düzenlenmiştir. Söz konusu maddede belirtilen her bir gelir unsuru itibariyle kazanç ve iradın hangi şartlarda Türkiye’de elde edildiği ile ilgili açıklamalar aşağıda yapılmaktadır.

⁵⁵⁶ Ekmekçi, **a.g.e.**, s.21.

⁵⁵⁷ Başak, **a.g.e.**, s.167.

⁵⁵⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.259.

⁵⁵⁹ Başak, **a.g.e.**, s.157.

3.2.1. Ticari Kazançlarda Gelirin Türkiye’de Elde Edilmesi

Ticari kazançlarda, kazanç sahibinin Türkiye’de iş yerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması gerekmektedir.⁵⁶⁰ Dolayısıyla, Türkiye’de yerleşmiş olmayan bir gerçek kişinin Türkiye’de ticari kazanç elde etmesi için, söz konusu kişinin;

- Türkiye’de bir işyerinin olması,
- Türkiye’de bir işyeri ya da daimi temsilci bulundurması,
- Kazancın ise bu işyerlerinden ya da daimi temsilciler aracılığı ile sağlanması gerekmektedir.

Bu unsurdan birinin varlığı, dar yükümlülük çerçevesinde ticari kazancın vergilendirilmesi bakımından yeterlidir. Aksi durumda, yani Türkiye’de yerleşmiş olmayan bir gerçek kişinin işyeri ya da daimi temsilcisi olmaksızın Türkiye’de dar yükümlülük kapsamında ticari kazanç elde etmesi söz konusu değildir.⁵⁶¹ Konu ile ilgili olarak Danıştay Dördüncü Daire tarafından verilen bir kararda,⁵⁶²

“Almanya’da ikamet eden ve Ayvalık’ta inşa edilen villaları Almanya’da pazarlayan, Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcisi bulunmayan kişinin elde ettiği komisyon Almanya’da vergilendirildiğinden, bu kişi dar mükellefiyet kapsamında Türkiye’de vergilendirilemez.” şeklindedir.

3.2.1.1. İşyeri ve Daimi Temsilci Kavramları

3.2.1.1.1. İşyeri Kavramı

Dar yükümlülük kapsamında ticari kazancın Türkiye’de elde edilmesinin en temel unsurlarından biri olan işyerinin varlığı, GVK’nın 8’inci maddesinin göndermesiyle, VUK’un 156’ncı maddesi hükümlerine göre belirlenmektedir. Söz konusu maddeye göre işyeri, “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri;

⁵⁶⁰ GVK, Md. 7/1.

⁵⁶¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.259.

⁵⁶² Dnş., 3.D., 09.02.1994 tarih, E.1993/1054, K.1994/384, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001007001004.htm>, 13 Mayıs 2006.

mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.” Madde metninde, bazı işyeri örnekleri sayılmış ve gibi edatı kullanılmak suretiyle ekonomik hayatın seyrine bağlı olarak bu örneklerin çoğaltılabileceğini kabul etmiş bulunmaktadır.

İşyerinin Türkiye’de olduğunun tespiti dar yükümlülük uygulaması bakımından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Dolayısıyla vergi uygulaması bakımından işyerinin unsurlarının ve kapsamının net bir şekilde belirlenmesi gerekir. VUK’un 156’ncı maddesinde tanımlanan işyeri kavramının, dar yükümlülük açısından işyerinin belirlenmesi konusunda fazla güçlük arzeden bir durum olmadığı düşünülebilir. Ancak, yabancı kişi ve kurumların Türkiye’de bulunan irtibat bürolarının işyeri sayılıp sayılmayacağı konusunda farklı yaklaşımlar mevcuttur.⁵⁶³

Teknolojinin sunduğu olanaklar sayesinde artık belli bir süreyi bir başka ülkede geçirmeden de o ülkede hizmet sunmak veya başka bir şekilde ticari veya mesleki bir faaliyet icra etmek mümkün olmaktadır.⁵⁶⁴ Hızlı teknolojik gelişmeler göz önüne alındığında, işyerini mekansal bir boyuta indirgeyen “işyeri veya daimi temsilci bulunması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması” ifadesinin tartışmalı yönleri ortaya çıkmaktadır. Vergi teorisi ve uygulamasının bu gelişmeler ışığında yeni yaklaşımlar ve hükümler getirmesi gerekmektedir.⁵⁶⁵ Teknolojinin sunduğu olanaklar sayesinde, “ülkede belli bir süre kalma” kriterine bağlı tam mükellefiyet uygulamalarının öneminin azalacağı, buna karşılık teknolojik gelişmelerin gerçek kişilerin vergilenmesi ile ilgili “iş yeri” ile bağlantılı değerlendirmelerin artacağı beklenebilir.⁵⁶⁶

⁵⁶³ Farklı yaklaşımlar için bkz., Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 32,37.

⁵⁶⁴ Akın Akbulut, **Bilişim Ekonomisi ve E-Ticaret**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Mayıs 2007, s.154.

⁵⁶⁵ Mavral, **a.g.m.**, s.128.

⁵⁶⁶ Akbulut, **a.g.e.**, s.155.

3.2.1.1.2.Daimi Temsilci Kavramı

Ticari faaliyetin, herhangi bir işyeri olmaksızın, çeşitli temsilcilikler aracılığı ile yürütülerek ticari kazanç elde edilmesi mümkündür. Böyle bir durumda, dar yükümlülükte ticari kazancın elde edilmesi sadece işyerinin varlığı koşuluna bağlanması, yeterli bir ölçü olmaktan uzaklaşmaktadır. Dolayısıyla, ticari faaliyeti kavramak açısından işyeri varlığından başka kriterlere gereksinim duyulmaktadır. Aksi durumda, sadece işyeri esasından hareket edilmesi halinde, yabancı kişilerin kendi adına hareket etme yetkisini devrettiği kişiler aracılığı ile Türkiye'deki ticari faaliyetlerinden elde edecekleri kazançların vergilendirme kapsamı dışında kalma olasılığı söz konusu olabilecektir. Bu nedenle, ticari faaliyetlerin temsilciler aracılığı ile yürütüldüğü durumlarda geçerli olacak ve bir bakıma vergilendirmeyi sadece işyeri kavramına bağlamanın sakıncalarını giderecek ilave bir ölçüye gereksinim duyulmaktadır. Bu gereksinim, Türk Vergi Sisteminde daimi temsilcilik kavramıyla karşılanmak istenilmiştir.⁵⁶⁷

GVK'nın 8'inci maddesinde daimi temsilci kavramı iki ana gruba ayrılmıştır. Bunlar, GVK'da belirtilen şartlara göre daimi temsilci sayılanlar ve Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanununda belirtilen tanımları itibariyle daimi temsilci sayılanlardır.

3.2.1.1.2.1. Gelir Vergisi Kanununa Göre Daimi Temsilci Sayılanlar

Daimi temsilci kavramı GVK'nın 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında tanımlanmıştır. Bu madde hükmünde yer alan tanımlamaya göre daimi temsilci, "... bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir." Kanun metninde yer alan "daimi temsilci" tanımının ana unsurları şunlardır:

⁵⁶⁷ Muhlis ÖZDAMAR, **Türk Vergi Sisteminde Gerçek Kişi Dar Mükelleflerin Vergilendirilmesi**, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, İstanbul, 1999, s.58,59.

- Daimi temsilci, temsil edilene bir hizmet veya vekalet akdi ile bağı olacaktır.
- Daimi temsilci, ticari muameleleri, temsil edilen nam ve hesabına yapacaktır.
- Ticari muamelelerin belirli veya belirsiz bir süre içinde yapılmasının daimi temsilcilik sıfatına bir etkisi yoktur.
- Ticari muamelelerin bir veya birden fazla yapılması da daimi temsilcilik vasfını etkilemez.⁵⁶⁸

Türkiye’de görevlendirilen gerçek ve tüzel kişilerin, daimi temsilci olarak kabul edilebilmesi için, dar mükellefiyete tabi kişi ve kurum hesabına işlemleri yürütmesi gerekir. Ayrıca, daimi temsilci aracılığı ile ülkemizde yürütülen faaliyetlerin ticari nitelikte olması da gerekmektedir. Danıştay Dördüncü Dairesinin konu ile ilgili kararı,⁵⁶⁹

“Türkiye’de bir işyeri ve şubesi bulunmayan yabancı ulaştırma kurumuna ait gemi kaptanının verdiği vekaletname ile bazı resmi işlemleri yapmaya yetkili kılınan şirketi daimi temsilci olarak kabul etmeye olanak yoktur.” şeklindedir.

Danıştay tarafından verilen bu kararda, yabancı ulaştırma kurumları nam ve hesabına yapılan taşıma işleri sırasında gemi kaptanlarının Türkiye’den yükleme yapacakları limanlarda, liman hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla, Türkiye’de bulunan kurum ve kuruluşlara vermiş oldukları vekaletnameler dolayısıyla, anılan Türk kurum ve kuruluşlarının daimi temsilci sayılmayacağını belirtmiştir. Çünkü, bunların yaptıkları işlemler ticari nitelik taşımamaktadır. Vekil tayin edilen Türk kurum ve kuruluşlarının daimi temsil sayılabilmeleri için bunların yük taşıma işinde aracı olmaları, yani yapılan işin ticari bir nitelik taşıması gerekmektedir. Aksi

⁵⁶⁸ Musa Örmeci, “Dar Mükellef Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi” **Vergi Dünyası**, Sayı:85, Eylül 1988, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/> , 18 Temmuz 2006.

⁵⁶⁹ Dnş., 4.D., 21.02.1986 tarih, E.1982/9909, K.1986/705, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/002/002013001005.htm>, 07 Mayıs 2007.

durumda, vekaletnamenin içeriği ne olursa olsun yetki verilen kurum ve kuruluşların daimi temsilci olarak kabul edilmelerine olanak bulunmamaktadır.⁵⁷⁰

3.2.1.1.2.2. Borçlar Kanununda ve Türk Ticaret Kanununda Düzenlenmiş Bulunan Daimi Temsilciler

GVK'nın 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında yapılan daimi temsilci tanımlamadan sonra, aynı maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen kimselerin de, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılacağı belirtilmiştir. Kanunda belirtilen söz konusu kimseler şunlardır.

- Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar;
- Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;
- Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Ayrıca, bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmeyeceği aynı maddenin son fıkrasında belirtilmiştir.

3.2.1.1.2.2.1. Ticari Mümessiller, Tüccar Vekilleri Ve Memurları İle Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre Acente Durumunda Bulunanlar

3.2.1.1.2.2.1.1. Ticari Mümessil

Ticari mümessil, Borçlar Kanunu'nun 449'uncu maddesinde, "Bir ticarethane veya fabrika veya ticari bir şekilde işletilen diğer bir müessese sahibi tarafından işlerini idare ve müessesenin imzasını kullanarak bilvakâle imza vazetmek üzere sarih veya zımnî kendisine mezuniyet verilen kimsedir", şeklinde tanımlanmıştır.

⁵⁷⁰ Başak, a.g.e., s.422.

Bu tanıma göre, ticari mümessil⁵⁷¹, ticarethane, fabrika, veya ticari bir şekilde işletilen her türlü müessesenin işlerini yönetmek amacıyla tacir tarafından atanan kimsedir. Ticari mümessil olarak atanan kişi, başkaca bir işleme gerek olmaksızın kural olarak tacirin ticari işletmesi ile ilgili tüm iş ve işlemleri yapabilir.⁵⁷²

Ticari mümessil, dar yükümlünün Türkiye'deki işletmesinin genel müdürü, genel müdür yardımcısı veya şube müdürü olabilir. Ticari mümessilin yetkisi geniş⁵⁷³ olup, işletmenin faaliyetleri ile ilgili tüm işlemleri dar yükümlünün kendisi gibi yapabilir.⁵⁷⁴ Borçlar Kanununun 450'nci maddesinde de belirtildiği üzere, ticari mümessil, kambiyo taahhüdünde bulunabilir ve işletmenin amacına ulaşabilmesi için işletmeyi borç altına sokabilecek her türlü işlemde bulunabilir. Ancak, açıkça yetkili kılınmadığı takdirde, taşınmaz malları başkasının mülkiyetine geçirecek bir işlem yapamaz.⁵⁷⁵

3.2.1.1.2.2.1.2. Ticari Vekil

Ticari vekil, Borçlar Kanununun 453'üncü maddesinde, "Ticari mümessil sıfatını haiz olmaksızın bir ticarethane, veya fabrika veya ticari bir şekilde işletilen diğer bir müessese sahibi tarafından müessesenin bütün işyeri veya muayyen bazı muameleleri için temsile memur edilen kimsedir." şeklinde tanımlanmıştır.

Ticari vekil, temsil müessesesinin özel bir türü olup, ticari mümessile oranla yetkileri daha dardır.⁵⁷⁶ Ticari vekilin yetkileri işletmenin olağan işleri ile sınırlıdır.⁵⁷⁷ Örneğin, ticari vekil borç para alamaz dolayısıyla tacir tarafından açıkça görevlendirilmedikçe ticari işletmeyi borç altına sokabilecek işlemlerde bulunamaz, kambiyo taahhüdünde bulunamaz ve işletmeyi resmi dairelerde temsil edemez.⁵⁷⁸

⁵⁷¹ Mümessil, temsilci anlamındadır.

⁵⁷² Ekmekçi, **a.g.e.**, s.39.

⁵⁷³ Selçuk Yücel, Hayrettin Turan, **Dar Mükellef Kurumlar**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ekim 1999, s.53.

⁵⁷⁴ Başak, **a.g.e.**, s.428,430.

⁵⁷⁵ Seyidoğlu, **a.g.e.**, s.635.

⁵⁷⁶ Yücel, Turan, **a.g.e.**, s.54.

⁵⁷⁷ Ekmekçi, **a.g.e.**, s.40.

⁵⁷⁸ Başak, **a.g.e.**, s.430.

3.2.1.1.2.2.1.3. Seyyar Tüccar Memurları

Gelir Vergisi Kanununun 8'inci maddesinde yer alan "Tüccar Memurları" kavramı Türk Ticaret Kanunu veya Borçlar Kanununda açıklanmamıştır. Borçlar Kanununun 454'üncü maddesinde ise "Seyyar Tüccar Memurları" terimine yer verilmiş ve bu kavramın tanımı yapılmıştır.

Seyyar tüccar memurları ile ilgili olarak Borçlar Kanununda yapılan tanımlama şu şekildedir;

“Bir müessese için merkezin haricindeki mahallerde muamele icra eden seyyar memurlar, müessese namına sattıkları malın bedelini almak ve makbuz vermek ve borçluya mehil ita etmek salahiyetini dahi haiz sayılırlar.

Bu salahiyetin tahdidi, hüsnüniyet sahibi üçüncü şahıslara karşı muteber değildir.”

Bu tanıma göre, seyyar tüccar memuru, ticari şekilde işletilen bir işletmenin merkezi dışında bulunan şube, temsilcilik, irtibat bürosu vb. yerlerde tacir adına çeşitli işlemlerin yapılması için görevlendirilen kimselerdir. Bu yönüyle seyyar tüccar memuru tacire işletmenin dışında yardımcı olan kimselerdir. Seyyar tüccar memuru, bir nevi tacir yardımcısı olup, bu yardımcının ticari mümessil ve ticari vekil kadar yetkisi yoktur.⁵⁷⁹

Seyyar tüccar memurluğu, ticari vekilliğin özel bir şeklidir. Özelliği, işletme merkezinin dışındaki yerlerde çalışmasıdır.⁵⁸⁰

3.2.1.1.2.2.1.4. Acente

Acentenin tanımı, Türk Ticaret Kanununu 116'ncı maddesinde yapılmıştır. Buna göre acente, “Ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya müstahdem gibi bir sıfatı olmaksızın bir mukaveleye dayanarak muayyen bir yer veya bölge içinde daimi bir surette ticari bir işletmeyi ilgilendiren akitlerde aracılık etmeyi veya

⁵⁷⁹ Başak, **A.e.**, s.431.

⁵⁸⁰ Özbacı, **a.g.e.**, s.112.

bunları o işletme adına yapmayı meslek edinen kimse” olarak tanımlanmıştır. Yine Türk Ticaret Kanununun 117’nci maddesinin üçüncü fıkrasında, “Türkiye Cumhuriyeti içinde merkez veya şubesi olmayan ecnebi ticari işletmeleri nam ve hesabına memleket içinde muamelelerde bulunanlar” da acente sayılmıştır.

Danıştay kararlarında, Türkiye’de merkez ve şubesi olmayan ticari işletmelerin nam ve hesabına faaliyette bulunan kimseleri Gelir Vergisi Kanununa göre daimi temsilci olarak kabul etmiştir. Ayrıca, acentelerin her durumda, yabancı kurumların daimi temsilcisi sayılarak, bu kurumların dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmeleri gerektiğın yönünde kararlar vermiş olup, bu kararlara verilecek örnekler aşağıda yer almaktadır.

“...6762 sayılı TTK’nın 116’ncı maddesinde “acente” genel olarak tarif edilmiş, 117’nci maddede ise hususi konulardaki hükümler saklı kalmak kaydı ile bu fasıl hükümlerinin Türkiye Cumhuriyeti içinde merkez veya şubesi olmayan yabancı ticari işletmeler nam ve hesabına yurtiçinde muamelelerde bulunanlara da uygulanacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Türkiye’de herhangi bir yerde merkezi veya şubesi olmayan yabancı donatının acente veya yabancı bandıralı gemi kaptanını temsilen, Türkiye’de müteaddit muameleler yapmaya yetkili olan davalının merkezi yurtdışında bulunan yabancı donatının daimi temsilcisi olarak kabulü suretiyle dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmesi yukarıda belirtilen hükümler karşısında zorunludur.”⁵⁸¹

“Yabancı kurum vapur kaptanını temsilen Türkiye’de müteaddit muameleler ifasına yetkili bulunan acentenin, daimi temsilci olarak kabulüyle, dar mükellefiyet konusuna alınması gerekir.”⁵⁸²

“Yabancı bandıralı gemi kaptanının Türkiye’de müteaddit muameleler yapmaya yetkili olan kişi daimi temsilci sayılır.”⁵⁸³

⁵⁸¹ Dnş., 4.D., 04.10.1976 tarih, E.1974/48, K.1976/2081; Yücel, Turan, **a.g.e.**, s.56.

⁵⁸² Dnş., 4.D., 08.11.1976 tarih, E.1974/2406, K.1976/2594, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001008001001.htm>, 16 Nisan 2007.

⁵⁸³ Dnş., 4.D., 19.10.1976 tarih, E.1976/1546, K.1976/2327, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001008001002.htm>, 16 Nisan 2007.

“...acente durumunda olanların başkaca şart aranmaksızın daimi temsilci sayılacağıın kabulü gerekir.”⁵⁸⁴

Yukarıda verilen karar örneklerinde de görüleceği üzere Danıştay’ın, acenteleri daimi temsilci kabul ederek dar yükümlülük kapsamında vergileme yoluna gittiği görülmektedir.

3.2.1.1.2.2.2. Temsil Edilene Ait Reklam Giderleri Hariç Olmak Üzere, Giderleri Devamlı Olarak Kısmen Veya Tamamen Temsil Edilen Tarafından Ödenenler

Durumları GVK.'nın 8’inci maddesinin üçüncü paragrafının ikinci fıkrasında yer alan bu tarife uyanlar başkaca bir koşul aranmaksızın "daimi temsilci" sayılmıştır. Tariften açıkça anlaşıldığı üzere, böyle bir ilişkide temsil eden ile temsil edilen arasında zımnî bir akit mevcuttur. Temsil edilenin bir kısım giderlerinin devamlı olarak temsil edilen tarafından ödenmesi, kanun koyucu tarafından aralarındaki ilişkinin varlığı için bir karine sayılmıştır. Kuşkusuz böyle bir ilişkinin, temsil edilenin ticari faaliyeti ile ilgili olması gerekmektedir.⁵⁸⁵ Böyle bir durumda, ilginin bir hizmet akdi, acentelik veya komisyoncu statüsü ile temsil edilene bağlı olma şartı ayrıca aranmaz. Reklam giderleri dışındaki giderler kısmen de olsa temsil edilen tarafından devamlı olarak karşılanıyor ise, daimi temsilcilik vardır.⁵⁸⁶

3.2.1.1.2.2.3. Mağaza Veya Depolarında Temsil Edilen Hesabına Konsinyasyon Suretiyle Satmak Üzere Devamlı Olarak Mal Bulunduranlar

GVK’nın 8’inci maddesinin üçüncü paragrafının üçüncü fıkrasında belirtilen bu tarife uyanlar da başka bir koşul aranmaksızın "daimi temsilci" sayılmıştır. Tariften açıkça anlaşılacağı üzere, burada konsinyasyon (konsinye satış) suretiyle de

⁵⁸⁴ Dnş., 4.D., E.1971/7759, K.1973/932; Ekmekçi, **a.g.e.**, s.42.

⁵⁸⁵ Musa Örmeci, “Dar Mükellef Kurumlarda Vergilendirme, Stopaj ve Kazanç Beyanı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:2, Şubat 1993, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930225.htm>, 20 Temmuz 2006.

⁵⁸⁶ Özbalcı, **a.g.e.**, s.115.

olsa, devamlı olarak temsil edilene ait malların satışı söz konusudur. Bu durum temsil eden ile temsil edilen arasında, yine zımni bir akdin varlığını ortaya koymaktadır.⁵⁸⁷ Burada da ilgilinin statüsü önemli değildir. Tek şart, devamlı olarak konsinyasyon suretiyle satış yapmak üzere mal bulundurulmasıdır.⁵⁸⁸

Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcinin bulunması dar yükümlülükte ticari kazancın elde edilmesi açısından belirleyici unsurlardır. Dar yükümlülük kapsamında ticari kazancın Türkiye’de vergilendirilebilmesi için söz konusu kazancın Türkiye’deki bir işyeri ya da daimi temsilci aracılığı ile elde edilmiş olması gerekmektedir.⁵⁸⁹ Kişinin ticari faaliyetini bizzat kendisinin yürütmesi halinde söz konusu kişi, Gelir Vergisi sistemimiz uyarınca sürekli nitelikte olması gereken bu faaliyeti dolayısıyla Türkiye’de yerleşmiş sayılır ve tam yükümlü kapsamında değerlendirilir. Türkiye’de işyeri ya da daimi temsilcisi bulunmayan kişinin ticari faaliyeti süreklilik arz etmiyor ise bu kez de Türkiye’de sağlanan gelir unsuru, GVK’nın 7/7’nci maddesi kapsamında “diğer kazanç ve iratlar” olarak dar yükümlülük kapsamında değerlendirilir.⁵⁹⁰

GVK’nın 7/1’inci maddesinde yer alan ve “ihracat istisnası” olarak da tanımlanan diğer bir düzenlemeye göre, 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 sayılmamaktadır. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.⁵⁹¹

⁵⁸⁷ Örmeci, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930225.htm>, 07 Haziran 2006.

⁵⁸⁸ Özbacı, **a.g.e.**, s.115.

⁵⁸⁹ Mehmet Maç, **Kurumlar Vergisi**, 3. Baskı, Denet Yayıncılık AŞ., İstanbul, 1999, s.172.

⁵⁹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.259,260.

⁵⁹¹ Öz, **a.g.e.**, s.246.

3.2.2. Zirai Kazançlarda Gelirin Türkiye’de Elde Edilmesi

GVK’nın 7/2’nci maddesine göre, dar yükümlülükte zirai kazancın Türkiye’de elde edildiğinin kabulü için kazancı doğuran, zirai faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi gerekmektedir. Zirai kazancın Türkiye’de icra edilmesine ilişkin GVK’da açılıcı bir hüküm yer almamasına rağmen, Türkiye’de yerleşmiş olmayan bir kişi bu faaliyeti ancak daimi temsilcisi aracılığı ile yürütebilir. Aksi durumda, yani kişinin kendisi bizzat zirai faaliyette bulunması durumunda elde edilen zirai kazanç tam yükümlülük kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.⁵⁹²

Dar yükümlülükte zirai kazancın Türkiye’de elde edilebilmesi için, her şeyden önce Türkiye’de bir zira işletmenin varlığı ve zirai faaliyetin bu işletmede icra edilmesi gerekmektedir. Tarımsal üretim, zirai ürünün türüne bağlı olarak belirli bir zaman sürecinin geçmesini zorunlu kılmaktadır. Bu sürecin altı ayı geçmesi durumunda, Türkiye’de zirai faaliyette bulunan kişinin tam yükümlü kapsamında vergilendirilmesi gerekecektir. Dolayısıyla, GVK’nın 7/2’nci maddesi kapsamında, zirai faaliyet ancak, dar yükümlü kişinin bizzat Türkiye’de yerleşmeyip sadece temsilcileri vasıtasıyla tarımsal faaliyetini sürdürdüğü hallerde söz konusu olacaktır. Buradan hareketle, Türkiye’de dar yükümlülerin tarımsal faaliyette buldukları her durumda, söz konusu tarımsal faaliyetlerin daimi temsilciler aracılığı ile yürütülmesi gerektiği söylenebilir.

Buna karşılık, dar yükümlülerin Türkiye’de zirai kazanç elde etmeleri ile ilgili olarak, ticari kazançlarda olduğu gibi somut kriterlere yer verilmemiştir. Yani, ticari kazançlar için geçerli olan işyerinin varlığı ve daimi temsilci vasıtası ile Türkiye’de ticari faaliyet ile iştigal edilmesi şeklindeki şartlar, zirai kazançlar için kanun metninde açık bir şekilde düzenlenmemiştir.⁵⁹³ Bu nedenle, dar yükümlülükte zirai kazancın Türkiye’de vergilendirilmesi ile ilgili konularda vergi idaresinin

⁵⁹² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.260.

⁵⁹³ Başak, **a.g.e.**, s.1092.

muhatabı olacak kişilerin tayini yönünden vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler yetersiz bulunmaktadır.⁵⁹⁴

GVK'daki bu boşluğun doldurulması ile ilgili, VUK'un 10'uncu maddesinde yer alan kanuni temsilcilikle ilgili hükümlerin yeterli olduğu ileri sürülmektedir. Bu görüşe göre, dar yükümlü kişilerin nam ve hesabına Türkiye'de tarımsal faaliyette bulunan kişileri, VUK'un 10'uncu maddesi hükmü kapsamında kanuni temsilci sayıp dar yükümlüye düşen ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu tutulmaları gerekmektedir. Hatta bunun için hukuken belli kalıp ve şekillere bağlanmış bir temsil yetkisi de aranılmamalı, zirai faaliyetin fiili kısmı ile uğraşan kişi, vergileme ile ilgili görevleri yerine getirmek bakımında muhatap olarak alınmalıdır.⁵⁹⁵

Diğer bir görüş ise, dar yükümlülerin zirai kazançlarının zirai kazanç gibi değil ticari kazanç gibi tespit edilmesi gerektiği yönündedir. Çünkü, VUK'un 156'ncı maddesinde işyeri tanımı zirai işyerlerini kapsadığı ve işyeri olunca da kazanç ticari nitelik kazanacağı için dar yükümlülerin Türkiye'de zirai kazanç elde etmeleri hemen hemen imkansızdır.⁵⁹⁶

3.2.3. Ücretlerde Gelirin Türkiye'de Elde Edilmesi

GVK'nın 7/3'üncü maddesine göre, dar yükümlülükte ücretin Türkiye'de elde edilmiş sayılması için, hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya⁵⁹⁷ Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Ücretin Türkiye'de elde edilmiş sayılması için bu unsurlardan sadece birinin varlığı yeterlidir.⁵⁹⁸ Konu ile ilgili olarak

⁵⁹⁴ Örmeci, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930225.htm>, 07 Haziran 2006.

⁵⁹⁵ Özbacı, **a.g.e.**, s.120.

⁵⁹⁶ Maç, **a.g.e.**, s.185.

⁵⁹⁷ GVK'nın 7/3'üncü maddesinde yer alan "veya" bağlacı ilgili bent hükmüne 1137 sayılı Kanun değişikliği ile eklenmiştir. 1137 sayılı Kanundan önce bentte "ve" bağlacı bulunmaktaydı. Bu nedenle daha önceki uygulamalarda dar yükümlüler tarafından ücret gelirin Türkiye'de elde edilmesinde bağımlı nitelikteki hizmetin Türkiye'de icra edilmesi ve Türkiye'de değerlendirilmesi şartları birlikte aranmaktaydı. 1137 sayılı Kanun ile ilgili madde hükmünde yer alan "ve" bağlacı "veya" olarak değiştirilmiştir. Böylece ücret gelirlerinin Türkiye'de elde edilmesinde iki koşulun bir arada bulunması şartı ortadan kaldırılmıştır.

⁵⁹⁸ Yücel, Turan, **a.g.e.**, s.202.

Danıştay Dördüncü Daire tarafından verilen kararda⁵⁹⁹ aynı yönde olup kararın özeti aşağıda verilmektedir.

“Mükellefiyette ücretlerin vergilendirilmesi için, hizmetin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi şartlarından birinin varlığı yeterlidir.”

GVK’nın 7/3-b maddesinde, Türkiye’de bulunan dar yükümlü kurumların bir kısım görevlileri sayılarak ve bunlara yapılan huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzeri ödemelerin Türkiye’de değerlendirilmesi halinde, ücretin Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı belirtilmektedir.

3.2.3.1. Hizmetin Türkiye’de İfa Edilmiş Veya Edilmekte Olması

Hizmetin Türkiye’de ifa edilmesi kavramı, ücret ödemesine konu olan işin fiilen Türkiye’de yapılmış veya yapılmakta olmasını ifade etmektedir. Bu durumda Türkiye’de ikamet etmeyen hizmetlinin emeğini Türkiye’de arz etmesi gerekmektedir.

Türkiye’de yerleşik olmayan yabancı kişiler tarafından dünya coğrafyasında elde edilecek herhangi bir kazanç ve iradın Türkiye’de vergilendirilebilmesi, ancak ve ancak bu kazanç veya iradın Türkiye siyasi sınırları içerisinde elde edilmesi halinde mümkün olacaktır. Türkiye sınırları dışında icra edilen faaliyetler dolayısıyla elde edilecek kazanç ve iradın vergilendirme hakkı mukim ülke konumunda olan Devlete ait olacaktır.⁶⁰⁰

3.2.3.2. Hizmetin Türkiye’de Değerlendirilmesi

Hizmetin Türkiye’de ifa edilmesinin tespiti nispeten kolay olmakla birlikte, hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesinin tespiti zordur.⁶⁰¹ GVK’nın 7’nci maddesinin son fıkrasında, hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesinden maksat,

⁵⁹⁹ Dnş. 4.D., 15.06.1977 tarih, E.1976/2045, K.1977/1709, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001007001001.htm>, 26 Mayıs 2006.

⁶⁰⁰ Başak, **a.g.e.**, s.1129.

⁶⁰¹ Öz, **a.g.e.**, s.246.

ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Dolayısıyla, yapılan ücret ödemelerinin Türkiye’deki kuruluş ya da işletmelerin maliyet ya da gider unsurları arasında yer alması gerekmektedir.⁶⁰²

Bir hizmetin yurt dışında verilmesi halinde bile GVK’nın 7/3’üncü maddesi kriterlerine bağlı olarak ilgili kazancı Türkiye kaynak ülke olarak vergileme hakkına sahiptir. Çünkü, madde hükmünde Türkiye’de “ifa” veya Türkiye’de “değerlendirme” kriteri elde etme açısından bağımsız iki düzenleme olarak ele alınmıştır.⁶⁰³

Değerlendirmenin Türkiye’de yapılması, iktisadi bir kavram olarak, yapılan ödemenin Türkiye ekonomisinde yaratılmış olan değerlerden yani gayrisafi hasıladan çıkmış olmasıdır. Ödemenin Türkiye’de yapılmamış olması sonucu değiştirmez. Hizmet bedelinin ödenmesinde, kullanılan iktisadi değer Türk ekonomisinden aktarılması yeterlidir.⁶⁰⁴

Buna göre, değerlendirme kriterlerine bağlı olarak dar yükümlülerin Türkiye’de ücret geliri elde edildiğinden bahsedebilmek için şu şartların gerçekleşmesi gerekir.

- 1- Ödemenin Türkiye’de yapılması; veya,
- 2- Ödeme Yabancı bir ülkede yapılmışsa;
 - i. Ödemeyi yapanın hesaplarına intikal ettirilmesi,
 - ii. Nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi,
 - iii. Ödeme yapanın karından ayrılması,
 - iv. Nam ve hesabına ödeme yapılanın karından ayrılması.⁶⁰⁵

⁶⁰² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.260.

⁶⁰³ Başak, **a.g.e.**, s.1129.

⁶⁰⁴ Ekmekçi, **a.g.e.**, s.49.

⁶⁰⁵ Başak, **a.g.e.**, s.1128.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere, ödemenin Türkiye’de yapılması başlı başına bir faktör olarak gelirin elde edilmesine karine teşkil ederken, yabancı ülkelerde yapılmış ödemelerde, Türkiye’de herhangi bir işletmenin masraflarına intikal ettirilmesi veya bu işletmenin karından ayrılması gibi belirleyici bir ölçüye ayrıca ihtiyaç duyulmuştur. Her iki halde de ortak özellik, yapılan ödemenin Türkiye’de yaratılmış gayrisafi hasıladan çıkarılmış bir değer olmasıdır.

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunun, 31.05.1999 tarih ve GVK/1-2126-4-1505 sayılı kararında, Türkiye’de değerlendirme koşulunun, hizmetin ifa edildiği yerin belirli olması durumunda uygulanmayacağı belirtilmiş olup söz konusu karar aşağıda verilmektedir.

“..... değerlemenin getirilmesinden amaç, iş veya muamelenin ifa edildiği yerin saptanması durumunda göz önüne alınması ve yükümlünün belirlenmesinde bir güvenlik unsuru olarak kullanılmasıdır. Sadece, değerlendirme hükmünün göz önüne alınması durumunda, yabancıların Türkiye’ye yönelik her türlü faaliyetlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi sonucunda vergi konusuna girmeleri söz konusu olacaktır. Dolayısıyla, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla getirilmiş olan bu hükmün, hizmetin ifa edildiği yerin belli olması durumunda uygulanmaması gerekir.”⁶⁰⁶

HUK Danışma Komisyonu’nun bu kararında, değerlendirme hükmüyle güdülen amaç, iş veya muamelenin ifa edildiği yerin saptanamaması durumunda bir güvenlik unsuru ve yükümlünün belirlenmesini sağlayabilecek bir ölçünün getirilmesidir. Hizmetin ifa edildiği yerin belli olması halinde ise değerlendirme kriterinin uygulanmasına gerek bulunmadığı görüşünü benimsenmiştir.

3.2.4. Serbest Meslek Kazançlarında Gelirin Türkiye’de Elde Edilmesi

Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından, serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilme şartları GVK’nın 7/4’üncü maddesinde belirtilmektedir. Söz

⁶⁰⁶ Yücel, Turan, **a.g.e.**, s.203.

konusu maddeye göre, dar mükellefiyete tabi kimseler tarafından serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. İlgili bent hükmünde veya bağlacı kullanıldığı için dar mükellefiyete tabi kimseler açısından serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de elde edilmiş kabul edilebilmesi için bu iki şarttan birisinin varlığı yeterli olacaktır.

3.2.4.1. Serbest Meslek Faaliyetinin Türkiye’de İcra Edilmesi

Serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi ile kastedilen, serbest meslek faaliyetinin dar yükümlüler tarafından Türkiye’de ifa edilmesidir. Ancak, gerek ilgili bent hükmünde gerekse gelir vergisi mevzuatında serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi ile ilgili somut kriterler belirtilmemiştir.⁶⁰⁷ Serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi gerekmektedir. Ancak, serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi şartı açık görünmesine rağmen, faaliyetin bir kısmının Türkiye’de bir kısmının ise yurtdışında yapıldığı durumda serbest meslek faaliyeti nerede icra edilmiş sayılacaktır? Kanunda, serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi şartının kapsam ve sınırları açık olarak belirtilmemiştir.⁶⁰⁸ Dolayısıyla, kanun hükmünden hareketle bu konuda yorum yapmak için Maliye İdaresinin ve Danıştay’ın bu konudaki kararlarına bakma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Danıştay 4’üncü dairesinin konu ile ilgili olarak verdiği bir kararda,⁶⁰⁹ proje Türkiye’de gerçekleştirilen bir işe ait ise faaliyetin ağırlık merkezinin Türkiye olması nedeniyle serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edildiğinin kabulü gerektiği yönünde karar vermiş olup söz konusu karar aşağıdaki gibidir.

“Uyuşmazlığa konu olan husus, mükellef A.Ş. tarafından Ziemman firmasına yaptırılan plan ve proje çizimi işinden dolayı ödenen ücretlerin, dar mükellefiyet tesisine yeterli olup olmadığıdır. Aralarındaki sözleşme uyarınca

⁶⁰⁷ Başak, **a.g.e.**, s.1198.

⁶⁰⁸ Ekmekçi, **a.g.e.**, s.54.

⁶⁰⁹ Dnş., 4.D., E.1977/1454, K.1977/3303; Ekmekçi, **A.e.**, s.55.

yabancı kurumdan ithal edilen makine ve tesisatın montajı hariç olmak üzere, çalışmasının sağlanması için gerekli plan ve projelerin çizim işi, öncelikle yerel bir inceleme ve araştırmayı gerektirdiği gibi bu işlev, çizim işiyle sıkı sıkıya bağlıdır. Böyle bir araştırma yapılmaksızın plan ve proje çizimi düşünülemeyeceğinden, faaliyetin ağırlık merkezinin Türkiye’de olduğu, salt çizim işinin Almanya’da yapılmış olmasının işin niteliğini değiştirmeyeceği açıktır.”

Yapılan faaliyetin bir kısmının Türkiye’de bir kısmının ise yurtdışında yapılmış olması durumunda, serbest meslek faaliyetinin ağırlık merkezinin Türkiye olmasından dolayı faaliyetin Türkiye’de icra edildiği kabul edilmiştir. Kararda da görüleceği üzere, Danıştay bu sorunun çözümünde, “faaliyetin ağırlık merkezi” terimini belirleyici ölçü olarak kullanmıştır. Buna göre faaliyetlerin ağırlıklı olarak geçtiği ülke Türkiye ise, serbest meslek kazancı Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır.

Serbest meslek faaliyetinin icrası, niteliği gereği bir mekan boyutuna ihtiyaç göstermediği için plan ve proje çizimi için serbest meslek faaliyetlerinde tamamı yurt dışında çizilen plan ve projenin Türkiye’deki bir şantiyeye ait olduğu kesin ise serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Günümüzde küreselleşen dünyada teknolojik gelişmelere bağlı olarak bilgisayar teknolojisindeki ilerleme, bilgiye ulaşılabilirliği büyük ölçüde kolaylaştırmıştır. Teknolojik gelişme adeta dünyanın küçülmesine ve ülkelerarası bilgi alışverişinin artmasına sebep olmuştur. Teknolojik gelişmenin bilgiye ulaşılabilirlik üzerindeki en büyük etkisi haberleşme teknolojisi üzerinde olmuştur. Haberleşme teknolojisindeki hızlı gelişmeye paralel olarak serbest meslek faaliyetlerinin ifasında da önemli gelişmeler yaşanması kaçınılmaz hale gelmiştir. Teknolojik gelişmeler serbest meslek faaliyetlerinin ifasını belirli bir mekan boyutunun dışına çıkararak sanal ortamda ilmi ve mesleki çalışmaları mümkün hale getirmiştir.⁶¹⁰

⁶¹⁰ Başak, **a.g.e.**, s.1199,1200.

3.2.4.2. Serbest Meslek Faaliyetinin Türkiye’de Değerlendirilmesi

Serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de değerlendirilmesi, ücretlerde olduğu gibi, faaliyetin karşılığı olan ödemenin Türkiye’de yapılmasını, ödeme yabancı memlekette yapılmış ise vergiye tabi gerçek yada tüzel kişilerin maliyet ya da giderler hesaplarına intikal ettirilmiş olmasını ifade eder.⁶¹¹ Örneğin, Türkiye’de yerleşmiş olmayan bir mühendisin, Türkiye’de yapmış olduğu bir projenin bedelini yabancı bir ülkeden almış ise serbest meslek faaliyeti Türkiye’de icra edildiğinden söz konusu serbest meslek faaliyeti dar yükümlülük kapsamı içinde vergilendirilir. Bunun gibi, Türkiye’de yerleşmiş olmayan bir mühendisin Türkiye dışında yürütmüş olduğu bir projenin bedeli Türkiye’deki bir kuruluş tarafından ödenmiş ise, serbest meslek faaliyet Türkiye’de değerlendirilmiş olduğundan dar yükümlülük kapsamında vergilendirilmesi söz konusu olacaktır.⁶¹²

Serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmesinin koşulundan biri olan Türkiye’de değerlendirme kriteri, ücretler ile ilgili değerlendirme kriterlerinden farklı değildir.

3.2.5. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Gelirin Türkiye’de Elde Edilmesi

Türkiye dışında yerleşmiş olanların Türkiye’de gayrimenkul sermaye iradı elde etme şartları GVK’nın 7/5’inci maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre, “Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi”, halinde gayrimenkul sermaye iradı Türkiye’de elde edilmiş sayılmaktadır. Bu hüküm çerçevesinde, dar yükümlüler tarafından elde edilen gayrimenkul sermaye iradının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için aşağıda belirtilen şartların varlığına ihtiyaç vardır.

⁶¹¹ Ekmekçi, **a.g.e.**, s.55.

⁶¹² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.260,261.

- 1- Gayrimenkullerin Türkiye’de bulunması; ve,
- 2- Gayrimenkul mahiyetindeki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması; veya,
- 3- Gayrimenkul veya bu nitelikteki mal ve hakların (gayrimaddi Hakların) Türkiye’de değerlendirilmesi.

Dar yükümlüler tarafından Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilebilmesi için, iki şarttan birinin varlığı yeterli olacaktır.

3.2.5.1. Gayrimenkullerin Türkiye’de Bulunması Koşulu

Dar yükümlüler tarafından elde edilen kira gelirinin Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilebilmesi için, kiraya verilen gayrimenkulün ya da GVK’nın 70’inci maddesi uyarınca gayrimenkul gibi değerlendirilen menkul malların Türkiye’de bulunması gerekmektedir.⁶¹³

3.2.5.2. Gayrimenkul veya Bu Nitelikteki Mal ve Hakların Türkiye’de Kullanılması Koşulu

GVK’nın 70’inci maddesinde belirtilen hakların Türkiye’de kullanılması halinde, bu kullanım karşılığı elde edilen gelir de dar yükümlüler için Türkiye’de elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradı niteliğindedir.

Türkiye’de edinilen gayrimenkul mallar ve gayrimenkul olarak kabul edilen menkul malların, Türkiye’de bulunma gereğinin doğal uzantısı olarak bu malların kullanılması faaliyetinin de Türkiye’de olması gereklidir. Burada gayrimenkul mallar için sorun yoktur. Çünkü, gayrimenkul mallar yerinde sabit mallar olduğundan ancak yerinde kullanımı söz konusudur. Menkul mallarda ise durum farklıdır. Menkul malların taşınır olma özelliklerinden dolayı edinilme ve kullanılma yerleri değişik olabilmektedir. Ancak, menkul mallarda da bulunma ve kullanma fiilleri, ancak ve ancak, aynı ülke topraklarında gerçekleşebilir. Menkul mallarda sadece edinme Türkiye’de fakat kullanma ise başka bir ülkede olabilir. Türkiye’de bulunan gayrimenkul mallar, gayrimenkul olarak kabul edilen menkul mallar ve gayrimenkul

⁶¹³ Başak, a.g.e., s.1417.

mahiyetindeki hakların yine Türkiye’de kullanımından elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır. Diğer bir deyişle, söz konusu mal ve haklarda, kullanma fiili de Türkiye’de gerçekleşmiş ise Türkiye’de elde edilme koşulu gerçekleşmiş kabul edilecektir.⁶¹⁴

3.2.5.3. Gayrimenkul veya Bu Nitelikteki Mal ve Hakların Türkiye’de Değerlendirilmesi Koşulu

Değerlendirilme konusunda daha önce yapılan açıklamalar, gayrimenkul sermaye iradı için de aynen geçerlidir. Yani, gayrimenkul kullanımı karşılığı olarak yapılan ödeme Türkiye’de yapılmış ya da ödeme Türkiye dışında yapılmış ise, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesabına intikal ettirilmiş veya karından ayrılmış ise, gayrimenkul sermaye iradı Türkiye’de elde edilmiş kabul edilir.

Örneğin, Türkiye dışında yerleşmiş kişilerin Türkiye’den elde ettikleri gayrimenkul kira geliri, Türkiye’deki işletmelerin teknik bilgi (know-how) karşılığında Türkiye’de yerleşmemiş olan kişilere yaptıkları ödemeler, Türkiye’deki işletmelerin yurt dışında kullandıkları taşınmazlar için yaptıkları kira ödemeleri Türkiye’de elde edilmiş sayılır ve söz konusu ödemeler dar yükümlülük kurallarına göre Türkiye’de vergilendirilir.⁶¹⁵

Konu hakkında Danıştay Üçüncü Dairesi tarafından verilen bir kararda,⁶¹⁶ Suudi Arabistan’ın Cidde şehrinde kiraladığı iki işyeri için, yabancı kişiye ve yabancı memlekette yapılan kira ödemelerini hesaplarına intikal ettiren tam mükellef kurumun dar yükümlü yabancı kişiye kazanç ve irat sağladığı yönünde karar vermiştir.

⁶¹⁴ Başak, A.e., s.1418.

⁶¹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.261.

⁶¹⁶ Dnş., 3.D., 24.11.1988 tarih , E.1988/956, K.1988/2782, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/kanunlar/001/001007001003.htm>, 28 Mayıs 2006.

3.2.6. Menkul Sermaye İratlarında Gelirin Türkiye’de Elde Edilmesi

Menkul sermaye iratlarında gelirin Türkiye’de elde edilmesinin koşulu GVK’nın 7/6’ncı maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre, menkul sermaye iratlarında gelirin Türkiye’de elde edilmiş sayılması için iradı sağlayan sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması gerekmektedir. Danıştay Dördüncü Dairesinin konu ile ilgili bir kararında,⁶¹⁷

“...dar yükümlülüğe tabi kimseler bakımından bu iradı sağlayan sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması gerektiği belirtilmiştir.”

Kanun maddesinde belirtilen “sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması” ifadesinin ne anlama geldiği kanun metninde açıklanmamıştır. Ancak, bu ifadenin sermayenin Türkiye’de kullanılmasını ifade ettiği yönünde görüş birliği olduğunu söyleyebiliriz.⁶¹⁸ Yani iradı sağlayan, nakdi sermayenin, konusu para olan değerlerin ya da mali yatırım sermayesinin Türkiye’de kullanılması karşılığında gelir elde edilmiş olmalıdır.

Dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından sermayenin Türkiye’ye yatırılması, Türkiye’de sermaye ihtiyacı olan kişi ve kurumlar açısından bir tür finansman hizmeti mahiyetindedir. Bu finansman hizmeti karşılığında, dar yükümlüler tarafından Türkiye’de kullanılan nakdi veya ayni sermaye karşılığında bir kazanç unsurunun elde edildiğinden söz edebilmek için, Türkiye’ye plase edilecek bir sermayenin varlığı ve sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması gerekmektedir.

Sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması demek, bir gerçek kişinin işlettiği işletmeye ya da tüzel kişiye sermaye olarak konulması, borç ya da kredi olarak verilmesi, Türkiye’deki bir bankaya mevduat olarak yatırılması, yatırım hesabı

⁶¹⁷ Dnş., 4.D., 09.04.1976 tarih, E.1975/2310, K.1976/884; Ekmekçi, **a.g.e.**, s.65.

⁶¹⁸ Özbacı, **a.g.e.**, s.126.

Başak, **a.g.e.**, s.1552.

Öz, **a.g.e.**, s.247.

şeklinde değerlendirilmesi, senet iskontosu mukabilinde yapılan ödeme ve benzeri şekillerde Türkiye’de kullanılmasıdır. Diğer bir deyişle, sermayenin Türkiye’de kullanılması ve parasal bir değer olarak Türkiye’deki para ve sermaye piyasasına girmesi halinde bu sermaye dolayısıyla elde edilen değerler Türkiye’de elde edilmiş menkul sermaye iradı kabul edilecektir.

Türkiye’deki mali piyasalara yatırılmış bulunan sermaye karşılığında elde edilen kar payı, faiz, kira vb. iratlarda dar mükelleflerin Türkiye’de elde ettiği menkul sermaye iradıdır. Örneğin yurtdışındaki bir bankadan kredi alan tam mükellefiyete tabi bir kurumun bu bankaya ödediği faizler, dar mükellefiyete tabi yabancı kurum niteliğindeki bankanın Türkiye’de elde ettiği menkul sermaye iradıdır.⁶¹⁹

Türkiye’de işyeri ya da daimi temsilcisi bulunmayan yabancı finansman kuruluşlarından temin edilen, ancak yurda efektif olarak getirilmeden kullanılan krediler dolayısıyla nakden veya hesaben ödenen faizler açısından menkul sermaye iradının Türkiye’de elde edilmesi ile ilgili olarak Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu tarafından verilen bir kararda,⁶²⁰

“Söz konusu kredilerin yurda getirilmeden doğrudan doğruya ithalatın yapıldığı yabancı ülkede kullanılması sadece bir şekil farkından ibaret bulunduğundan böyle bir farklılığın bu krediler için ödenen faizlerin vergi kanunları karşısındaki durumunu, herhangi bir şekilde etkilemesi söz konusu olamaz.” şeklinde karar vermiştir.

Söz konusu kararda, kredinin Türkiye’ye getirilmeden ithalatın yapıldığı ülkede kullanılması halinde bile, söz konusu krediler için ödenen faizlerin, Türkiye’de elde edilmiş menkul sermaye iradı olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Buradan hareketle, sermayenin Türkiye’de kullanılması, sermayenin efektif olarak Türkiye’ye getirilmesi anlamını taşımadığını söyleyebiliriz.

⁶¹⁹ Başak, A.e., s.1553.

⁶²⁰ 17.11.1977 tarih ve 232 seri numaralı HUK Danışma Komisyonu Kararı, **HUK Danışma Komisyon Kararları (1950-1981)**, Ankara, 1982, s.404,405; Ekmekçi, a.g.e., s.65.

HUK Danışma Komisyonunun bu kararı ile, menkul sermaye iradının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için gerekli olan, sermayenin Türkiye’de yatırılması şartına geniş bir yorum getirilmiştir.⁶²¹

3.2.7. Diğer Kazanç ve İratlarda Gelirin Türkiye’de Elde Edilmesi

Diğer kazanç ve iratlarda gelirin Türkiye’de elde edilmiş sayılmasının şartları GVK’nın 7/7’nci maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre, diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren bir gelirin Türkiye’de elde edilmiş sayılması için bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmesi, söz konusu kazanç ve iratları doğuran işin ya da işlemin Türkiye’de yapılması, ya da Türkiye’de değerlendirilmesi şartına bağlanmış olup söz konusu şartlardan birinin gerçekleşmesi halinde diğer kazanç ve irat Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır.

3.2.7.1. Diğer Kazanç ve İratları Doğuran İşin veya Muamelenin Türkiye’de İfa Edilmesi

Dar yükümlüler tarafından Türkiye’de diğer kazanç ve irat elde edilebilmesi için söz konusu kazanç ve iradı doğuran iş veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, diğer kazanç ve iratlarda, kazanç ya da iradı doğuran olayın Türkiye’de ifa edilmiş olması, söz konusu kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmiş sayılması için yeterlidir. Kanun metninde yer alan “ifa” kelimesinin icra olarak algılanması gerekir. Yani, dar yükümlünün kazanç elde etmeye yönelik olarak Türkiye’de faaliyette bulunma iradesinin varlığı söz konusu olmalıdır. Bu irade soyut bir durumdan ziyade fiili bir durum olarak belirgin bir şekilde görülebilmelidir.⁶²²

⁶²¹ Ekmekçi, A.e., s.66.

⁶²² Başak, a.g.e., s.1766,1767.

3.2.7.2. Diğer Kazanç ve İratları Doğuran İşin veya Muamelenin Türkiye’de Değerlendirilmesi

Diğer kazanç ve iratları doğuran işin veya işlemin Türkiye’de değerlendirilmesinden maksat, daha önce de belirtildiği üzere, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Örneğin, dar yükümlü bir gerçek kişiye ait ihtira beratının Türkiye’deki bir işletme tarafından satın alınması halinde, değerlendirme Türkiye’de yapılmış olacağı için kazanç Türkiye’de elde edilmiş olacaktır.⁶²³

GVK’nın 7/7’nci maddesinde belirtilen “değerlendirmeden” neyin kastedildiği, aynı maddenin 2’nci fıkrasında belirtilmiştir. Söz konusu bent hükmüne göre;

“Bu maddenin 3, 4, 5 ve 7. 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 karından ayrılmasıdır.”

Değerlendirme kriterlerine bağlı olarak diğer kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmiş sayılması için;

1. Ödemenin Türkiye’de yapılması,
2. Türkiye’de ödeme yapılmıyorsa ödeyenin hesaplarına gider veya maliyet olarak kayıt edilmesi veya karından ayrılması, veya,
3. Türkiye’de nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına gider veya maliyet unsuru olarak kayıt edilmesi veya bu kişilerin karından ayrılması,

şeklinde üç hukuki durumun gerçekleşmesine bağlıdır.⁶²⁴

⁶²³ Özbacı, a.g.e., s.126.

⁶²⁴ Başak, a.g.e., s.1767.

SONUÇ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre gelirin unsurları; ticari, zirai, mesleki kazançlar, menkul, gayrimenkul sermaye iratları, ücretler ve diğer kazanç ve iratlardır. Türk Vergi Sisteminde, gelirin kaynağına bağlı olarak yapılan bu ayırımda, emek gelirlerine ücret, emek ile sermayenin müşterek gelinine kazanç ve sadece sermayenin gelinine ise irat adı verilmiştir.

Gelir, bir kimsenin belirli bir dönem içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların toplamıdır. Gelir kavramı iktisat ilmi tarafından, belli bir zaman dilimi içerisinde alım gücündeki artış olarak ortaya çıkan bir akım olarak ifade edilmiştir. Kişinin alım gücündeki artışlar ise çeşitli şekillerde oluşabilmektedir. Bunlar,

- Üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmaları karşılığı olarak elde edilen sürekli ve düzenli iktisadi değerler,
- Alım gücünün birikmiş şeklini oluşturan servetin değerinde meydana gelen artışlar,
- Üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmaksızın elde edilen ve sürekli ve düzenli olmayan iktisadi değerlerdir.

Gelirin elde edilme yöntemine göre, alım gücündeki artış, “dar anlamda gelir” ve “geniş anlamda gelir” teorileri çerçevesinde açıklanmaktadır.

İktisat ilmi tarafından yapılan gelir kavramı tanımlamaları, vergicilik açısından maliye ilmi içerisinde yeniden tanımlanmıştır. Bu tanımlama son derece önemlidir. Çünkü, gelir vergisinin konusunu oluşturan gelir kavramının açık ve somut olarak ortaya konması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay, Gelir Vergisinin konusunu oluşturan gelir ile verginin mükellefi arasında kanunun aradığı şartların gerçekleşmesi ile ortaya çıkmaktadır. Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay ise gelirin elde edilmesidir. Gelirin elde edilmesi, vergi alacaklısının vergilendirme yetkisi ile vergilendirme sınırlarını belirleyen önemli bir noktadır. Gelirin elde edilmesi yani vergiyi doğuran olay, aynı zamanda vergilendirme işlemlerini başlatan ana olaydır. Vergiyi doğuran olay meydana gelmediği sürece vergilendirme

işlemlerinin başlaması söz konusu değildir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın tespiti vergilendirme sürecinin başındaki en önemli husustur. Ayrıca, vergiyi doğuran olayın doğru tespit edilmesi, işlemlerin, vergilerin kanuniliği ilkesi gereği hukuka uygun olması bakımından da önemlidir.

Elde edilmeyen gelirin vergilendirilemeyeceği gibi, gelirin hangi yılda vergilendirileceği de elde edilme tarihine göre belirlenmektedir. Vergiyi doğuran olay, hem vergi alacağının doğumu hem de zamanaşımı ile bağlantısı nedeniyle vergi alacağının ortadan kalkmasına etkisi olan bir olaydır.

Gelirin elde edilmesi başlıca iki temel ilkeye dayanmaktadır. Bunlar, tahakkuk ilkesi ve tahsil ilkesidir. Tahakkuk ilkesinde, gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi yeterli iken, tahsil ilkesinde gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi yeterli olmayıp ayrıca söz konusu gelirin kişinin malvarlığına girmesi gerekmektedir. Gelirin elde edilmesinin tahsil esasına göre belirlendiği durumda, vergiyi doğuran olayın tahsil anında gerçekleşmiş olduğu konusunda tereddüt yoktur. Ancak, gelirin tahsil edilmeyip talep edilebilir hale gelmesi durumunda vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleşmiş olduğu konusu tartışmalara yol açmaktadır. Bu gibi durumlarda gelir unsurlarının elde edilme sınırlarının belirlenmesi güç olmaktadır. Bu tür gelir unsurlarında elde etme, genellikle hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlanmaktadır. Dolayısıyla, gelirin elde edilmesinde önemli olay, “hukuki ve ekonomik” tasarruf hakkının doğmasıdır.

Gelirin talep edilebilir hale gelmesi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş sayılması için yeterli değildir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş sayılması için mutlaka gelir tutarının belirlenmesi ve gelirin ne zaman kişinin hukuki ve fiili tasarrufuna gireceğinin bilinmesi gerekir. Aksi durumda, salt talep hakkının doğmasından hareketle vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini kabul etmek, gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesinde uzaklaşmak olur. Kısaca, gelirin elde edilmesinde temel ölçü, gelirin, sahibinin tasarrufuna girmiş olması ya da girecek hale gelmiş olmasıdır. Sahibinin tasarrufuna girmeyen veya girecek hale gelmemiş olan gelirin bir kısmının vergi olarak ödenmesi istenemez.

Türk Vergi Sisteminde gelirin elde edilmesi gelir unsurlarına bağı olarak farklılaşmaktadır. Örneğin ticari ve zirai kazançlarda elde etmede tahakkuk esası, serbest meslek kazançlarında ise tahsil esası geçerlidir. Söz konusu farklılık, yani gelir unsurları itibariyle elde etme farklılıklarının en önemli sonuçlarından biri, verginin ödenme zamanıyla ilgilidir. Her iki durumda da elde edilen gelir vergilendirilmektedir. Ancak, tahsil esasında elde edilen gelirin vergilendirilmesi belli bir süre ertelenmektedir. Bu durum hem yükümlüler hem de vergi alacaklısı açısından önemlidir. Tahsil esasında verginin belli bir süre ertelenmesinin vergi alacaklısı açısından, erteleme süresi ve piyasa faiz oranına göre değişen bir maliyeti, vergi yükümlüsü açısından ise bir getirisi vardır. Bu durum aynı tutarda gelir elde eden ve tahakkuk esasına göre vergilendirilen yükümlü ile tahsil esasına göre vergilendirilen yükümlüler arasında da farklılık yaratmaktadır. Örneğin, tahakkuk esasına göre tespit edilen ancak tahsil edilmeyen bir alacak vergilendirilirken, aynı tutarda tahsil esasına göre tespit edilen ancak tahsil edilmeyen alacak vergilendirilmemektedir.

Gelir unsurları itibariyle farklı elde etme yöntemlerinin uygulanması mali güce göre vergilendirme ve dolayısıyla vergi adaletinin sağlanması açısından önemlidir. Bu açıdan baktığımızda, emek gücüne dayanan kazançlarının tahsil esasına göre vergilendirilmesinin vergi adaletiyle uyumlu olduğunu söyleyebiliriz. Ancak, elde etme yönteminin, gelir unsurları yanında elde edilen gelir tutarının da dikkate alınarak belirlenmesi, mali güce göre vergilendirme ilkesine katkı sağlayacaktır. Örneğin, bu uygulama, düşük gelir elde eden kişilerin, henüz mal varlıklarına dahil olmamış bir gelir dolayısıyla vergi ödemelerinin önüne geçerek mali güce göre vergilendirme ilkesine katkı sağlayacaktır.

Vergi ödeme gücü, kişinin kendisi ve ailesinin yaşamını sürdürmeye yetecek kadar olan gelirin üzerindeki gelir kısmını ifade etmektedir. Vergi ödeme gücü, bireylerin varlık durumlarında, eylem ve davranışlarında kendini göstermektedir. Gelir, en yaygın biçimde kabul edilen bir vergi ödeme gücü göstergesi olup bir akım olan gelirden farklı olarak, bir stok olan servette ayrı bir vergi ödeme gücü

göstergesidir. Ayrıca, gelir ve servetten farklı olarak kişilerin tüketim harcamaları da bir vergi ödeme gücü göstergesi olarak kabul edilmektedir.

Vergilendirmede asıl olan ödeme gücüdür. Mali güçte ödeme gücünü belirler. Anayasamıza göre herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Kimseden mali gücünün üstünde vergi alınmaz. Dolayısıyla, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi vermesi, ya da aynı mali güce sahip olanların aynı vergiyi ödemesi gerekir. Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda eşitlik ilkesinin de uygulama aracıdır. Diğer bir deyişle, kişinin geliri sadece kendisi ve ailesini geçindirebilecek tutarda ise ödeme gücünün olmadığı kabul edilir.

Gelirin emek veya servetten elde edilmiş olmasına göre bir ayırım yaparak emek gelirlerini daha az vergilendirmek ödeme gücüne uygundur. Ancak, Türk Vergi Sisteminde, servetten elde edilen iratların belli bir tutarının gayrisafi irat üzerinden indirim yapılarak vergi dışı bırakılması, bunun yanında asgari ücretin tamamının vergilendirilmesinin ödeme gücü ilkesine göre vergilendirme ilkesinden sapma olduğu kanaatindeyim.

Vergi yükümlüsünün mali gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirin saptanması gerekir. Vergiye tabi tutulacak gelirin tespitinde, gerçek gelirin kavranması esastır. Gerçek gelirin saptanabilmesi ise vergiyi doğuran olayın kavranmasına bağlıdır. Ancak uygulamada, vergiyi doğuran olayın yeterince kavranmadığı, dolayısıyla herkesten mali gücüne göre vergi alınmadığını görmekteyiz. Örneğin, kayıtlı mükellefler ile kayıtsız mükellefler arasındaki fark kapanmamaktadır. Herkesten mali gücüne göre vergi almak amacıyla, kayıtdışı kesimin kazançlarıyla ilgili vergiyi doğuran olayın tespit edilmesi ve kayıtlı ekonomi sahasının artırılması ve vergiyi doğuran olayın kavranması gerekmektedir. Bunun için vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı kapsayacak etkinlikte olması gerekir. Vergi İdaresinin vergiyi doğuran olayları kapsayacak etkinlikte olması durumunda vergi tabanı genişleyecektir. Vergi tabanının genişlemesi, mevcut vergi sisteminin, vergilendirilebilir konuların tamamını ve vergi borcu doğuran olayları kapsamı ile mümkündür.

Türkiye’de, üzerinden vergi alınabilecek ekonomik olayların önemli bir kısmının kayıtdışı olması nedeniyle vergi kapasitesinin önemli bir kısmı kullanılamamaktadır. Vergi sistemi, vergi tabanını ve vergi konusuna oluşturan işlemleri mümkün olduğunca kavrayacak tarzda olmalıdır. Ancak, vergi tabanının sadece yasal düzenlemelerle genişletilmesi de mümkün değildir. Önemli olan, mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde alınması gereken verginin tamamını veya tamamına yakın bir kısmının alınmasıdır. Bunun için vergilendirilebilir gelir kaynaklarının mümkün olduğunca kavranarak toplumsal vergi yükünün arttırılması gerekmektedir. Toplumsal vergi yükünün atırılması ise bireysel vergi yükünün de artması anlamına gelmez. Çünkü, toplumsal vergi yükünün arttırılması, vergi oranlarını artırarak değil vergilendirilmemiş işlem ve olayların kavranması esasına dayanmalıdır. Bu açıdan baktığımızda, Türkiye’de esas sorun yasal düzenlemelerden ziyade uygulamada ortaya çıkmaktadır. Vergiyi doğuran olayın geç saptanması ya da hiç saptanamamasından dolayı, kayıtdışı ekonominin sahası genişlemekte ve bu durum vergi kaybına yol açmaktadır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AKBULUT, Akın : **Bilişim Ekonomisi ve E-Ticaret**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Mayıs 2007.
- AKDOĞAN, Abdurrahman : **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi , Ankara, 1998.
- AKDOĞAN, Abdurrahman : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.
- AKDOĞAN, Nalan, SEVİLENGÜL, Orhan : **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 6. Baskı, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, 1996.
- AKIL, Mustafa, CANPOLAT, Erdal : **Menkul Sermaye İratları ve Borsa Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Maliye Gelirler Kont.Vakfı Yayını, İstanbul, 2001.
- AKSOY, Şerafettin : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Filiz Kitabevi , İstanbul , 1996.
- ALKİN, Erdoğan : **İktisat**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1992.
- ARSLAN, Mehmet : **Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Şubat 2004.
- ARSLAN, Mehmet : **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

- ATEŞAĞAOĞLU, Erdem : **Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Legal Yayıncılık, Hukuk Kitapları Serisi:78. İstanbul, Mayıs 2006.
- BAĞDINLI, İ.Halil, KURT, Ufuk, ATABEY, Tuncel, KIRLI, Halil : **Gelir Vergisi Rehberi**, 2. Baskı, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2001.
- BAŞAK, Levent : **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Ve Vergilendirme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.
- BİLİCİ, Nurettin : **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.
- BIYIK, Recep, KIRATLI, Aydın : **Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2001.
- BIYIK, Recep, KIRATLI, Aydın : **Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ekim 2006.
- BULUTOĞLU, Kenan : **Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004.
- BULUTOĞLU, Kenan : **Türk Vergi Sistemi**, Değişik 5. Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.
- CENK, Ramazan : **Ücretler Tazminatlar ve Harcırahlar**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999.
- ÇAKMAK, Şefik : **2006 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Şubat 2006.

- DEMİR, Ahmet : **Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, 4. Baskı, Kaptan Ofset, İstanbul, Ekim 1998.
- DİKMEN, Orhan : **Maliye Dersleri**, Gözden Geçirilmiş Kısaltılmış Dördüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973.
- DOĞRUYOL, Cengizhan H.O. : **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, Eylül 2006.
- DONAY, Suheyl : **Türk Vergi Mevzuatı**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- DUE, John F. : **Maliye Bir İktisadi Analiz**, Çev. Sevim Görgün, İzzettin Önder, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından: No:1241, İktisat Fakültesi: No:206, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1967.
- EDİZDOĞAN, Nihat, ÖZKER, Niyazi : **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.
- EKMEKÇİ, Esra : **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1994.
- EKMEKÇİ, Esra : **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2003.
- ERGİNAY, Akif : **Kamu Maliyesi**, 17.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.
- ERGİNAY, Akif : **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.

- EROL, Ahmet,
YILDIRIM, A. Ercan : **Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayıncılık,
Ankara, Şubat 2001.
- Gelirler Kontrolörleri
Derneği : **Gelir Vergisi Rehberi**, 6. Baskı, Ankara, 2006.
- GEREK, Şahnaz,
AYDIN, Ali Rıza : **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık,
Ankara, 2005.
- GOODE, Rişard : **İktisadi Bakımdan Vergilerin Hududu**, Çev. Halük
Demirtaş, Maliye Bakanlığı Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı
No.1952-53:21, Başbakanlık Devlet Matbaası, Ankara, 1952.
- GÖRGÜN, Sevim : **Kamu Maliyesine Giriş Ders Notları**, İst.Ün. Siyasal Bilgiler
Fakültesi, İstanbul, 1993.
- GÜNEŞ, Gülşen : **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım,
İstanbul, Temmuz 1998.
- GÜRBOĞA, Erkan,
BELLEK, İhsan Bahri : **Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi**,
Klavuz Yayınları, İstanbul, Ocak 1999.
- Hesap Uzmanları
Derneği : **Beyanname Düzenleme Klavuzu**, Acar Matbaacılık, İstanbul,
2001.
- İstanbul Maliye Vakfı : **Gelir Vergisi Müktezalari 1976-1997**, Acar Matbaacılık,
İstanbul Maliye Vakfı Yayınları-1, İstanbul, 1997.
- İŞİK, A.Kadir,
ORGAN, İbrahim,
KARAYILMAZLAR,
Ekrem, İŞİK, Hayriye : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, Bursa,
2005.

- KANETİ, Selim : **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayın:3434, İstanbul, 1986/1987.
- KARYAĞDI, Nazmi : **Kar Dağıtım ve Vergilendirilmesi**, 2. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 1999.
- KAYIHAN, Şaban, YILDIZ, Habib : **Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.
- KIRBAŞ, Sadık : **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Siyasal Kitabevi , Ankara, 2000.
- KIRBAŞ, Sadık : **Vergi Hukuku**, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları:16, Ankara, Ekim 1997.
- KIRBAŞ, Sadık, HEPER, Fethi, BİLDİRİCİ, Ziyaeddin, ERGÜLEN, Güneri : **Vergi Uygulamaları**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:947, Eskişehir, 2 Aralık 2003.
- KIZILOT, Şükrü, SARISU, Ekrem, ÖZCAN, Sezgin, KIZILOT, Zühal : **Gayrimenkul Rehberi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart 2004.
- KIZILOT, Şükrü, ŞENYÜZ, Doğan, TAŞ, Metin, DÖNMEZ, Recai : **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ekim 2003.
- KORKMAZ, Esfender : **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, 2. Baskı, İstanbul, 1982.
- MAÇ, Mehmet : **KDV Uygulaması**, 4. Baskı, Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 1998.

- MAÇ, Mehmet : **Kurumlar Vergisi**, 3. Baskı, Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 1999.
- MUTLUER, M. Kamil : **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 121, İstanbul, Ocak 2006.
- NEUMARK, Frizt : Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teori-Tarihçe-Pratik. İstanbul:İsmail Akgün Matbaası, Temmuz 1946.
- OECD : **Fundamental Reform of Personal Income Tax**, OECD Tax Policy Studies No.13, Paris, 2006.
- OKTAR, Ateş : **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005.
- OKTAR, Ateş : **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2006.
- ORTAÇ, F. Rifat : **Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.
- ÖNCEL, Mualla,
KUMRULU, Ahmet,
Çağan Nami : **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Turhan Kitabevi , Ankara, 1998.
- ÖNCEL, Mualla,
KUMRULU, Ahmet,
Çağan Nami : **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 5. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:522, Ankara, 1997.
- ÖNCEL, Mualla,
KUMRULU, Ahmet,
Çağan Nami : **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 21 Nisan 2006 Tarihli Değişiklikleri İşlenmiş 13.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Mayıs 2006.

- ÖZ, Ersan : **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- ÖZ, N. Semih : **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2006.
- ÖZBALCI, Yılmaz : **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak 2003.
- PEHLİVAN, Osman : **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2006.
- PİGOU, A.C. : **Gelir İktisada Giriş**, Çev. Gülten Kazgan, Haydar Kazgan, Berksoy Basımevi, İstanbul, 1955.
- SABAN, Nihal : **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Beta Basım A.Ş., İstanbul, Aralık 2006.
- SEYİDOĞLU, Halil : **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Geliştirilmiş 3. Baskı, Güzem Can Yayınları:18, İstanbul, 2002.
- SIMONS, Henry C. : **Personal Income Taxation**, The University Of Chicago Press, Chicago-Illinois, 1938.
- ŞENYÜZ, Doğan : **Türk Vergi Sistemi**, 6.Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000.
- ŞENYÜZ, Doğan : **Vergi Hukuku**, Güncelleşmiş 2.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006.

- ŞENYÜZ,Doğan : **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, 3.Baskı, Ekin Kitabev,. Bursa, 2006.
- ŞİŞMAN, Bülent : **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Nisan 2003.
- TARAKÇI, Hızır : **Mükellefiyetlerin Sona Ermesi ve Kurumlaşma**, Değişim Yayınları, İstanbul, Temmuz 1995.
- TEKİN, Cem,
KARTALOĞLU, Emre : **Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- TUNCER, Selahattin : **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Cilt-II, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2006.
- TURHAN, Salih : **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- TURHAN, Salih : **Vergi Teorisi ve Politikası**, Der Yayınları, İstanbul, 1987.
- TURHAN, Salih : **Vergi Teorisi**, Elektronik Ofset Matbaası, İstanbul, 1982.
- TÜRK, İsmail : **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992.
- ULUATAM, Özhan,
MEHTİBAY, Yaşar : **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara , Ekim 2001.

- USTA, Osman : **İş Hukukunda Akdin Feshinden Doğan Tazminatlar ve Uygulamaları**, Feryal Matbaası, Ankara, Kasım 1998.
- ÜREL, Gürol : **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003.
- YALÇIN, Hasan : **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde GİDERLER**, 1.Baskı, Kılavuz Yayınları, İstanbul, Kasım 2000.
- YALÇIN, Hasan, YÜCEL, Selçuk : **Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında GİDERLER**, 2. Baskı, Klavuz Yayınları, İstanbul, Ekim 1996.
- YALÇIN, Hüseyin, GÜRBOĞA, Erkan : **Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımında STOPAJ**, 2.Baskı, Kılavuz Yayınları, İstanbul, Kasım 2000.
- YALTI, Billür : **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım AŞ., İstanbul, Eylül 2006.
- YAVUZ, Cevdet : **Medeni Kanun Borçlar Kanunu ve Diğer Mevzuat**, Beta Basım A.Ş., İstanbul, Ocak 1996.
- YENİSEY, Feridun, GÜNEŞ, Gülsen : **Prof. Dr. Adnan TEZEL Günleri: "Vergi Hukuku"**, Arıkan Basım Yayım, İstanbul, Mart 2006.
- YILDIRIM, Ali Haydar, KOLOTOĞLU, Olcay : **Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu-Tasfiyesi Birleşmesi Devri Nevi Değişikliği Bölünme ve Hisse Değişimi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ağustos 2003.
- YILMAZ, Kazım : **Türk Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ce-Ka Yayınları, Ankara, Şubat 2006.

YILMAZ, Kazım : **Değerleme**, 2. Baskı, T.Ş.O.F. Plaka Matbaacılık A.Ş., Ankara, Kasım 2000.

YÜCEL, Selçuk,
TURAN, Hayrettin : **Dar Mükellef Kurumlar**, Yıldız Ofset, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Ekim 1999.

MAKALELER

AK, Mehlika Sultan : "Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Beyanı", **Vergi Dünyası**, Sayı:129, Mart 2003, s.130-146.

AKGÜL, Figen : "Hisse Senedi Gelirlerinin Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:138, Mart 2000, s. 25-40.

AKGÜL, Figen : "Devlet Tahvili, Hazine Bonosu İle Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:126, Mart 1999, s.37-47.

AKGÜL, Figen : "Yatırım Ortaklıkları ve Fonları İle Yatırım Ortaklıkları Hisse Senetleri ve Yatırım Fonları Katılma Belgeleri Kar Paylarının Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:115, Nisan 1998, s.43-50.

AKGÜL, Figen : "Repo İşlemleri, Reponun Vergisel Yönü ve Karşılaşılan Bir Sorun", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:117, Haziran 1998, s.34-42.

AKTAN, Coşkun Can : "Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:118, Temmuz 1998, s. 13-17.

ALİEFENDİOĞLU,
Yılmaz : "Türk Vergi Hukukunda Hesaben veya Kayden Ödeme Kavramı ve Gelirin Elde Edilme Zamanı", **Danıştay Dergisi**, Cumhuriyetin 50.Yılı Özel Sayısı, Ankara ,1973, s.190-205.

- ALPTÜRK, Ercan, : "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:153, Haziran 2001, s.37-45.
- ALTINBAŞ, Hidayet : "Vadeli Mevduat Faizlerinde Elde Etme ve Değerleme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:87, Mart 2000, s.126-130.
- ARICA, Mehmet Nadir : "Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Verginin Mükellefi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:119, Ağustos 1998, s.7-14.
- ARIKAN, A.Naci : "4842 Sayılı Kanun İle Birlikte Gerçek Kişiler Açısından Menkul Kıymet Alım-Satım Kazançları ile İlgili Olarak Yapılan En Son Düzenlemeler", **Vergi Dünyası**, Sayı:261, Mayıs 2003.
- ARIKAN, Zeynep : "Vergilendirmede Demokrasi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:115, Nisan 1998, s.92-103.
- ARSLAN, Mehmet : "Vergi Yüğü ve Türkiye'deki Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:135, Kasım 1992, (Çevrimiçi) <http://www.vergিদunyasi.com.tr/>, 06 Ağustos 2006.
- ARSLAN, Mehmet : "Bireysel Emeklilik Sistemine Yönelik Vergi Avantajları-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:150, Haziran 2005,(Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005066652.htm>, 12 Temmuz 2006.
- ASLAN, İsmail : "Sermaye Piyasasında Temettü Avansı ve Vergisel Boyutu". **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:139, Nisan 2000,s. 89-102.
- ASLAN, İsmail : "Serbest Meslek Hizmet Bedellerinin Vadesinde Tahsil Edilememesinin Vergi Kanunları Açısından İrdelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:138, Mart 2000, s.120-125.
- ASLAN, Sinan : "Vergi Kaybının Sebepleri Ve Sonuçları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:98, Kasım 1996, s.124-134.

- ATAY, Tezcan : "Yatırım Fonu Ve Ortaklıklarının Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:104, Mayıs 1997, s.61-84.
- ATAY, Tezcan : "Sermaye Artırımında Bulunan Anonim Şirketlerde Ortakların Kar Payının Hesaplanması ve Beyanı Üzerine Bir Örnek Çalışma", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:96, Eylül 1996, s.111-124.
- ATAY, Tezcan,
OLGUN, Murat : "Yeni Vergi Yasası İle; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Gelirin Tanımı ve Buna Bağlı Olarak Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:132, Eylül 1999, s.72-91.
- ATEŞLİ , D. Erkan : "4369 Ve 4444 Sayılı Kanunlar ve Daha Öncesinde Gayrimenkul Satışlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:135, Aralık 1999, s.45-63.
- ATEŞLİ , D. Erkan : "Yürürlükteki Vergi Mevzuatı Ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Mükimlik ve Çifte Mükimlik", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:140, Mayıs 2000, s. 64-81.
- ATEŞLİ , D. Erkan, : "Verginin Zamanında Tahakkuk Ettirilmemiş Olması Halinde Kesilecek Vergi Ziyat Cezasının Hesaplanmasında Karşılaşılan Güçlükler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:90, Haziran 2000, s.174-181.
- AYAZ, Garip : "Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:191, Temmuz 1997, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr>, 06 Haziran 2006.
- AYAZ, Garip : "Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları", **Vergi Dünyası**, Sayı:181, Eylül 1996, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 12 Eylül 2006.
- AYAZ, Garip,
SÖNMEZ, Erdal : "Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Bir Danıştay Kararının Eleştirisi", **Vergi Dünyası**, Sayı:213, Mayıs 1999, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 08 Temmuz 2006.
- AYDIN, Ali İbrahim : "Kar Payı Elde Eden Dar Mükellef Gerçek Kişilerin Beyan Durumu ve Mükerrer Vergileme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:103, Nisan 1997, s.116-126.

- AYDIN, Erkan : "Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları ve Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamaları Açısından Vergilendirme Durumları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:135, Aralık 1999, s.94-120.
- AYDIN, Erkan : "SWAP İşlemlerinden Sağlanan Kazançların Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Uygulamaları Açısından Niteliği" **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:109, Ocak 2002, s.217-223.
- AYDIN, Fazıl : "Vergide Konu Seçiminin Verginin Amaç ve Fonksiyonları Açısından Analizi-II", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:157, Ekim 2001, s.21-36.
- AYDIN, Fazıl : "Vergide Konu Seçiminin Verginin Amaç ve Fonksiyonları Açısından Analizi-I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:156, Eylül 2001, s.52-59.
- AYDIN, Selda : "Vergi Uygulamasında Yararlanma İlkesi ve Ödeme Gücü İlkesinin Karşılaştırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:128, Mayıs 1999, s.12-31.
- BAĞDINLI, İ.Halil : "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Çerçevesinde Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Karşılaşılan Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:113, Şubat 1998, s.65-70.
- BAHAR, Cevdet Okan : "Gelirin Elde Edilmesi; Vergiyi Doğuran Olay", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:195, Haziran 2002, s.148-151.
- BAHAR, Cevdet Okan : "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:210, Ocak 2003, s. 195-201.
- BALCI, S.Hayri, AKGÜN, Necati : "Hasılat Kirası Sözleşmelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:300, Ağustos 2006, s.100-106.
- BAŞ, Seyit Ahmet : "Diğer Kazanç ve İratlar Açısından Vergiyi Doğuran Olay", **Mükellefin Dergisi**, Sayı:74, Şubat 1999, s.35-40.

- BAŞ, Seyit Ahmet : “Karın Sermayeye Eklenmesinin Ortaklar Açısından Kar Payı Beyanını Gerektirmediği Konusunda Bir Danıştay Kararı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:236, Nisan 2001, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.
- BAŞ, Seyit Ahmet : “Varlığa Dayalı Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi” **Vergi Dünyası**, Sayı:138, Şubat 1993, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Temmuz 2006.
- BAŞAK, Levent : “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Zirai Kazançların Vergilendirilme Esasları ve Bir Değişiklik Önerisi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:10, Ekim 2004, s.106-116.
- BAŞAK, Levent : “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirilmesi Esasları (I)”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:13, Ocak 2005, s.97-107.
- BAŞAK, Levent : “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirilmesi Esasları (II)”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:14, Şubat 2005, s.140-147.
- BAŞAK, Levent : “Repo İşlemlerinden Doğan Gelirlerin Gelir Ve Kurumlar Vergisi Kanunları Karşısındaki Durmu-II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:175, Nisan 2003, s.75-82.
- BAŞAK, Levent : “Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilerce Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları ve Münferit Beyanname-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:114, Haziran 2002, s.123-128.
- BAŞARAN, Funda : “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:118, Temmuz 1998, s.114-133.
- BATIREL, Ömer Faruk : “Rant Vergilemesi Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:92, Mayıs 1996, s. 9-13.
- BAYKARA, Bekir : “Vergi Ziyat Cezasının Anayasa Mahkemesince İptali ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:292, Aralık 2005, s.9-19.

- BAYRAM, Salih : “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Elde Edilen Kazançların 4325 Sayılı Kanun Karşısındaki Durumu” , **Vergi Dünyası**, Sayı:236, Nisan 2001, (Çevrimiçi) <http://www.Vergidunyasi.com.tr/>, 16 Ekim 2006.
- BEYAZITLI, Ercan : “Sevk İrsaliyesi İle Faturanın Düzenlenme ve KDV’de Vergiyi Doğuran Olay”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:59, Kasım 1997,(Çevrimiçi)<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1997111177.htm>, 11 Haziran 2006.
- BORAN, Nazan Yücetaş : “Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları ve Vergilendirmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:124, Ocak 1999, s.35-45.
- CİN, Ertuğrul : “Vergiyi Doğuran Olayın Yeri Ve Eurobond’ların Türkiye’de Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:293, Ocak 2006, s.99-102.
- ÇANKAYA, Mehmet : “2005 Yılında Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:292, Aralık 2005,s.177-183.
- ÇETİN, İrfan : “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Ortaya Çıkan Vergi Kaybı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:297, Mayıs 2006, s.51-62.
- ÇETİN, Mehmet Ali : “Emsal Kira Bedeli Uygulamasında Bir Sorun”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:98, Kasım 1996, s.46-53.
- ÇETİN, Mehmet Ali : “Vergi Sistemimizde İstikrar Ve Reform İlişkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:143, Ağustos 2000, s.102-113
- ÇETİN, Tuncay : “Hizmet İşlemlerinde Vergiyi Doğuran Olay ve Hizmetin Tamamlanması Üzerine Düşünceler”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:89, Mayıs 2000, s.97-103.
- ÇETİN, Tuncay : “Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesinin Vergiyi Doğuran Olay ve Tahakkuk Esası Açısından Değerlendirilmesi”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:85, Ocak 2000, s.31-36.

- DEMİR, Hüseyin : “Vergi Hukukunda Gayrimenkul Tanımı, Mal ve Hak Kiralamalarında Katma Değer Vergisi Uygulaması, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:136, Nisan 2004,s.128-134.
- DEMİR, Nilgün : “Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:130, Temmuz 1999,s.72-88.
- DEMİRBİLEK, Kadir : “Dar Mükellef Gerçek Kişilerde Vergilendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:140, Mayıs 2000, s.110-122.
- DEMİRCİ, Abdülkadir : “Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında 2005 Yılında Elde Edilen Kazançların Beyanı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:295, Mart 2006, s.113-121.
- DOĞRUSÖZ, Bumin : “Arızı Kazançlar”, **Dünya Gazetesi**, Tarih:02.02.2006.
- DURGUN, Ercan : “Fatura Sevk İrsaliyesi ve İşlem Tarihinin KDV’de Vergiyi Doğuran Olay İle İndirim Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 176, Nisan 1996,(Çevrimiçi) <http://www.Vergidunyasi.com.tr/>, 22 Eylül 2006.
- DURGUN, Ercan : “Vergi Kanunlarında Dönemsellik İlkesi ve Sapmalar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:220, Aralık 1999, (Çevrimiçi) <http://www.Vergidunyasi.com.tr/>, 16 Haziran 2006.
- ENGİNDENİZ, Sait : “Türkiye’de Gelir Vergisi Açısından Kayıt Dışı Ekonomi ve Tarımsal Gelirlerin Vergilendirilmesinin Önemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:92, Mayıs 1996,S. 118-130.
- ERARSLAN, Hasan : “4369 Sayılı Kanun İle; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda Gelirin Tanımı ve Buna Bağlı Olarak Yapılan Değişiklikler “, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:120, Eylül 1998, s.92-104.
- ERDEM, Tahir : “Bireysel Emeklilik Sisteminin Tanıtılması ve Vergisel Boyutu-II” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:109, Ocak 2002, s. 97-101.

- EROL, Can : “Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinde KDV Yönünden Vergiyi Doğuran Olay”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:30, Haziran 1995, (Çevrimiçi)<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199506526.htm>, 15 Ağustos 2006.
- EROL, Ahmet,
YILDIRIM, Ercan : “Eurobond Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:2, Şubat 2004, s. 25-37.
- FERHATOĞLU, Emrah : “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz”. **Hukuk,Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı:19, Eylül 2003, s.1-24, (Çevrimiçi) <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoğlu-1.htm>, 26 Eylül 2005.
- FEYZİOĞLU, Bedi N. : “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt VII, Sayı:1-4, Yıl:1952, s.52-89.
- GEDİKLİ, Bülent : “Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi-2”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:97, Ekim 1996, s. 14-37.
- GEDİKLİ, Bülent : “Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi-1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:96, Eylül 1996, s.26-47.
- GEDİKLİ, Bülent : “Kısım Kısım Yapılan İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergiyi Doğuran Olay Açısından KDV Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:177, Mayıs 1996, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 22 Eylül 2006.
- GEDİKLİ, Bülent : “İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olay” , **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:84, Aralık 1999, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999121874.htm>, 15 Ağustos 2006.
- GENÇYÜREK, Levent : “Bireysel Emeklilik Sisteminden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesinde Yaşanan Bir Sorun”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:155, Kasım 2005, s.74-78.
- GÜLERMAN, Adnan : “Emsal Kira Kavramı ve Bir Danıştay Kararının Yorumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:75, Mart 1999,(Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999031603.htm>, 7 Şubat 2006.

- GÜLTEKİN, Mehmet : “Vergilemede Hukukilik İlkesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:121, Ekim 1998, s.7-8.
- GÜLTEKİN, Mehmet : “Menkul Kıymet-Kıymetli Evrak Arasındaki İlişki”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:107, Ağustos 1997, s.7-12.
- GÜMÜŞAY, Serdar : “Kayıtdışı İstihdamın Nedenleri ve Önlenmesine Yönelik Öneriler” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:136, Nisan 2004, s.143-148.
- GÜMÜŞKAYA, Hayrettin : “Karapara Kavramı ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:115, Nisan 1998, s.63-69.
- GÜNAY, Ayşe : “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi İle Uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:140, Mayıs 2000, s.133-162.
- GÜNAYDIN, İhsan : “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:126, Mart 1999, s.75-84.
- GÜNAYDIN, İhsan : “Elektronik Ticaretin Vergilendirme Üzerine Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:136, Ocak 2000.
- GÜNDOĞDU, Burhan : “5527 Sayılı Kanun ve 2006/10731 Sayılı BKK Sonrası Hazine Bonosu ve Devlet Tahvillerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:302, Ekim 2006, s.53-60.
- GÜNDOĞDU, Muhittin : “Yabancı Firmalar Tarafından Açılan İrtibat Bürolarının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:116, Mayıs 1998, s.26-37.
- GÜNDOĞDU, Muhittin : “Forward İşlemlerinin Niteliği Forward İşlemlerine Bağlı Olarak Gelirin ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Peçelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:138, Mart 2000, s.64-77.

- GÜNDOĞDU, Muhittin : “Vadesi İzleyen Yıl İçinde Olan Kredi Faizlerinde Dönemsellik Sorunu ile Kıst Dönem Faiz Gideri Hesaplamasına İlişkin Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:151, Nisan 2001, s.48-57.
- GÜNDÜZ, N. Kemal : “Verginin Anayasal Çerçevesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:78, Mart 1995, s.101-111.
- GÜNEŞ, Gülşen : “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelir’in “Harcama” Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana Çizgileri İle Önerilebilecek Sistemler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:172, Ocak 2003, s.88-96.
- GÜNGÖR, Kamil : “Ağır Vergi Yükünün Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:172, Ocak 2003, s.111-128.
- GÜRBOĞA, Erkan : “Gelir İdaresinin Gayrimenkul Sermaye İratlarında Emsal Kira Bedeli Esası Uygulaması İle İlgili Değişen Görüşü”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:126, Mart 1999, s. 29-36.
- GÜZEL, Bayram : “Uluslar arası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Temettülerin Vergilendirilmesi-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:107, Ağustos 1997,s.115-121.
- GÜZELDAL, Ömer : “Repo ve Ters Repo İşlemlerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:235, Mart 2001, (Çevrimiçi) <http://www.Vergidunyasi.com.tr/>, 05 Temmuz 2006.
- GÜZELDAL, Ömer : “Menkul Kıymetlerin Değerlemesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:292, Aralık 2005, s.184-189.
- İL, Hasan : “Vergi Hukukunda Tahakkuk ve Kesinleşme”, **Vergi Dünyası**, Sayı:105, Mayıs 1990, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 21 Ağustos 2006.
- İPEK, Selçuk : “Türkiye’de Gelir Vergisi Uygulamasında İstikrar”, **Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, Sayı:20, Ağustos 2005, s.157-162.

- KARA, Çetin : “Yurtdışında Bulunan Vatandaşlarımızın Türkiye Kaynaklı Elde Ettikleri Gelirlerin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirilme Esasları-II” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:109, Ocak 2002, s.197-203.
- KARAKOÇ, Yusuf : “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:182, Ekim 1996, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.
- KARAKOÇ, Yusuf : “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:181, Eylül 1996, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.
- KARAKOÇ, Yusuf : “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:104, Mayıs 1997, s.90-120.
- KAYA, Uğur : “Opsiyon İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:116, Mayıs 1998, s.72-100.
- KAYNAK, Harun : “Ticari Repo ve Mevduat Hesaplarına Yürütülen Faizlerin Vergilendirilmesinde Yaşanan Karmaşa”, **Vergi Dünyası**, Sayı:233, Ocak 2001, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 02 Haziran 2006.
- KAYNAK, Harun : “Banka Kredi Giderlerinde Dönemsellik İlkesi ve Tahakkuk Esası Uygulamasında Karmaşa”, **Vergi Dünyası**, Sayı:229, Eylül 2000.
- KELECİOĞLU, M. Aykut : “Yıllara Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde İstihkakların Tahsil Edilmemesinin Yarattığı Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:125, Şubat 1999, s.114-116.
- KELECİOĞLU, M. Aykut : “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda Vergilerin Kanuniliği Prensibinden Sapmalar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:118, Temmuz 1998, s.47-55.
- KESKİN, Filiz : “Gelir Vergisi Kanununa Göre Ticari Kazancın Tanımı”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:130, Ekim 2003, s.59-68.

- KILDİŞ, Yusuf : “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, **Yaklaşım Dergisi (e-yaklaşım)**, Sayı:33, Nisan 2006, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006047967.htm>, 18.09.2006.
- KILINÇ, İlker : “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:233, Ocak 2001, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 01 Haziran 2006.
- KIRANOĞLU, Tülin : “Vergi Adaleti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:174, Mart 2003, s.129-143.
- KIRIKTAŞ, İlhan : “Bina ve İşyeri Kiralamaları Karşılığı Peşin Ödenen Kiralarda KDV ve Muhasebeleştirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:54-57.
- KIRKULAK, Berna : “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:132, Eylül 1999, s. 153-164.
- KIRLI, Halil : “Sermaye Piyasası Mevzuatında Gayrimenkul Sertifikaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:121, Ekim 1998, s.71-81.
- KIRLI, Halil : “Sermaye Piyasası Mevzuatında Banka Bonoları ve Banka Garantili Bonolar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:123, Aralık 1998, s.90-97.
- KIRLI, Halil : “Sermaye Piyasası Mevzuatında Katılma İntifa Senetleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:117, Haziran 1998, s.64-73.
- KOÇ, Selman : “Devlet Tahvili, Hazine Bonosu ve Eurobond Kazançlarının Vergilendirilmesinde 2006 Yılından İtibaren Uygulanacak Esaslar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:291, Kasım 2005, s.95-100.
- KORKUSUZ, Mehmet : “Vergi Reformu Yasası İle Getirilen Yeni Gelir Tanımının Uygulanması İle İlgili Bir Kavram Kargaşası ve Bu Uygulamanın Erteleme Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:132, Eylül 1999, s.39-43.

- KOYUNCU, Mesut : “Vergi Reformu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:218 , Ekim 1999, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 26 Temmuz 2006.
- KOYUNCU, Mesut : “Vadesi Gelmemiş Kredi Borcunun Dönem Sonu Değerlemesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:233, Ocak 2001, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.
- KÜÇÜK, Muzaffer : “Vergi Hukukunda Yorum” , **Vergi Dünyası**, Sayı: 205, Eylül 1998, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 15 Eylül 2006.
- KÜÇÜKÖZYİĞİT, Galip : “Vergileme Tartışmaları Bağlamında Elektronik Ticaretin Hukuksal Tanımı Ne Olmalıdır?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:174, Mart 2003, s.157-164.
- KÜÇÜKÖZYİĞİT, Galip : “Vergileme Tartışmaları Bağlamında Elektronik Ticaretin Hukuksal Tanımı Ne Olmalıdır?-II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:175, Nisan 2003, s.150-158.
- KÜÇÜKTOP, Sema, KÜÇÜKTOP , Muzaffer : “Vergi Hukukunda Tahakkuk ve Kesinleşme”, **Vergi Dünyası**, Sayı:177, Mayıs 1996, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 15 Temmuz 2006.
- MAÇ, Mehmet, TURUT, Şenol : “Topraktan Konut Ya Da İşyeri Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay ve Matrah”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91, Temmuz 2000, s.142-152.
- MAVRAL, Ülker : “Yabancı Ülke Kuruluşlarının İrtibat Büroları ve Vergilendirilmeleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:132, Eylül 1999, s.124-133.
- MEHTİBAY, Yaşar : “Türkiye’de Telif Hakları ve Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:116, Mayıs 1998, s.67-71.
- METİN,Kazım, GÜRBOĞA, Erkan : “Hisse Senetleri Kar Payı ve Alım – Satım Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:90, Mart 1996, s.57-77.

- MISIRLIOĞLU, İsmail : “Gelirin Tanınma Kuralları ve Küresel Hatalar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:175, Nisan 2003, s.113-130.
- NAZALI, Ersin : “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:292, Aralık 2005, s.207-213.
- OKTAYER Nagihan : “Kar Ve Zarar Ortaklığı Belgelerinin Hukuki Niteliği Ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu “, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:147, Aralık 2000, s.142-150.
- ÖĞÜN, İsmail : “Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:217, Eylül 1999, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 16 Haziran 2006.
- ÖNAL, İ. Barış : “Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:114, Haziran 2002, s.186-192.
- ÖNCEL, Mualla, AKKAYA, Mustafa : “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Yıllık Beyannameye Toplanması Üzerine Bir Başka Görüş –Vergi Hukukunda GVK m. 86 Somut Örneği Üzerinde Yorum”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:134, Kasım 1999,s.48-54.
- ÖNER, Mehmet : “Mal Teslimlerinde Ticari Kazanç Açısından Tahakkukun Anlamı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:234, Şubat 2001, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006.
- ÖRMECİ, Musa : “Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:154, Haziran 1994, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 06 Haziran 2006
- ÖRMECİ, Musa : “Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarından Elde Edilen Kar Paylarının Vergilendirilmesi” , **Vergi Dünyası**, Sayı: 161, Ocak 1995, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/> , 18 Temmuz 2006.
- ÖRMECİ, Musa : “Dar Mükellef Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:85, Eylül 1988, (Çevrimiçi) <http://www.Vergidunyasi.com.tr/> , 15 Haziran 2006.

- ÖRMECİ, Musa : “Dar Mükellef Kurumlarda Vergilendirme, Stopaj ve Kazanç Beyanı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:2, Şubat 1993, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930225.htm>, 20 Temmuz 2006.
- ÖZ, Erol : “Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24’üncü Maddesi: Dar Mükellef Kurumlarda Kaynakta Kesinti Suretiyle Vergileme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:130, Temmuz 1999, s.89-99.
- ÖZ, Erol : “İş Ortaklığının Tam Mükellefiyete Tabi Ortaklarının Ortaklıktan Elde Ettikleri Kar Paylarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:113, Şubat 1998, s.71-82.
- ÖZANDAÇ, Okan : “Gayrimenkullar Üzerine Reklam Alınması Suretiyle Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:139, Nisan 2000, s.118-123.
- ÖZDEMİR, Halit : “Limited Şirket Ortaklarının Dağıtılacak Kara Mahsuben Çektikleri Paralar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:123, Aralık 1998, s.36-40.
- ÖZEL, Salih : “Türk Vergi Sisteminde Gelir Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:165, Eylül 2006, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006098458.htm>, 07 Kasım 2006.
- ÖZEL, Salih : “Vergiye Doğuran Olay Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:145, Ocak 2005, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006098458.htm>, 07 Kasım 2006.
- ÖZKÖK, Servet, SEVGİ, Şuayip : “Yıllara Sari İnşaat, Onarım İşi Bitirilmeden Mükellefiyetin Sona Ermesi ve Vergilendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:107, Ağustos 1997, s.96-105.
- ÖZTÜRK, Bünyamin : “Devlet İç Borçlanma Senetlerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:113, Şubat 1998, s.31-38.
- PEHLİVAN,Osman, ÖZ, Ersan : “Türkiye’de Vergi Tabanının Genişletilmesi Sorunu “, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:146, Kasım 2000, s.143-154.

- PERÇİN, Necati : “Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde İşin Bitimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:113, Şubat 1998, s.60-64.
- SAĞLAM, Erdoğan : “Eurobondlardan Elde Edilen Faiz Gelirleri ile Alım-Satım Kazançlarının Vergilendirilmesi”,**Vergi Dünyası**, Sayı:303, Kasım 2006, s.23-27.
- SARAÇ, Osman : “Servet Vergilerinin İktisadi ve Mali Etkinliğine Bir Bakış”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:144, Aralık 2004, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004125029.htm>, 15 Temmuz 2006.
- SARAÇ, Osman : “İkrazatçılık Faaliyetleri Ve Vergileme “, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:140, Ağustos 2004, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004084724.htm>, 25 Ağustos 2006.
- SARILI, Mustafa Ali : “Ücretlerin Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:136, Ocak 2000, s.78-102.
- SARISOY, Taner : “İkrazatçılık Faaliyeti ve Vergi Kanunları Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:117, Haziran 1998,s.74-86.
- SAZAK, İsmail : “Zirai Kazançlarda Vergilemede Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:120, Eylül 1998, s.51-55.
- SEMERCİGİL, Murat : “Dar Mükelleflerin Ticari Kazançları ve Vergi Anlaşmalarında Türkiye”, **Vergi Dünyası**, Sayı:21, Mayıs 1983, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/> , 18 Temmuz 2006.
- SEVİĞ, Veysi : “Menkul Sermaye İradı Kavramı”, **Dünya Gazetesi**, 12 Eylül 1996.
- SEZER, Ekrem : “Gerçek Kişilerce Kurumlardan Elde Edilen Kar Paylarının Beyan Edilmesi”, **Vergi Dünyası** , Sayı:212, Nisan 1999, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, 22 Mayıs 2006.

- SOYDAN, Billür Yaltı : “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:119, Ağustos 1998, s. 98-118.
- SOYDAN, Billür Yaltı : “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:143, Ağustos 2000, s.151-167.
- ŞEKER, Sakıp : “Şahıs Şirketlerinde Kazancın Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:133, Ekim 1999, s.7-19.
- ŞENGÖZ, Yunus : “Sermaye Şirketlerinin Ortaklarına Emsaline Göre Düşük Faizle Ödünç Para Vermek Suretiyle Örtülü Kazanç Dağıtması Katma Değer Vergisine Tabi midir?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:125, Şubat 1999, s.11-22.
- ŞENOL, Tayfun : “Özel Dersanecilik Faaliyetinde Gelirin Elde Edilmesi ve Belgenin Düzenlenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:122, Ekim 1991.
- ŞENYÜZ, Doğan : “4444 Ve 4369 Sayılı Yasalar Çerçevesinde Diğer Kazanç ve İratlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:134, Kasım 1999, s.95-115.
- ŞİŞMAN, Bülent : “Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Vergileme İlkeleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:163, Temmuz 2006, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006078240.htm>, 10 Eylül 2006.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya : “Gelirin Tanımında Değişiklik ve Özel Kıyaslama Yöntemi”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:72, Aralık 1998, s.14-29.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya : “Gelir Vergisinde Matrah Belirleme Yöntemleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:133, Ekim 1999, s.109-118.
- TAYFUR, Ersin : “2005 Takvim Yılında Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Beyanı “, **Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, Sayı:27, Mart 2006, s.186-195.

- TERLEMEZ, Birol : “1982 Anayasası’nda Vergileme İlkeleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:100, Nisan 2001, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2001042558.htm>, 10 Haziran 2006.
- TIRIŞKAN, Necdet : “Kar Paylarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:108, Eylül 1997, s.25-31.
- TUĞLU, Ali : “Yeni Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Dar Mükellef Kurumların Vergileme Esasları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:301, Eylül 2006, s.57-62.
- TUNCER, Selahattin : “Vergi Kanunlarımızda İkametgah Kavramı (I)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:105, Mayıs 1990, (Çevrimiçi) <http://www.Vergidunyasi.com.tr/> , 28 Temmuz 2006.
- TUNCER, Selahattin : “Vergi Kanunlarımızda İkametgah Kavramı (II)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:106, Haziran 1990, (Çevrimiçi) <http://www.Vergidunyasi.com.tr/> , 28 Temmuz 2006.
- TUNÇEL, Ahmet Kamil : “Vergi Yüğü’nün Adil Paylaşımı: Bir Çözüm Önerisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:175, Nisan 2003, s.131-143.
- TÜRKER, Masum : “Serbest Meslek Hizmetlerinde KDV’nin; Bedelin Tahsil edildiği Tarihte Doğduğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:55, Yıl:1997.
- TÜRKİŞ, İbrahim : “Kar Kavramına Kurumsal Yaklaşım-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:158, Kasım 2001,s.81-85.
- TÜRKİŞ, İbrahim : “Sermaye Şirketlerinde Kar Dağıtımı ve Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:176, Mayıs 2003, s.13-35.
- UFUK, Mehmet Tahir : “Yabancı Sermayeli Kuruluşların Yabancı Ortaklarının Hisselerine Tekabül Eden Kar ve Temettünün Vergilendirilmesi ve Bunların Yurtdışına Transferlerine İlişkin Düzenlemeler” , **Vergi Dünyası**, Sayı:236, Nisan 2001, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/> , 18 Temmuz 2006.

- UĞURLU, Murat : “KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Mükelleflerde Vergiyi Doğuran Olay – II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:90, Haziran 2000, s.111-115.
- UĞURLU, Murat : “KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Vergiyi Doğuran Olay-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:89, Mayıs 2000, s.121-125.
- ULUDAĞ, Barış : “Kurumlarda Personele Ödenecek Temettü İkramiyelerinin Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:117,Haziran 1998, s.58-63.
- USLU, Ozan : “Vadesi Sonraki Döneme Sarkan Kredi Faizlerinin ve Faiz Gelirlerinin Vergisel Durumu”,**Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı:37, Ağustos 2006, (Çevrimiçi) <http://www.Yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006088362.htm>, 18 Eylül 2006.
- UZUNOĞLU, Muharrem : “2005 Yılında elde Edilen Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:295, Mart 2006, s.94-98.
- ÜLGEN, Soner : “Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Esası”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:109, Ocak 2002, s.68-71.
- ÜNAL, Noyan Alper : “Gelir Vergisi Uygulamasında Emsal Kira Bedeli Esası”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:3, Mart 2004, s.90-95.
- ÜREL, Gürol : “Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesi”,**Mükellefin Dergisi**, Sayı:128, Ağustos 2003, s.18-31.
- YALÇIN, Hüseyin : “Vadesi Gelmemiş Devlet Tahvili Hazine Bonusu Ve Özel Kesim Tahvilleri İçin Dönem Sonlarında Faiz Tahakkuku Yapılacak mı?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:104, Mayıs 1997, s.38-40.
- YANIK, Zeki : “Serbest Meslek Hizmetlerinde KDV Yönünden Vergiyi Doğuran Olay”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:35, Kasım 1995, (Çevrimiçi)<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199511658.htm>, 18 Eylül 2006.

- YERCİ, Cahit : “Kişisel Tasarruflar, Sermaye Gelirleri Ve Vergileme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:93, Haziran 1996, s.16-29.
- YILDIRIM, A. Ercan : “İkrazatçılık Ve Tefecilik Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi “, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:105, Eylül 2001, s.235-242.
- YILDIZ, A. Murat : “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Hesaplanması ve Beyanı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:124, Ocak 1999, s.63-75.
- YILDIZ, A. Murat : “Yurt Dışında Çalışan Vatandaşlarımızın Dar Mükellefiyet Kapsamında Değerlendirilmesi ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:115, Nisan 1998, s.51-56.
- YILDIZ, A. Murat : “Futures ve Opsiyon İşlemlerinin Vergisel Boyutu-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:97, Ekim 1996, s.85-101.
- YILDIZ, Habib : “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:255, Kasım 2002.
- YILMAZ, Güneş : “Vergilemede Adalet Nasıl Sağlanabilir?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:184, Şubat 2004, s.144-151.
- YILMAZ, Recep : “Yabancılara Ait İrtibat Bürolarının Vergilendirme Alanına Girmeleri Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:99, Aralık 1996, s.56-61.
- YILMAZSOY, Murat : “2005 Yılında elde Edilen Gelirlerin Toplanması ve Beyanı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:295, Mart 2006, s.99-112.
- YUMUŞAK, Halil İbrahim : “Vergi Ziyatı Cezası İle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararının Yarattığı Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:292, Aralık 2005, s.26-29.

DİĞER KAYNAKLAR

- : **Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi**, Milliyet Gazetecilik A.Ş., 9.Cilt, 15.Cilt.
- : **Ticaret Mevzuatı**, Lebib Yalkın Yayınları, Seri: XVII, Cilt:XVII/1.
- ÖZDAMAR, Muhlis : **Türk Vergi Sisteminde Gerçek Kişi Dar Mükelleflerin Vergilendirilmesi**, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, İstanbul, 1999.
- : T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, **Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve Sağlık, Aile, Çalışma ve Sosyal İşler ve Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (1/697)**, (Çevrimiçi) <http://www.vergiturk.com/4697gerekce.htm>, 23 Haziran 2006.
- : 10.06.1949 Tarih ve 7229 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 10.05.1969 Tarih ve 13195 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 14.03.1973 Tarih ve 14470 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 27.12.1980 Tarih ve 17203 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 30.07.1981 Tarih ve 17416 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 06.10.1983 Tarih ve Mükerrer 18183 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 09.05.1985 Tarih ve 18749 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 18.03.1986 Tarih ve 19051 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 31.07.1992 Tarih ve 21301 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 27.06.1994 Tarih ve Mükerrer 21973 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 19.01.1996 Tarih ve 22528 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 06.03.1998 Tarih ve 23728 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 27.12.1998 Tarih ve 23566 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 23.03.2000 Tarih ve 23998 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 07.10.2001 Tarih ve 24458 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 20.10.2005 Tarih ve 25972 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 01.11.2005 Tarih ve Mükerrer 25983 Sayılı **Resmi Gazete**.
- : 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı **Resmi Gazete**.

- : www.alomaliye.com
- : www.danistay.gov.tr
- : www.egm.org.tr
- : www.gib.gov.tr
- : www.malihaber.com
- : www.oecd.org
- : www.spk.gov.tr
- : www.vergidunyasi.com
- : www.vergiturk.com
- : www.yaklasim.com.tr