

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU

GELİR VERGİSİNDE
GELİRİN TOPLANMASI ve AİLE REİSİ BEYANI

(Yüksek Lisans Tezi)

Hazırlayan
Arş. Gör. Recep NARTER

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Burhan CEYHAN

İzmir 1992

GİRİŞ

Vergi ödeme gücüne ulaşmak ve vergileme prensiplerine uygun bir vergilendirmeyi sağlamak bakımından; gerek vergi konusunun kavranması, gerekse mükelleflerin kişisel ve ailevi durumları ile gelirin kaynağı ve tutarına göre farklı vergilendirme yapılabilmesine olanak tanıyan gelir vergisi, çağdaş vergi sistemleri içinde büyük bir pay ve role sahiptir. Uygulama açısından gerekli koşulların etkinliği ölçüsünde başarı sağlama şansı bulunan gelir vergisi Türk vergi sistemi içerisinde de önemli vergilerden birini oluşturmaktadır.

Beyan esasına dayanan Türk gelir vergisi sisteminde, bir gerçek kişinin bir vergilendirme döneminde elde ettiği tüm kazanç ve iratların toplamı üzerinden artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesi genel ilke olarak benimsenmiştir.

Vergi mükellefiyetinin gerçek kişiden hareketle belirlendiği Gelir Vergisi Kanununda, vergilemenin esas itibariyle bireysel bazda olacağı öngörülmekle birlikte, en küçük sosyal birim olan aile birliği yönünden, bu esastan sapılarak, ailenin ekonomik gücü temel alınmıştır. Kısaca gelir vergisinde gerçek kişi ve aile birliği olmak üzere iki muhatap bulunmaktadır.

Bu çalışmanın konusunu, gerçek kişilerin ve gerekse aile birliğinin gelirinin yıllık beyanname ile bildirdilmesinde uygulanan ve Gelir Vergisi Kanununda, "gelirin toplanması", "toplama yapılmayacak haller", "ihtiyarî toplama" ve "aile reisi beyanı" başlıkları altında yer alan düzenlemeler oluşturmaktadır.

Oldukça çetrefil ve karışık görünen bu düzenlemelerin, özellikle beyanname verme zamanında uygulamada ortaya çıkardığı sıkıntı ve sorunlar, hatta vergi idaresinin hatalı sayılabilecek uygulamaları konunun nedenli önemli olduğunu göstermeye yeter sanırız.

Bir yüksek lisans tezi olarak hazırlanan bu çalışmada, konuyu üç bölüm halinde incelemeyi uygun bulduk.

Konunun teorik çatısını kurabilmek amacıyla, vergileme açısından gelir kavramını incelemeye çalıştığımız birinci bölümde;

ekonomik ve malî bakımdan gelirin ne anlama geldiğini, Gelir Vergisi Kanunu yönünden gelirin ne şekilde kavrandığını, sınırlarını ve özelliklerini belirlemeye çalıştık ve ayrıca gelirin vergilendirilmesinde uygulanan sistemlere kısaca değinmeyi yerinde gördük.

İkinci bölümde; gelir unsurlarının toplanması ve beyanında uyulacak ana kuralı ve bu kuralın istisnası niteliğindeki toplama yapılmayan durumlar ve ihtiyarî toplama uygulamalarını, uygulama örnekleri ile de tamamlayarak açıklamaya çalıştık.

Aile reisi beyanını ele aldığımız üçüncü bölümde ise; aile gelirlerinin hangi yöntemlerle vergilendirildiği, Gelir Vergisi Kanunundaki düzenleme ve aile reisi beyanının gerekçesi, aile reisi beyanına ilişkin maddede sözü edilen kavramları, aile reisi beyanında uyulacak esaslar, aile reisi beyanının geçerli olmadığı durumlar ve birleştirilmeyecek iratlar incelendikten sonra, aile reisi beyanı ile tartışmalı olan bazı konuları, aile reisi beyanı ile ilgili diğer konular başlığı altında ele alma ve konuyu somutlaştırmak amacıyla uygulama örneklerine yer verme gereğini duyduk.

Nihayet aile reisi beyanı uygulamasının değerlendirilmesini de yaptıktan sonra, vardığımız sonuçla çalışmamızı tamamladık.

Bu çalışmanın " mutlak iyi " olduğu asla söylenemez. Amacımız o yönde olmaktır.

GELİR VERGİSİNDE GELİRİN TOPLANMASI VE AİLE REİSİ BEYANI

BİRİNCİ BÖLÜM VERGİLEME AÇISINDAN GELİR

I- GELİR KAVRAMI

XIX. yüzyılın ortalarına kadar mülk sahibi olmak genellikle vergi ödeme gücünün kanıtı sayılıyordu. Ancak bu yüzyılın yarısından itibaren söz konusu anlayış biçimi gelire doğru yön değiştirmiş bulunmaktadır.¹ Günümüzde vergi ödeme gücünün en yaygın ölçüsü ve başlıca göstergesi kabul edilen gelir, vergi bakımından üzerinde en çok durulan bir ekonomik olgudur.²

Hemen belirtelim ki, ileri kapitalizm devrinin bir eseri ve aynı zamanda da karakteristik bir ifadesi³ olarak nitelenen gelir vergisinin, etkin ve adaletli bir şekilde uygulanabilmesi, her şeyden önce gerçekçi bir gelir kavramının geliştirilmesine bağlıdır. Bu açıdan, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, ülkenin sosyal ve ekonomik yapısına uygun olmayan bir gelir kavramının vergi kanunlarında yer alması, vergi uygulamasında etkin sonuçların alınmasını güçleştirir.⁴ Fakat, gelir vergisinde gerek verginin

-
1. LAUFENBURGER, Henry (Çev. İ. Hakkı ÜLKEMEN): Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi, C.I, Ankara 1967, s. 139.
 2. BULUTOĞLU, Kenan: Kamu Ekonomisine Giriş, Devletin Ekonomik Bir Kuramı, İstanbul 1988, s. 417. AKDOĞAN, Abdurrahman/KIZILOĞLU, Şükrü/EYÜPGİLLER, Saygın: Türk Vergi Sistemi, Ankara 1987, s. 60.
 3. NEUMARK, Pritz: Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teorisi-Tarihçe-Pratik, İstanbul 1946, s. 3.
 4. NEMLİ, Arif: Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası, İstanbul 1979, s. 118.

konusunu gerekse verginin matrahını teşkil eden ve kanunun, hukuki bakımdan somut olarak saptaması gereken ekonomik bir olgu olarak gelir,⁵ kapsam ve sınırlarının belirlenmesi bakımından bazı güçlükleri de beraberinde taşımaktadır. Acaba vergilemeye esas alınacak gelir hangisidir? Vergi ödeme gücünün göstergesi olarak, gelirin ne olduğunu ve nelerden oluştuğunu belirleyecek tam bir tanım yapmak olanağı var mıdır? İşte vergi kapsamına alınacak gelirin ne olduğunun belirlenmesi açısından, özellik taşıyan bir konu olarak öncelikle gelir kavramı üzerinde durmak gereklidir.

A) EKONOMİK AÇIDAN GELİR

Gelir yapısı itibariyle ekonomik bir kavramdır. Bu nedenle ekonomi öğretisinde değişik açılardan incelenen (nominal gelir-reel gelir, net gelir-brüt gelir vb.) gelir kavramı hakkında, son yüzyıl içinde başlıca iki teori⁶ geliştirilmiştir. Temelde birbirine zıt iki tip oluşturdukları söylenebilecek bu teorilerden ilki kaynak teorisi (Quellentheorie), ikincisi net servet artışı (Reinvermögenzugangsheorie) teorisidir.⁷

5. **SCHMÖLDERS**, Günter: (Çev. Salih TURHAN): Genel Vergi Teorisi, 4. Baskı, İstanbul 1976, s. 85.

6. Ayrıca gelir kavramını tüketim ile eşdeğer sayanlar da çıkmıştır. Özellikle A.B.D. de Fischer ve Seligman, İtalya'da da Flora ve Eunaudi tarafından savulan bu görüşe göre; vergi borcunun temelini oluşturan gerçek gelir, tasarruf değil aksine gelirin tüketime ayrılan kısmıdır. Ayrıntılı bilgilere ve eleştirilere için bkz. **BULUTOĞLU**, Kenan: Vergi Politikası, İstanbul 1962, s. 57-58; **CEYHAN**, Burhan : Vergi Muhasebesi Yönünden Gelir, Ankara 1975, s. 24-25; **NEUMARK**, s. 23-24.

7. **TIPKE** Klaus: Steuerrecht, Ein Systematischer Grundriss, 9. Auflage, Köln 1983, s. 148; **BULUTOĞLU**, kaynak teorisini, akım nazariyesi-akım olarak gelir, net servet artışı teorisini ise gerçekleşme nazariyesi gerçekleşen gelir şeklinde isimlendirmektedir. Bkz., **BULUTOĞLU**, Kenan: Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, İstanbul 1976, s. 65; **BULUTOĞLU**, Kenan: Türk Vergi Sistemi Dersleri, İstanbul 1982, s. 31.

1- Kaynak Teorisi

İlk olarak Alman ekonomistlerinden Von Hermann tarafından ileri sürülen ve Fuisting tarafından geliştirilen kaynak teorisi,⁸ gelirin insanî veya maddi bir kaynaktan ortaya çıkması, yeterli ölçüde uzun bir zaman devresi içinde tekrarlanması, kaynağın devamlı olması gibi bazı özellikler taşımaktadır.⁹ Bu teoriye göre gelir, devamlı bir kaynaktan düzenli ve sürekli şekilde sağlanan varidatı,¹⁰ farklı bir yaklaşımla kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini (= emek, sermaye, girişim, doğal kaynaklar) üretim sürecine sokmaları sonucu elde edilen değerler akımını (sırasıyla ücret, faiz, rant ve kâr) ifade eder.¹¹

Görülüyor ki bu teori gereğince kaynak ve gelir sürekli bir nitelik taşımalıdır. Bu anlamda, menkul ve gayrimenkul bir sermayeye sahip olmak, bir girişim veya meslek sahibi olmak devamlı bir kaynak, ticaret kazançları, tarımsal kazançlar, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları da gelir niteliğinde sayılır. Bu durumda arasına ortaya çıkan ve geçici özellik taşıyan kazançlar ve yine ekonomide gelir aktarması (= transfer) denilen; bağış, miras, piyango vb. yollarla elde edilen, bir üretim etkeninin üretime konmasının karşılığı olmayan değerler ve varlıklar gelir kavramına girmez.¹² Bunun yanısıra, üretim etkeninin stok değerindeki

8. Bu teorinin savunucuları arasında; Philippovich, Wagner, Plehn, Papi, Allix, Bocquet gibi yazarlarda vardır. Bkz. **AKDOĞAN**, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Ankara 1989, s.NEUMARK, 22.

9. **LAUFENBURGER**, Henry: (Çev. Bedi N. F.FEYZİOĞLU/Süleyman BARDA): Mukayeseli Maliye, İstanbul 1956, s. 138-139.

10. **NEUMARK**, 23; **TIPKE**, 148; **TURHAN**, Salih: Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul 1987, s. 130.

11. **BULUTOĞLU** (Dersler), 31; **HEREKEMEN**, Aykut: Genel Vergi Kuramı, Ankara 1976, s. 116; **ULUATAM**, Özhan: Kamu Maliyesi, 4. Baskı, Ankara 1991, s. 254.

12. **BULUTOĞLU** (Dersler), 32.

artışlar (nüfus artışı nedeniyle bir arsanın değerinin artması gibi), diğer bir deyişle geliri sağlayan kaynağın kendi değerindeki değişimler de bu görüşe göre gelir sayılmamaktadır.¹³

Öte yandan bu teoriye göre, gelir sağlayan kaynakların üretime konmasının karşılığı olan değerler akımı, ister para ister mal olarak elde edilsin gelir sayılmaktadır. Bu nedenle üretim etkenlerinin sahipleri, bu kaynakları, kendilerinin tükettikleri mal ve hizmetlerin üretiminde kullansalar (çiftçinin bir kısım ürünlerini kendi ihtiyacı için ayırması, kişinin kendi evinde oturması vb.) elde ettikleri değerler gelir sayılır. Basit bir anlatımla, kişinin varlıklarından veya emeğinden kendi kullanımı için ekonomik fayda oluşturması yani öz tüketim, bu görüşe göre gelir kapsamına girer.¹⁴

Ayrıca geliri, kaynağı tüketmemek koşuluyla elde edilen değerler akımı olarak kabul eden bu görüş, onu sağlayan kaynakların korunması¹⁵ için gerekli giderlerin (amortisman, emeklilik ve diğer sigorta giderleri gibi) net olmayan gelirden indirilmesini kabul etmektedir.¹⁶

Belirtmek gerekirse, gelir vergisi kanunları, geliri süreklilik ve kaynak gibi kriterlere¹⁷ dayanarak sınırlarını daraltan bu teoriye göre ortaya çıkar, dar anlamda gelir kavramının etkisi altında kalmışlardır.

13. **BULUTOĞLU** (Ekonomi), 489; **HEREKEMEN**, 116.

14. Ayrıntılı bkz. **BULUTOĞLU** (Ekonomi), 490; **NEMLİ**, Arif: Kamu Maliyesine Giriş, 2. Baskı, İstanbul 1984, s. 122-123; **BULUTOĞLU** (T. Vergi Sistemi), 67.

15. Vergi ödeme yeteneğinin derecesi de esas itibarıyla bu kaynakların korunup bakılmasına bağlıdır. Devlet gelirden bir pay istemeden evvel kaynakların korunmasına ve gelişmesine olanak sağlayacak tedbirleri almalıdır. Bkz. **LAUFENBURGER**, Henry (Çev. İsmail ÖZÜT): Mali İktisat ve Mali Kanunlar, 1961, s. 9.

16. **BULUTOĞLU** (Dersler), 32.

17. Ne var ki, hangi gelirlerin belli bir kaynaktan sürekli şekilde çıktığı konusundaki uyumsuzlukların çözümü kolay değildir. Bu konudaki eleştiriler için bkz. **AKDOĞAN**, 193; **NEUMARK**, 25.

2- Net Servet Artışı Teorisi

Gelirde net (safi) bir servet artışı olmak niteliğini arayan bu teori Georg Von Schanz tarafından kurulmuş ve Schaeffe, B. Moll, Gobbi, Haig ve H. C. Simons gibi yazarlarca da savunulmuştur.¹⁸ Schanz'a göre, belli bir devrede kişinin hukuki tasarrufu altına giren her şey; "her türlü net hasıllar, üçüncü şahıslar tarafından yapılan parasal ödemeler veya para ile ölçülebilen hizmetleri, bütün bağışlar, miras hisseleri ve piyango ikramiyeleri ile her türlü konjonktürel kazançlar toplamından, gerekli amortismanlar, borç faizleri ve zararlar ile ilgili indirimler yapıldıktan sonra kalan kısım" gelir olarak kabul edilir.¹⁹

Bu yaklaşıma uygun düşen ve Haig tarafından ileri sürülen tanıma göre, "iki zaman arasında bir kimsenin ekonomik gücünde meydana gelen artışın para olarak değeridir ve bu artış iki ayrı kısımdan oluşur: tüketim ve net servet birikimi".²⁰ Henry Simons'a göre kişisel gelir ise, "ilgili devrenin başı ve sonu arasında tüketilen hakların değeri ve mülkiyet hakları toplamındaki değişimin matematik toplamıdır".²¹

Bu anlamda, kişinin varlıklarının değeri aynı kalmak koşuluyla bir dönemde elde ettiği ek satın alma gücü sayılan gelir, hesaplama biçimi açısından şöyle formüle edilebilir:

Gelir= Dönem tüketimi + (Dönem sonu servet - Dönem başı servet)²²

18. Bkz. NEUMARK, 24; TIPKE, 148, dn. 17; CEYHAN, 24.

19. SCHMÖLDERS, 86; ŞENVELİ, Ziya: Alman Gelir Vergisi Mevzuatı ve Tatbikatı, Ankara 1959, s. 2.

20. BULUTOĞLU (Politika), 59; ERGİNAY, Akif: Kamu Maliyesi, 13. Baskı, Ankara 1990, s. 87.

21. BULUTOĞLU (Politika), 59; NEMLİ (Maliye), 120.

22. ULUATAM, 252; Aynı yönde bkz. HEREKMAN, 116; ERGİNAY, 87.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bu teoriye göre gelir, kaynak teorisinin gelir kavramına kıyasla çok daha geniş anlamda ele alınmakta ve diğerinden iki bakımdan ayrılmaktadır: İlk olarak burada, tüketilen yada servete katılan unsurların nasıl elde edildiği üzerinde durulmamakta, devamlılık gösteren kaynaklardan elde edilenlerin yanında, sürekli ve belirli olmayan zamanlarda arızı ve tesadüfi şekilde sağlanan değerler de gelir sayılmaktadır. Diğer bir deyişle, karşılıksız (ivazsız) zenginleşmeler ve herhangi bir tüketim etkeni sunmaksızın elde edilen değerler (transferler) gelir kabul edilmekte, böylece miras, bağış, kumar ve piyango gibi yollardan sağlanan değerler bu anlayışa göre gelir kavramına girmektedir. İkinci fark da, sermayenin değerinde meydana gelen artışların (=capital gains, sermaye kazançları) gelir sayılmasıdır.²³ Kaynak teorisinin dar anlamli gelir kavramı ise bu değerleri kapsamamaktadır.²⁴

Görülüyor ki, kaynağı ne olursa olsun tüketim ve servet anlayışı, bu teoriye göre gelir kavramının temelini oluşturmaktadır. Ancak ilke olarak açık ve kesin olarak görülen gelirin bu geniş tanımlaması, gerçekte, çeşitli kavramsal güçlükler²⁵ ve uygulama sorunları doğurabilecek niteliktedir. Herşeyden önce, ekonomide

23. Böyle bir görüş vergilendirme yeteneği kavramını genişletmekte ve bunu kişinin dönem içinde kullandığı gelire değil, kişinin potansiyel satın alma gücüne teşmil etmektedir. Bkz. **BROCHIER**, Hubert/**TABATONİ**, Pierre (Çev. Adnan ERBAŞ): Mali İktisat, İstanbul 1971, s. 211.

24. Bkz. **BULUTOĞLU** (Dersler), 33; **TURHAN**, 131; **ULUATAM**, 252; **TIPKE**, 148, **AKSOY**, Şerafettin: Vergi Hukuk ve Türk Vergi Sistemi, 2. Baskı, İstanbul 1989, s. 171.

25. **NEUMARK**'a göre, "Geliri bu şekilde anlamak vergi hukuku yönünden yararları kabul edilmekle beraber, aşırılığa neden hazırlamak ve gelirin bir çok niteliğini görmemezliğe gelmektedir". Bkz. **NEUMARK**, Fritz: Genel Ekonomi Teorisi, İstanbul 1948, s. 373.

meydana gelen devamlı fiyat değışiklikleri karşısında, servet birimlerinin, özellikle menkul ve gayrimenkul malların değer artışlarının -herhangi bir satış olmaksızın- doğrudan doğruya tahmini ve takdiri, idare bakımından yenilmesi olanaksız güçlülere neden olur.²⁶ Öte yandan, tesbiti olanaklı olsa bile servetteki değer artışlarının servet sahibinin potansiyel (gerçekleşebilecek olanak halinde) bir geliri olarak gözönünde bulundurulmak istenmesi, bu malların sahiplerinin ellerine gerçek bir geliri geçmemiş olmasından dolayı büyük vergileme zorlukları çıkarır.²⁷

Bu gelir kavramının ortaya çıkardığı ikinci güçlük ise, belli bir dönemde tüketime ayrılan harcamalar tutarının hesaplanmasına ilişkindir. Tüketim kavramına, piyasadan satın alınarak tüketilen mal ve hizmetler kadar, kişinin kendi varlıklarından ve emek gücünden sağlayıp kullandığı mal ve hizmetler de (öz tüketim) dahildir. Bu nedenle gelir sahibi istese bile yıl içindeki tüketim tutarını, tanımlama belirsizlikleri yüzünden hesaplayamaz.²⁸ Kaldı ki, döneme ilişkin tüketim tutarının idarece kontrol ve denetimi de altından kalkılacak kolay bir iş değildir.

Kısaca belirtmek gerekirse bu teori, kaynak teorisine göre daha mantıklı olmakla beraber, gelir vergisine esas teşkil edecek kanuni unsur bu kavram ile formüle etmek, servetteki net artışın hesap ve tesbiti yönünden ortaya çıkacak sorunlar dolayısıyla, uygulama bakımından olanaksız sayılabilir.²⁹ Nitekim Almanya ve

26. **BULUTOĞLU** (T.Vergi Sistemi), 68, **TURHAN**, 132.

27. **ERGİNAY**, 88; **NADAROĞLU**, Halil: Kamu Maliyesi Teorisi, 6. Baskı, İstanbul 1985, s. 403.

28. **BULUTOĞLU** (Dersler), 33-34; Ayrıntılı bilgi ve eleştiriler için bkz. **ULUATAM**, 252-254; **BROCHIER/TABATONI**, 209-210.

29. **SCHMÖLDERS**, 86.

kısmen de İsviçre'de yapılan ve başarılı olmayan denemeler,³⁰ bu teorinin yalnız başına uygulanma şansının çok az olduğunu göstermiştir.

Bütün bu nedenlerden ötürü "tüketim artı net servet artışı" kavramı, vergileme amaçları için gelirin belirlenmesine esas alınmamıştır. Uygulamada genellikle sentez yapılarak, her iki teorinin bir dereceye kadar konbinozonu olan karma bir esastan hareket edilmiştir. Ne var ki, bu birleştirme işlemi adı geçen teorilerin gözönüne alınma oranı, zamana ve ülkelere göre değişmiştir. Örneğin İngiltere'de kaynak teorisine dayanıldığı halde, Fransa, Almanya, İsviçre ve Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerin uygulamasında, net servet artışı teorisine öncelik verilmiştir.³¹

B) MALİ ANLAMDA GELİR

Ekonomik açıdan gelirin sınır ve kapsamı ne olursa olsun, mali bakımdan gelirin ne olduğunun gereği gibi açıklanması ve çerçevelenmesi gereklidir. Kaldı ki, ekonomik bakımdan gelir kavramı üzerinde tam bir anlaşma olsaydı bile yine de bir vergi kavramı olmak yönüyle, mali anlamda gelirin belirlenmesi gerekirdi. Çünkü vergi hukuku kendi ihtiyacına göre, ekonomideki kavramları şu veya bu şekilde farklı olarak ele alabilir.³²

30. **SAYÂR**, S. Nihad: Kamu Maliyesi, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, C.I, 5. Baskı, İstanbul 1975, s. 213.

31. Bkz. **NEUMARK** (Gelir Vergisi), 25; **LAUFENBURGER** (Maliye), 138; **SAYÂR**, 213; **TURHAN**, 194, **PEHLİVAN**, Osman: Kamu Maliyesine Giriş, Trabzon 1989, s. 79.

32. **NUEMARK** (Gelir Vergisi), 21.

Vergileme açısından amaç, olanak ölçüsünden adil bir şekilde en çok hasılat sağlayacak vergi mekanizmasının yaratılmasıdır. Amaç bu olunca, kişilerin vergi karşısındaki durumlarının adil bir şekilde dikkate alınması ve mali güçlerine göre vergilendirme yapılması zorunludur. Bu zorunluluk, gerek kaynak gerekse net servet artışı teorilerini bir arada uygulamaya yönelik ağırlık kazanmasına neden olmuştur; sürekli ve arızı nitelikteki gelirleri vergilendirici bu yaklaşım da "mali anlamda gelir" kavramını³³ ortaya çıkarmıştır. Gerçekten de vergi hukuku tamamen kendine özgü bir gelir anlayışına sahip bulunmakta, gelir ve sermaye unsurlarının belirlenmesinde kendine özgü yöntemler kullanmaktadır.³⁴

Yukarıda belirtildiği gibi, kısmen kaynak teorisini kısmen de net servet artışı teorisini birleştirmek suretiyle, mali anlamdaki gelir kavramını belirlemeye çalışan çağdaş devletlerin gelir vergisi kanunları, geliri genel ve kapsamlı bir şekilde tanımlamamaktalar, aksine vergiye tabi gelir türlerini ayrı ayrı saymak yoluyla (casuistique yöntem),³⁵ toplam ödeme gücünü sağlam esaslara dayanarak saptamayı amaçlamaktadırlar.³⁶

33. **TUNCER**'e göre, mali anlamda gelir kavramı, ekonomik gelir kavramından bütünüyle farklı olduğu gibi, daha somut ve vergileme amacına uygun bulunmaktadır. İki kavram arasında özdeşlik aramaya gerek yoktur. **TUNCER**, Selahattin: Vergi Uygulamaları, 5. Baskı, İstanbul 1984, s. 58; Aksi görüş için bkz. **CEYHAN**, 33.

34. **AKDOĞAN**, 194-195.

35. **NADAROĞLU**, 403; **TURHAN**, 133; **AKDOĞAN**, 195.

36. Ne var ki hukuki bakımdan kesin olarak saptanabilen bu gelir türleri vergilemede uygulanan indirimler ve götürü ornalar dolayısıyla vergi yükümlülerinin ekonomik gücünü son derece farklı yansıttıkları için gelir vergisi bir nevi, "sınıf vergisi" haline geldi; bir çiftçi ile bir ticaret erbabının veya bunlar ile bir ücretlinin tabi olduğu vergileme karşılaştırıldığında ortaya çıkan bu durum kanun koyucunun iradesinden değil, aksine vergi tekniği tarafından oluşturulan bir sonuçtur. **SCHMÖLDERS**, 86-87.

Bu noktada öncelikle, izafi veya adfedilen gelirlerin (=imputed income, das zurechenbare Einkommen) mali anlamda gelir kavramına dahil olup olmadığı konusunda durmak gerekir. İzafi gelir, mal ve hizmetlerin öztüketimi (kendi evinde oturmak, ev hizmetleri vb.) ile dayanıklı tüketim mallarının (mobilya, otomobil vb.) sağladığı faydaları kapsamaktadır.³⁷ Hemen belirtelim ki, kişilerin piyasa ile alış veriş ilişkisi kurmaksızın varlıklarından veya emeğinden, kendi kullanımları için ekonomik fayda yaratması (öztüketim), her iki teoriye göre gelir kapsamına girdikleri halde, gelir vergisi kanunlarında genellikle vergilendirilebilir gelir sayılmamaktadır.³⁸ Özellikle hizmetlerin öztüketiminin (örn. ev kadınlarının çalışmasını) değerini³⁹ yahut, mobilya, otomobil gibi dayanıklı tüketim mallarının sağladığı faydaları tesbit ederek gelir vergisine tabi tutmak da imkânsızdır.⁴⁰ Sadece bazı ülkelerde, bir kimsenin kendi evinde oturmasından sağladığı fayda ve çiftçinin öztüketimi, izafi gelir olarak vergi matrahına alınmaktadır.⁴¹

Diğer yandan, gelir getiren sermayenin kendi değerindeki artışında (=capital gains) gelir olarak kabul edilmesi gerektiği görüşü belli ölçüde de olsa vergi kanunlarına girmiştir.⁴² Değer

37. Amerikalı ekonomist Marsh, izafi veya atfedilen geliri, "yükümlünün sahip olduğu ve kullandığı sürekli malların veyahut yükümlünün bizzat kendi yararına icra ettiği faaliyetlerden ileri gelen mal ve hizmetlerin temin ettiği haz akımı" şeklinde tanımlamıştır. Bkz. **NEUMARK** (Gelir Vergisi), 26.

38. Öztüketimin vergilendirilmemesi kişilerin izafi gelir sağlamalarını özendirir. Aile reisi kirada oturmak yerine ev sahibi olmayı ve kendi evinde oturmayı, hizmetçi tutmak yerine karısını evde çalıştırmayı yeğler. **BULUTOĞLU** (Ekonomi), 490.

39. Eğer bunlar vergilendirilirse boş zamanlarında vergilendirilmesi gerekir; çünkü bu, çabanın yerini alan en kıymetli maldır. **BROCHIER/TABATONI**, 210.

40. **NEUMARK** (Gelir Vergisi), 27; Ayrıntılı bilgi için bkz. **ULUATAM**, 253-254.

41. **TURHAN**, 134; **BULUTOĞLU** (Dersler), 35.

42. Sermaye artışı kavramı ve bunların vergilendirilmesine ilişkin başlıca sistemler hakkında bkz. **BULUTOĞLU** (Politika), Fasıl 6, s. 104-118.

artışı vergilendirmesi⁴³ ile, sahibinin şahsi emeği olmaksızın, belirli gelişmeler sonucunda (örn. nüfus artışı, fiyat değişiklikleri vb.) sermaye veya servet değerinde, artışların meydana geldiği halleri kavranır.⁴⁴ Ancak belirli dönemlerde meydana gelmedikleri için geçici veya devamsız nitelikte olan ve net servet artışı teorisine uygun düşen değer artış gelirleri (=Zuwachsgewinneinkommen), vergi kanunlarında daha çok gerçekleşmiş yani para olarak elde edilmiş olmaları halinde vergilendirilmektedir. Ancak bu kural, işletmelere kıyasla gerçek kişilerde çok daha sınırlı olarak uygulanabilmekte; menkul ve gayrimenkullerin değerlerinde meydana gelen artış, ancak söz konusu varlıkların iktisabı ile satışı arasında belli bir sürenin geçmesi halinde vergilendirilmektedir.⁴⁵

Bunun yanısıra üretim sürecine herhangi bir ekonomik etken sokmaksızın sağlanan değerler (=Transfer, Übertragungseinkünfte), kaynak teorisinin dar anlamda gelir yaklaşımına uygun olarak gelir vergisi kanunlarında vergiye tabi gelir olarak değerlendirilmemekte ve bu yoldan elde edilen satın alma gücü, uygulamada genellikle başka özel bir vergi (Örn. Veraset ve İntikal Vergisi) ile yükümlü kılınmaktadır.⁴⁶

43. CEYHAN'a göre özellikle para değerinin düşmesine bağlı olan fiyat yükselmeleri nedeniyle, sermaye içindeki ekonomik değerlerin parasal kıymetlerinin artmasının gelir sayılarak, gerçek olmayan bu artıştan vergi alınması, bir tür saklı vergi formülüdür ve aslında gelir diye sermaye vergilendirilmektedir. **CEYHAN**, 39.

44. **HALLER**, Heinz (Çev. Salih TURHAN): Maliye Politikası, Teorik Esasları ve Temel Prensipleri, 2. Baskı, İstanbul 1985, s. 22.

45. **TURHAN**, 135; **ERGİNAY**, 90; **BULUTOĞLU** (Politika), 59.

46. **BULUTOĞLU** (Dersler), 35.

C) GELİR VERGİSİ KANUNUMUZA GÖRE GELİR

Bu başlık altında Gelir Vergisi Kanunumuz (GVK.) yönünden gelir kavramını⁴⁷ kanunun "Verginin Mevzuu" başlığı altında yer alan 1 inci ve 2 inci maddelerinin, verginin konusunu oluşturan gelir ve gelirin unsurlarına (gelir türleri) ilişkin hükümleri çerçevesinde ele alacağız.

1- Genel Olarak

Gelir Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin "Gelir Vergisine" tabi olduğu belirtilmiş ve "Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde ifade olunmuştur.

Görülüyor ki kanun 1 inci maddesinde, vergi konusunun belirlenmesinde dayanılacak temel ilkeler ve gelir kavramının kanuni niteliklerine göre ne şekilde kavranılacağı belirtilmekle⁴⁸ birlikte, gelir kavramını kapsam itibariyle yeterli kesinlikte belirleyecek bir tanıma yer verilmemiştir.⁴⁹

47. İngiltere, Fransa, Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri gibi bazı yabancı ülkelerdeki gelir kavramı ve gelir unsurları hakkında bkz. **CEYHAN**, 50-57; **KIZILLOT**, Şükrü: Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, C.I, Ankara 1989, s. 10-13.

48. **GELİR VERGİSİ KANUNU ve İZAHLARI**: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü yayınları, No: 1, Ankara 1949, s. 68.

49. Gerçekte, gelir yaratıcı faaliyetlerin çeşitliliği, gelir anlamının statik olmayışı, yani ekonomik olayların gelişimine bağlı olarak kapsamının gittikçe büyümesi de, vergi uygulaması yönünden, gelirin tam bir tanımının yapılmasını olanaksız kılmaktadır.

Buna karşılık, gelir kavramını oluşturan gelir unsurları, yani "gelire giren kazanç ve iratlar",⁵⁰ kanunun 2 inci maddesinde yedi bent halinde sıralanmıştır.⁵¹ Bunlar;

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Sair kazanç ve iratlardır.

Gelir Vergisi Kanununda aksine hüküm olmadıkça yukarıda yazılı kazanç ve iratlar, gelirin saptanmasında gerçek ve safi miktarları ile gözönüne alınır (GVK. md.2/son).

Yeri gelmişken belirtelim ki, gelir kavramı konusunda herhangi bir sınırlama getirmeyen, kanunun 1 inci maddesi hükmü açısından yapılacak bir değerlendirmede gelirin en geniş anlamı ile vergi konusuna alınmış olduğu söylenebilir. Ancak, gelirin yedi unsuru sayılarak gelire bazı sınırlamalar getiren 2 inci maddeyle ise, daha çok kaynak teorisinin düşünüldüğü anlaşılmaktadır. Sözkonusu kazanç ve irat unsurlarından ilk altısı kaynak teorisine göre gelir kavramına girerken yedinci gelir unsuru olan

50. "Bu terminolojide şahsi emek unsurunun girdiği kaynaklardan elde edilen hasılatı kazanç, sermayeden elde edilenlere irat denmiştir. Ücretler tabiri, bir yere bağlı olarak ifa edilen hizmetler karşılığında, ücret, aylık, ikramiye, aidat ve saire adlarıyla alınan istihkakları ifade etmektedir". Bkz. **TÜRK VERGİ KANUNLARI GEREKÇELERİ** (Gelir Vergisi Kanunu): T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara 1987, s. 34.

51. İngiltere, Almanya, Fransa ve ABD. De'de durum ülkemizdeki gibi olup gelir unsurları tek tek sıralanmıştır.

"sair kazanç ve iratlar" net servet artışı teorisine göre gelir kapsamına girmektedir. Şu halde Gelir Vergisi Kanunu, vergiye tabi geliri kaynak teorisine uygun olarak prensip itibariyle, bir üretim faktörünün ürettiği hasıladan, ilgili gider ve amortismanların indirilmesinden sonra kalan kısım olarak kabul etmenin yanı sıra, net servet artışı teorisine uygun düşen bazı gelirleri de vergi kapsamına almış bulunmaktadır.⁵² Nitekim Gelir Vergisi Kanununa göre, gayrimenkullerin, hakların ve menkul kıymetlerin satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden doğan kazançlar (Mük. md.80) ile devamlı ve belirli bir kaynağa dayanmayan bir kısım geçici gelirler (md.82) vergi konusuna girmektedir.

Öte yandan, ikinci maddede sayılan bu kazanç ve irat türleri kanunda geniş kapsamlarda tanımlanmıştır. Öyle ki, bir üretim faktörünün piyasaya sunulması karşılığında elde edilen ekonomik değerlerin hepsi bu gelir unsurlarından birine göre gelir sayılabilir.⁵³ Belki de bu yüzden kanun koyucu, ikinci maddede sayılan gelir unsurlarından hiç birisine girmemesi gereken bazı gelirlerin, geniş bir yorumla, bu unsurlardan biri içinde değerlendirilerek vergiye tabi tutulmasını önlemek için, istisna hükümleri koymuştur. Örneğin Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinde genel olarak tazminat ve yardımcıları (özellikle nafakalar, sosyal sigorta kurumlarınca sigortalılara yapılan ödemelerle asker ailelerine yapılan yardımlar) , 28 inci maddesinde

52. **ERGİNAY**, Akif: Vergi Hukuku, İlkeler-Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Ankara 1990, s. 136; **SÖNMEZ**, Nezihe: Vergi Hukuku, Teorik Yapı-İlkeler ve Gelir Vergisi, İzmir 1986, s. 47; **TUNCER**, 59; **AKSOY**, 172; **PEHLİVAN**, 79.

53. **BULUTOĞLU** (Dersler), 36.

de resmi kurumlarca öğrencilere verilecek burslar vergiden istisna tutulmuştur.⁵⁴

2- Gelirin Sınırları

Gelir Vergisi Kanununun ikinci maddesinde yer alan ve yukarıda belirtilmiş bulunan gelir unsurları, kanunda ayrıca tanımlanmış, herbirinin kapsamı ayrı birer bölümde belirlenmiş ve sınırları çizilmiştir. Hemen belirtelimki, bir gerçek kişinin elde ettiği ekonomik değerler bu unsurlardan hiç birisine girmiyorsa, kanun yönünden gelir sayılmadığı için, gelir vergisine tabi olmayacaktır.

Uygulamada da gelir kavramının kapsamının tayininde birinci madde hükmünde çok, sınırlandırıcı niteliği ağır basan ikinci madde hükmünün esas alındığı görülmektedir. Gerek vergi idaresi⁵⁵ gerekse yargı organlarına göre,⁵⁶ bir gelirin vergiye tabi

54. **ERGİNAY**'a göre, "Aslında gelir sayılmaması gereken bir kısım transfer ödemelerinin ve özellikle yardımlar ve nafakaların kanunla istisna edilmiş olması uyumsuz düşmekte ise de, bu gibi istisnaların kanunda ayrıca gösterilmiş olması, konuya açıklık getirmesi bakımından yararlıdır". **ERGİNAY** (Vergi), 137; Bu konuda ayrıntılı bilgi ve eleştiriler için bkz. **ÖZBALCI**, Yılmaz: Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1988, s. 222-254.

55. Örneğin "Genelevde çalışan sermaye kadınlarının, bu işleri dolayısıyla elde ettikleri paralar, Gelir Vergisi Kanunu kapsamına giren gelir unsurlarından hiçbirine uymadığından vergilendirilmemesi gerekir". MB. Muk. 2.11.1978, s. 2.111 (**KIZILOĞLU**, Şükrü/**AVCI**, Şükrü: Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalardan ve Danıştay Kararları, Ankara 1979, s. 820); "İşçilere grevde geçen günler için bağlı buldukları sendikalar tarafından yapılan ödemelerin gelir unsurlarına girmediğinden vergiye tabi olmadığı" idarece yorumlamıştır. MB. Muk. 19.9.1978, s. 2-2128/27394 (**KIZILOĞLU**/**AVCI**, 819).

56. Memur olan bir şahsın yıl içinde birden fazla otomobil satışından elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak nitelendirilemez. Ticari kazanç mükellefi olabilmek için tüccar olmak gerekir. Dnş. 13. D. 23.3.1981, 2491/535 (**KIZILOĞLU**, Şükrü; Vergi Uygulamasıyla İlgili Muktezalardan ve Danıştay Kararları, Ankara 1987, s. 77); Aynı yönde kararlar için bkz. Dnş. 4. D. 20.4.1980, 5832/1622; Dnş. 4. D. 13.8.1980, 852/2415 (**İSRİ**, Ekrem/**YAĞMURLU**, TAHSİN: Gelir, Kurumlar Vergileri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunlarla İlgili Danıştay Kararları, Ankara 1983, s. 7-8).

olabilmesi için, kanunda sayılan yedi gelir grubundan birine girmesi gerekmektedir. Demek oluyor ki, bu gruplardan birine sokulamayan gelir, Gelir Vergisi Kanunu uygulaması açısından vergi dışı bırakılmış olmaktadır.⁵⁷ Bu açıdan, miras ve bağışlar ile piyango, kumar, bahis kazançları, banka ikramiyeleri gibi, sosyal hasılaya katılmayan ve genellikle sermaye-servet ve gelir aktarmaları niteliğindeki değerler, gelir unsurlarından herhangi birinin kapsamına girmediğinden vergiye tabi gelir sayılmamaktadır.⁵⁸

Bunun yanısıra öztüketim de Gelir Vergisi Kanununa göre gelir kapsamına dahil değildir. Örneğin çiftçilerin kendi tüketim ihtiyaçları için kullandıkları ürün değerleri veya bir kimsenin kendi evinde oturması durumunda evin emsal kirası gelir unsuru olarak vergiye tabi değildir.⁵⁹

57. Burada sözü edilen vergi dışı bırakılmış gelirden kasıt, muafiyet istisna ve indirimlerle ilgili değildir; yalnızca yedi gelir unsurunun kapsamına girmeyen ve bu nedenle Gelir Vergisi Kanununun ile vergi açısından ilişkisi bulunmayan kazanç ve iratlardır.

58. **ERGİNAY** (Vergi), 137; **CEYHAN**, 73.

59. Ancak kanunda zirai ürünlerin kişisel, aile ya da işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim maddeleri ile değiştirilmesi halinde, verilen ürünün emsal bedelinin hasılat sayılacağı hüküm altına alınmıştır (GVK. md.56/son). Keza, ticari kazancın belirlenmesinde, teşebbüs sahibi ile eşi ve çocuklarının işletmeden çektikleri maddesel değerler gider olarak kabul olunmamış, emsal bedeli ile değerlendirilerek hasılat yazılacağı hükmüne yer verilmiştir (GVK.md.41/1). Bu hükümlerden anlaşılıyor ki, hizmet ya da üretilen mal mübadele konusu olunca dikkate alınmakta, mübadele konusu olmayıp doğrudan öztüketim için kullanılırsa gelir kapsamına alınmamaktadır. Bkz. **CEYHAN**, 36-68-69.

Öte yandan gelirin kanunen yasaklanmış faaliyetlerden elde edilmesi de (kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, ruhsatsız bina yapıp satmak, vb.), gelir unsuru olarak değerlendirilerek vergilendirilmesine engel değildir.⁶⁰

Buraya kadar yapılan genel açıklamalardan sonra, konuya açıklık getirmek amacıyla, kişisel geliri çoğaltan bazı hasılatların Gelir Vergisi Kanunu karşısındaki durumlarına da kısaca değinmekte yarar görüyoruz.

Tazminatlar: Öncelikle belirtelim ki tazminat, vergiye tabi gelir doğurucu bir faaliyet veya işlem ile yani bir gelir unsuru ile ilgili değilse, vergi konusuna girmez. Örneğin bir trafik kazası sonucunda alınan madde tazminat bu niteliktedir. Fakat, vergiye tabi gelir doğurucu bir faaliyet (ticari veya mesleki faaliyet gibi) ve işlem ile ilgili olarak, maddi bir zararın karşılığında alınan tazminatlar vergi konusuna girer.⁶¹ Bu noktada ücret gelirine ilişkin olarak alınan kasa tazminatları üzerinde durmak gerekir. Söz konusu kasa tazminatları 2361 sayılı Kanunla,⁶² Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde yapılan değişiklikle ücretin bir unsuru sayılarak vergiye tabi tutulmuştur. Bu değişiklikten önce Danıştayın bu konudaki yerleşmiş görüşü, kasa tazminatlarının, nakit ya da ayın şeklindeki değerlerin korunması ve idaresi sorumluluğu karşılığında verilmiş olması koşuluyla, vergilendirilmeyeceği şeklindeydi.⁶³

60. Nitekim Vergi Usul Kanununun 9/2 nci maddesinde, "Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz". hükmüne yer verilmiştir. Bu konuda ayrıntılı bilgi edinmek için bkz. ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler, **BÜLENT N. ESEN'e** Armağan, Ankara 1977, s. 83-110.

61. Geniş bilgi edinmek için bkz. **KIZILLOT** (Gelir I) 16-18; **ÖZBALCI**, 65-68.

62. RG. 27.12.1980, S.1703.

63. Danıştayın, iş riski, iş güçlüğü veya mali sorumluluk tazminatı ya da doğrudan kasa tazminatı olarak yapılan ödemelerin vergilendirilemeyeceğine ilişkin bazı kararları için bkz. **DANIŞTAY DÖNDÜNCÜ DAİRE KARARLARI**: Birinci Kitap, 1975-1979, Danıştay Yayınları No: 47, Ankara 1989, s. 204-217.

Amatör çalışmalarından doğan gelirler: Amatör uğraşlar, zaman zaman gelir elde edilmekle beraber, sürekli gelir sağlamak amacı güdülmeksizin genellikle hobby olarak yapılan faaliyetlerdir. Bu nedenle, daha çok eğlence ve gelirin tüketimi ile ilgili olan, amatör balıkçılık, avcılık, fotoğrafçılık, yarış atı yetiştirme gibi uğraşlardan elde edilen gelir, vergileme kapsamı dışındadır.⁶⁴

Temerrüt faizleri: 104 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde,⁶⁵ temerrüt faizlerinin vergiye tabi olmayacağı aşağıdaki gerekçe ile açıklanmıştır.

"Temerrüt faizi, normal faize ilave bir faiz olmakla beraber, 2279 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Kanununun kapsamına giren bir işlem olmadığından, vergi matrahı içinde değerlendirilerek vergilendirilmesi düşünülemez".

Ancak, vergi hukukunun olayları fiili yönü ile kavraması ilkesi karşısında, genellikle ticari işlemlerde söz konusu olan ve özsermayede artış meydana getiren, kaldı ki normal faizin tamamlayıcısı olduğu da kabul edilen temerrüt faizinin, vergiye tabi olmayacağı şeklindeki anlayışın yerinde olmadığı açıktır.

Jübile hasılatları: Jübile hasılatları da gelir unsurlarından hiç birine tam olarak uymadığından, gelir vergisine tabi değildir.

Çoğaltılabilecek bu örnekler göstermektedir ki, kanunda gelir kavramına genel bir çerçeve çizilerek, gelirin özellikleri belirtilmekle beraber, gelirin sınırları yorum ve uygulamaya bağlı olarak ayrıntıda belirlenmektedir.

64. Aynı yönde, HUK. Danışma Komisyonu Kararı, 30.1.1964, S. 127/2 (**BERKEM, Kemal/ERTAN, Avni/AKDAĞ, Ömer Fikri: İzahlı İçtihatlı Gelir Vergisi Kanunu, Ankara 1967, s. 11-12.**).

65. 8.7.1972, s. 2176-40/37013.

3- Vergiye Tabi Gelirin Özellikleri

Yukarıda da belirtildiği gibi, Gelir Vergisi Kanunu gelirin genel ve kapsamlı bir tanımını yapmamış olmakla beraber, bu kavramın özelliklerini (niteliklerini) belirtmiştir. Bir gelirin, gelir vergisine tabi olması için, kanunun belirtilmiş olduğu bu özellikleri taşıması gereklidir. Bu özellikler, gelir kavramı saptanırken uyulacak genel ilkeleri göstermektedir. Çeşitli gelir unsurlarının saptanmasında açıkça belirtilmiş hükümler olmasa bile, kanunun 1 ve 2 nci maddesinden çıkan bu genel ilkelere uyulması gerekmektedir.

a- Gelirin Kişiselliği

Vergi konusuna giren gelirin ana özelliklerinden biri, "gerçek kişilere" ait olmasıdır. Bu bakımdan öncelikle, kişilik ve gerçek kişi kavramları üzerinde durmak gereklidir.

Hukuki açıdan kişi (şahıs), hak yeteneğine sahip olabilen varlık demektir. Hak yeteneğine sahip olabilmek ise Medeni Kanununun 8 inci maddesinde şahsiyet (kişilik) olarak ifade edilmiştir. Maddeye göre;

"Her şahıs medeni haklardan istifade eder. Binaenaleyh kanun dairesinde haklara ve borçlara ehil olmakta herkes müsavidir". Bu anlamda kişilik, kişi sayılan varlıkların herhangi bir işlem yapmalarına gerek kalmaksızın, yalın hak ve borç edinebilmelerini, bunlara sahip olabilmelerini belirtir. Yine aynı kanununun 27 nci maddesinde ise, "Şahsiyet çocuğun sağ olarak doğduğu andan başlar ve ölüm ile son bulur. Çocuk sağ olarak doğmak şartıyla ana rahmine düştüğü andan itibaren medeni haklardan yararlanır." denilmektedir. Medeni Kanununun bu hükümlerine göre, gerçek kişiliğin başlayabilmesi için, çocuğun tam ve sağ doğmuş olması yeterlidir, tam ve sağ doğum dışında

başka koşul aranmaz.⁶⁶

Vergi kanunlarında ise, kişiliğin başlangıç ve sonu hakkında ayrı hükümler konulmuş değildir. Bu nedenle vergi mükellefi olmak için, yukarıda açıklanan hükümlere göre kişi olmak yeterlidir. Kaldı ki, vergi borçlusu olacak kişide özel bir ehliyet de aranmaz. Bu durum, Gelir Vergisi bakımından gerçek kişi, Medeni Kanun hükümleri çerçevesinde kişilik sahibi, yani hak ve borçlara ehil insandır. Bu anlamda nasıl çocuk ana rahminde iken babasının ölümü halinde, sağ doğmak koşuluyla mirasa hak kazanıyor ise, doğuma kadar mirastan gelecek gelirleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisinin de borçlusu olacaktır.⁶⁷

Vergi Hukuku yönünden sağ ve tam doğum koşuluyla başlayan kişilik ve buna bağlı olarak mükellefiyet, doğal olarak ölüm ile ve hukuki olarak da gaiplik kararı (MK.md.30-34) ile son bulabilir. Ölüm durumu kişinin gelir elde edebilme yeteneklerinin son bulmasıdır. Ölüm anında itibaren vergi cezaları da düşer (VUK.md.372). Hakkında gaiplik kararı verilen gerçek kişiler için vergi bakımından ölümün sonuçlarına göre işlem yapılır.

Şunu da belirtelim ki, gelir vergisinde gerçek kişi bakımından medeni ehliyet ve yaşın bir etkisi yoktur. Vergi Usul Kanununda da belirtildiği üzere, "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir" (md.9/1). Bu durumda, Medeni Kanuna göre, medeni hakları kullanma ehliyeti bulunmayan küçük, kısıtlı ve gayrimümeyyiz kişiler, vergiye tabi kazanç ve irat elde ettiklerinde Gelir Vergisi mükellefi sayılacaklardır. Ancak bunların vergi ile ilgili ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir (VUK.md.10/1).

66. Geniş bilgi için bkz. ZEVKLİLER, Aydın: Kişiler Hukuku Gerçek Kişiler, Ankara 1981, s. 3, 17-29.

67. ERGİNAY (Vergi), 138.

İşte gelirin gerçek kişiye ait olması özelliği gereği, Gelir Vergisi mükellefleri de yalnız gerçek kişilerdir. Tüzel kişilerin ve kurumların gelirleri, Gelir Vergisinin konusuna girmez.⁶⁸

Öte yandan gelir, kazanç ve iradın doğduğu kaynağın sahibi itibariyle toplanarak, ona izafe edilmesiyle subjektif bir nitelik kazanır. Gerçek kişi itibariyle hesaplanan gelirin tutarına göre vergi oranının değişmesi de, gelirin kişiselliğinin sonucudur.⁶⁹ Ayrıca gelirin kişisel ve subjektif oluşu, gerçek kişilerin gelirinin vergilendirilmesinde, mükellefin durumunu dikkate alıcı çeşitli indirim ve istisna uygulamalarına ya da yükümlülüklerle yer verilmesine olanak hazırladığı gibi aynı zamanda, vergi mükelleflerinin yurt içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergiye tabi tutulmalarını gerektirir.⁷⁰ Ancak, Türkiye'de yerleşmemiş olan mükellefler, sadece Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlar üzerinden Gelir Vergisine tabi olur (GVK.md.6).

68. Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde sayılan kurumların (sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları) gelirleri Kurumlar Vergisine tabidir. Ancak tüzel kişiliğe sahip olmakla beraber kollektif ve adi komandit şirketlerin gelirlerinden Kurumlar Vergisi alınmamaktadır. Belirtelim ki Ticaret Hukukunda şahıs şirketleri olarak nitelenen ve tüzel kişiliği olan bu şirketler ile tüzel kişiliği olmayan adi şirketin Gelir Vergisi karşısında da kişilikleri yoktur. Fakat bunların ortakları olan gerçek kişiler elde ettikleri gelirler üzerinden Gelir Vergisine tabidirler.

69. ÖZBALCI, 73.

70. AKDOĞAN, Abdurrahman: Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından), Ankara 1991, s. 14; BULUTOĞLU (Dersler), 38.

b- Gelirin Yıllık Olması

Gelirin özelliklerinde ikincisi yıllık olmasıdır. Vergilemede gerçek kişiye ait gelirin bir yıllık tutarı gözönüne alınır. Gelir Vergisi Kanunumuz gelirin vergilendirilmesinde, bir yıllık hesap dönemi olarak takvim yılını esas almıştır.⁷¹ Kanunun 108 inci maddesine göre, "Gelir vergisinde vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılıdır". Ancak, gelirin hesaplama dönemi kural olarak takvim yılı olmakla beraber, Vergi Usul Kanununa göre; takvim yılı dönemi faaliyet ve işlemlerine uygun bulunmayan ticari ve zirai kazanç sahiplerinin istekleri üzerine, Maliye Bakanlığınca on ikişer aylık özel hesap dönemleri belli edilebilir (md.174/2-3). Bu usul üzerinden hesaplanan gelirler, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır (md.174/son). Yeniden işe başlama veya işi bırakma durumlarında bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi kabul edilir (md.174/4). Yine götürü olarak vergilendirilen ücretlerde, on iki aylık vergilendirme dönemi olarak, bütçe yılı (mali yıl) gözönüne alınır (GVK.md.108/2).

71. Bir görüşe göre, kişinin vergi ödeme gücünün daha gerçekçi bir şekilde kavranabilmesi bakımından, mümkün olduğu kadar geniş bir zaman dilimi içerisinde sağlanan gelirin vergilendirmeye esas alınması daha anlamlı olmakla birlikte, idari ve teknik açıdan ortaya çıkabilecek uygulama güçlükleri, bir yıllık zaman sınırlamasını günümüzde anlamlı hale getirmiştir. Fakat artan oranlı vergi tarifesi karşısında, özellikle mahiyeti icabı dalgalanma gösteren gelirler de veya bir kaç yıllık çalışmanın sonucu olarak bir tek yılda alınan gelirlerde daha uzun zaman dilimleri itibariyle gelirin ortalamasının bulunması ve bu gelir üzerinden nihai verginin hesaplanması durumunda, saptanacak vergi daha gerçekçi olabilecektir. Daha dar zaman dilimleri itibariyle uygulanmış olan vergilerin, söz konusu nihai vergiden mahsubu sonucu mükellefler açısından ek vergi ödemesi ya da kendilerine vergi iadesi ortaya çıkabilecektir. Bkz. **AKDOĞAN** (Vergilerin İncelenmesi), 14-15; Aynı yönde, **BULUTOĞLU** (Dersler), 38-39.

Gelirin yıllık olma özelliğinin ortaya çıkardığı önemli bir sonuç her yıl gelir ve giderlerinin öteki yıllardan ayrıldığı ve serbest bir ünite olduğudur. Bu anlamda bir kaç takvim yılında elde edilen gelir biraraya getirilerek vergilendirilemeyeceği gibi, gelirin ilgili olduğu dönemde yapılmış olan elde etme ve kaynağı koruma giderlerinin sonraki yılların gelirinden indirilmesine izin verilemez.⁷² Her takvim yılı yeni ve ayrı bir vergilendirme dönemi sayılır. Bunun yanısıra bir takvim yılının sadece bir kaç ayında gelir elde edilmesi, diğer aylarında gelir elde edilmemesi veya zarar edilmesi sonucu etkilemez. Önemli olan, bir takvim yılı içindeki tüm faaliyetlerden doğan kazanç ve iratların yıllık matematik toplamının yapılmasıdır. Diğer bir deyişle, bir yılın varsa zararları kârlardan indirilerek bulunan safi gelir vergiye tabi olur.⁷³

Genel kural, gelirin bir yıllık dönem itibariyle hesaplanıp vergilendirilmesi olmakla beraber, bazı durumlarda bu kuralın dışına çıkılmıştır. Başlıcalarına özetle değinmek uygun düşecektir.

- Ölüm veya ülkeyi terk durumlarında durumlarında vergileme, bu olayların meydana geldiği tarih gözönüne alınarak yapılır. Takvim yılı içinde mükellefiyetin ortadan kalktığı bu hallerde, vergilendirme dönemi takvim yılı başında mükellefiyetin kalkması tarihine kadar geçen süreye inhisar eder (GVK.md.108/1). Ölüm halinde mükellefin gerçek kişi olma özelliği bittiğinden, ölüm tarihinden sonra gelir sağlaması ve dolayısıyla, matrah ve vergi oranının değişmesi söz konusu olamayacağından vergileme için ertesi takvim yılını beklemeye gerek yoktur. Ülkeyi terk halinde de vergileme, mükellefin terk tarihinden önceki döneme ilişkin gelirleri üzerinden yapılır.

72. CEYHAN, 65; Ancak, yıllık dönem ilkesinin kesin olarak uygulanması verginin hesaplanması için her yılın diğer yıllardan bağımsız olarak dikkate alınmasını gerektirmekle beraber, ilgili yılın gelirinden mahsup edilipte kapatılmayan zararlar beş yıl süreyle nakledilebilir (GVK.md.88/2).

73. ERGİNAY (Vergi), 139.

- Gelirin yıllık dönem itibariyle vergilendirilmesinin bir diğer istisnası Gelir Vergisi Kanununun 108/4 üncü maddesinde yer almaktadır. Buna göre; "Tevkif suretiyle alınan vergilerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermek mecburiyetinde değillerse, tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır ve kesilen veya kesilmesi gereken vergiler, yıllık verginin yerine geçer". Anlaşılacağı üzere, tevkif (stopaj) suretiyle vergilendirilen bazı gelir unsurları dolayısıyla yıllık beyanname vermek zorunluluğu yoksa,⁷⁴ stopajın ilgili olduğu dönem, yıllık dönemin yerine geçmektedir.

- Yine bazı kazanç ve iratlar elde edildikleri dönemle ilgilendirilmezler. Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak saptanır ve o yılın geliri sayılır. Mükelleflerin, bu işlerin bitirildiği yılda beyanname vermek zorunluluğu bakımından, gelirin yıllık olması kuralı uygulanmamış olur (Bkz.GVK.md.42). Keza, gayrimenkul sermaye iratlarında ileriki yıllara ilişkin olarak peşin tahsil edilen kiralar, tahsil edildikleri yılın değil, ilgili buldukları yılın geliri sayılır (GVK.md.72/4).

c- Gelirin Gerçek ve Safi Olması

Gelirin, kazanç ve iratların gerçek ve safi tutarı olması gerekir. Yani vergi uygulamasında gelir, doğrudan kazanç ve iratların gerçek ve safi miktarlarına göre hesaplanacak ve bu esasa göre kavranacaktır.

74. Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinde gelirin toplanmayacağı ve beyanname verilmeyeceği, 87 nci maddesinde de ihtiyari toplama ve beyan gibi özellikli durumlara yer verilmiştir. Bu konular ileride ayrıntılı olarak incelenecektir. Bkz. İkinci B. s. vd.

Gelirin gerçek olmasından kasıt, kişinin gerçekten elde ettiği tutarı temsil etmesi ve vergilemenin karine ve tahmine dayalı olarak değil, gerçekleştirilen gelir tutarı üzerinden yapılmasıdır. Bununla beraber kanunda, bir kısım ticari ve mesleki kazançlar ile ücretlerde safi gelirlerin, vergi idaresince götürü usul ile tespiti ve bazı durumlarda ise giderlerin götürü yolla (takdiri yolla) saptanması kabul edilmiştir. Ancak, gelirin gerçek tutarının kavranmasının idare ve mükellef açısından güç olması ve vergilemede ekonomik hareket etme gibi nedenlere dayanılarak getirilen bu düzenlemeler, gerçeklere uygundur.

Öte yandan gelir safi tutarı üzerinden vergilendirilir. Gelirin safi olması ise, elde edilmesi, kaynağının korunması ve sürekliliğinin sağlanması için yapılan giderlerin düşülmesinden ve aynı zamanda bir gelir türünde kaydedilen zararın, aynı dönemde elde edilmiş diğer safi gelirlerden indirilmesinden sonra kalan tutarı ifade eder.⁷⁵ Gelirin vergi uygulamasında bu şekilde kavranılması ise, gerçek gelirin hesaplanmasını sağlar. Ancak vergiye matrah olacak safi gelirin saptanması için, ayrıca gelirin elde edilmesi ile doğrudan doğruya ilgili olmayan, kişisel sigorta primi, yardımlar, geçmiş yıl zararları gibi unsurlarında toplam gerçek gelirden indirilmesi gereklidir. İşte bu indirimlerden sonra kalan tutar, vergiye temel olacak safi tutardır.⁷⁶

Şunu da belirtmek gerekir ki, Gelir Vergisi Kanununda her gelir türünden ve toplu gelirden düşülebilecek gider ve indirimler teker teker belirlenmiştir. Herhangi bir kazanç veya iradın safi tutarını hesaplayabilmek için, bunların gerçekleştirilmesi sırasında yapılan harcamaların tümü değil, ancak kanunen kabul edilen giderler gözönüne alınabilir. Bu nedenledir ki, gelirin gerçek ve safi olması özelliği, kendine özgü ve sadece Gelir Vergisi Kanunu açısından hüküm ifade eden bir değer taşımaktadır.⁷⁷

75. BULUTOĞLU (Dersler), 39; ERGİNAY (Vergi), 145.

76. CEYHAN, 64; İZAHLAR, 63-64.

77. NADAROĞLU, 404.

d- Gelirin Elde Edilmesi

Gelirin özelliklerinden bir diğeri de, elde edilmiş olması ile ilgilidir. Gelirin elde edilmesi ve elde edildiği zamanın saptanması büyük önem taşır. Elde edilmeyen gelir vergilendirilemez. Bu bakımdan öncelikle, genel olarak elde etme kavramı üzerinde durduktan sonra, bu açıklamaların ışığında Gelir Vergisi Kanunumuza göre gelirin elde edilmesine, ana hatlarıyla değinmenin yerinde olacağı kanısındayız.

aa.- Genel Olarak

Öncelikle belirtelim ki, gelirin elde edilmesi olayı, gelir vergisinde vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay olarak kanunun belirlediği gelirlerin elde edilmesi de, mükellef yönünden vergi borcunun doğumuna neden olur. Hukuki sonuçları itibariyle de; elde etme, vergiyi doğuran olay biçiminde hangi tarihte gerçekleşmiş ise, bu olaya o tarihte yürürlükte bulunan hükümler uygulanır. Ayrıca, verginin tarh ve tahakkukuna ilişkin zamanaşımı süresi de (VUK.md.114) elde etme olayının tamamlanmasını takip eden yılbaşından itibaren işlemeye başlar.

Tasarruf sözcüğü ile aralarında yakın ilişki bulunan elde etme, hukuki yönden, bir malın ya da hakkın kişinin mal varlığına katılması anlamına gelir. Böylelikle o kişiye tasarruf etme yetkisi sağlar ki; tasarruf etme yetkisi sağlamıyorsa elde etmeden de söz açılmaz.⁷⁸ Bu anlamda, bir alacak hakkının doğmuş olmasına rağmen alacağın, ihtilafı olması, şarta bağlı bulunması ya da vadesinin gelmemiş olması gibi durumlarda gelir elde edilmemiş sayılır.

78. CEYHAN, 77.

Bu noktada denilebilir ki, vergi hukuku yönünden bir gelirin elde edilmesi, vergi mükellefinin bu gelire hukuki ve fiili olarak tasarruf edebilmesi demektir. Tasarruf edebilme, gerçek bir alacağın ya doğrudan tahsil edilmesi ya da vergi mükellefinin hesabına dilediği zaman çekebileceği, kullanabileceği biçimde alacak kaydedilmesi anlamını taşır.⁷⁹

Gelirin elde edilmesi başlıca iki şekilde olmaktadır. Bunlardan biri "nakden elde etme" diğeri de "hesaben elde etme"dir. Nakden elde etme, kazanç veya iradı, fiilen para veya mal olarak tahsil etme ya da paraya ile ölçülebilen bir çıkar sağlama biçiminde olabilir. Hesaben elde etme ise, kazanç veya iradın kişinin kullanabileceği bir hesaba geçirilmiş olması, posta ile gönderilmiş olması, banka faizlerinin ilgilinin hesabına geçirilmesi vb. hesaben elde etmedir.

Gelirin elde edilmesinde dört aşama söz konusu olup, bunlara da kısaca açıklamakta yarar vardır.⁸⁰

Gelir önce tahakkuk eder. Tahakkuk, gelirin kapsam ve tutarı itibariyle kesinleşmesidir.

İkinci aşama hukuki tasarruftur. Elde etmede önemli bir aşama olan hukuki tasarruf, tahakkuk eden gelirin, sahibi tarafından talep edilebilir duruma gelmesini ifade eder. Örneğin, gelir kapsam ve tutarı itibariyle kesinleşmiş olsa da, bir ödeme tarihi belirlenmişse ancak o tarihte talep edilebilir duruma gelir. Yani hukuki tasarruf gerçekleşir.

79. **TURGAY**, Recep: Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, C.1, 4. Baskı, İstanbul 1976, s. 9-10.

80. Geniş bilgi edinmek için bkz. **ÖZBALCI**, 76-79.

Hukuki tasarrufu izleyen aşama, ekonomik tasarruf olup, teorik olarak gelirin sahibinin emrine amade kılınması, yani istendiği anda ödenebilir olmasıdır. Ancak gelirin, sahibinin kullanılabileceği duruma gelmesini ifade eden ekonomik tasarruf, belirli olmayan bir ölçüdür. Ödemeyi yapacak olanın, hangi durumlarda ödeme yapmaya hazır hale geldiğini ya da gelmiş olacağını belirleyecek ölçüleri bulmak çok zordur. Bu nedenle ekonomik tasarrufun karine olarak, hukuki tasarruf olanağı ile birlikte doğduğu kabul edilir. Hatta denilebilir ki, hukuki ve ekonomik tasarruf iç içedir.

Hukuki ve ekonomik tasarrufu izleyen son aşama olan fiili tasarruf, gelirin para veya ayın olarak kişinin mal varlığına girmesi, diğer bir deyişle gelirin tahsilidir.

bb.- Gelir Vergisi Kanununa Göre Elde Etme

Gelir Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, gelirin, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu belirtilmiş olmakla birlikte, "elde etme" deyiminden ne anlaşılması gerektiği kanunda açıklanmamıştır. Ancak çeşitli maddelerde, doğma, alma, sağlama, tahakkuk etme, tahsil edilme sözcüklerine yer verilmiştir. Bu nedenle, Türk Gelir Vergisi sisteminde, elde etmeyi belli bir formüle bağlamak mümkün olmamaktadır. Uygulamada elde etmenin değişik anlamlara geldiği, bazen tahakkuka, bazen de nakden tahsile bağlandığı görülmektedir.⁸¹ Bu durumda "elde etme" hangi hukuki durumu temsil etmektedir. Elde etme için tahakkuk yeterli midir? Yoksa hukuki ve ekonomik tasarruf veya fiili tasarruf mu gerekmektedir?

81.BERKEM/ERTAN/AKDAĞ, 10.

Gelir Vergisi Kanunu elde etmeyi, her gelir unsurunda farklı esaslara bağlamıştır.⁸² Ayrıntıya girmeden belirtirsek;

- Ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esası geçerlidir. Gelirin kapsam ve tutarı itibariyle kesinlik kazanmış olması, elde edilmiş olması için yeterlidir.

- Serbest meslek kazançlarında ve gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme, ilke olarak fiili tasarrufa yani tahsile bağlanmıştır.

- Diğer gelir unsurlarında elde etme, hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlıdır.

Özetle, gelirin elde edilmesinde vergiyi doğuran olayın tamamlanması için temel ölçü; gelirin, sahibinin tasarrufuna girmiş olması veya girecek duruma gelmiş bulunmasıdır. O halde, sahibinin tasarrufuna -elli altına- girmeyen veya girecek duruma gelmemiş olan gelirden de vergi istenemez.

II- GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİNDE UYGULANAN SİSTEMLER

Bilindiği gibi bir gerçek kişinin geliri, çeşitli kazanç ve irat unsurlarından oluşmaktadır. Mükelleflerin aynı vergilendirme döneminde, söz konusu unsurların birinden ya da bir kaçından veya tamamından gelir elde etmeleri olanaklıdır. Acaba birden fazla gelir unsurundan elde edilen kazanç ve iratlar birleştirilerek, toplam gelir üzerinden mi vergileme yapılacaktır? Yoksa, her bir gelir unsuru ayrı ayrı mı vergilendirilecektir? Bu durum gelirin vergilendirilmesinde, sedüler sistem (analitik) ve üniter sistem (sentetik) olmak üzere, başlıca iki temel sistemin ortaya çıkması

82. Bazı yabancı ülkelerin gelir vergisi sistemlerindeki elde etme kavramı için bkz. CEYHAN, 80-81.

sonucunu doğurmuştur. Bu açıdan gelir vergileri de, sedüler gelir vergileri ve üniter gelir vergileri olmak üzere iki şekilde değerlendirilebilir

A- SEDÜLER SİSTEM

Sedüler gelir vergilerinde gelir, kaynaklarına göre sedüller (gelir unsurları) halinde belirlenip, kişilerin çeşitli kaynaklardan sağladığı gelirlerin her biri, aralarında herhangi bağıntı gözetilmeksizin, artan oranlı olmayan ayrı ayrı tarifelerle vergilendirilmektedir.⁸³ Bu sistemde, mükellefin çeşitli kaynaklardan sağladığı (ticari kazanç, serbest meslek kazancı, ücret gibi) gelirlerin toplamı yapılmadığı gibi, bir kaynaktan zarar edilmişse bundan vergi alınmamakla beraber, bu zarar diğer kaynakların gelirinden indirilemez. Bu duruma göre, birbirinden bağımsız olarak belirli kazanç ve iratları yükümlü kılan bir vergiler topluluğu niteliğinden olan sedüler gelir vergisi, kural olarak, kişisel olmayan objektif bir randıman vergisidir. Ancak, sedüllerin her birinden kişisel ve ailevi duruma göre bazı indirimler yapılmak suretiyle, sedüler gelir vergisinin kısmen olsun subjektif hale konulması, yani yarı kişisel duruma getirilmesi mümkündür.⁸⁴

Buraya kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere sedüler gelir vergilerinde; sedüller içi vergilendirme birbirlerinden ayrı vergiler halinde, objektif veya yarı subjektif yapıdadır. Sedüllerin de her birinin konusu, mükellefi, matrahı ve oranları diğerlerinden farklı ve bağımsızdır.⁸⁵ Fakat bazen, çeşitli

83. SAYAR, 215.

84. NADAROĞLU, 408; TURHAN, 127.

85. DİKMEN, M. Orhan: Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Vergi Teorisi, 4. Baskı, İstanbul 1973, s. 175.

kaynaklardan elde edilen gelirler, sedüer sistemin gereklerine göre ayrı ayrı vergilendirildikten sonra, kazanç ve iratların toplamı belli bir tutarı aştığı takdirde, bu toplam üzerinden subjektif esaslara dayalı, artan oranlı bir tamamlayıcı vergi de alınmaktadır. Böylece, gelirleri belli bir düzeyin üstünde olan mükellefler, sedüellere göre ayrı ayrı ayınan vergilerin yanında, geçim indirimi, artan oranlılık gibi subjektif vergileme tekniğine ilişkin tedbirlerin kullanılabilceği tamamlayıcı ek bir vergiye tabi tutulmaktadır.⁸⁶ Önceleri Fransa'da uygulanan bu ikili (düalist) sedüer vergi sisteminin birinci aşımına, "objektif alt yapı", ikinci aşımına ise "subjektif üst yapı" adı verilmektedir.⁸⁷

Öte yandan bu sistemin, ayırma ilkesine⁸⁸ uygun olarak, gelirlerin içeriklerine göre farklı vergi oranlarına tabi tutulmalarını ve bu suretle, yalnız sermaye ürünü olan gelirlerden en yüksek, emek ve sermayenin birleşiminden doğan gelirlerden daha az, sadece emek ürünü olan gelirlerden ise en az vergi alınmasını, açık bir şekilde sağladığı yolunda ortaya atılan görüşlerin, çeşitli nedenlerden dolayı (örneğin farklı matrahlar, münferit gelir unsurlarının tespit ve denetiminin farklı etkinlikte oluşu vs.) esasen doğru olmadığı kanıtlanmıştır.⁸⁹

86. TURHAN, 128.

87. DİKMEN, M. Orhan : Maliye Dersleri, Birinci Kitap, İlaveli 2. Baskı, İstanbul 1964, s. 201.

88. Ayırma ilkesi (kuramı) hakkında geniş bilgi edinmek için, Maliye veya Teorisine ilişkin genel eserlere bakılabilir. Örneğin bkz. ERGİNAY (Maliye), 59-64; HEREKMAN, 65-70; TEKİR, Sabri; Vergi Teorisine Giriş, İzmir 1990, s. 62-66; ÖNER. Erdoğan: Kamu Maliyesi I, Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri, Ankara 1986, s. 83-86; NEUMARK, Fritz: Maliyeye Dair Tetkikler, 3. Baskı İstanbul 1950, s. 161-167.

89. Bu sisteme ilişkin olumlu ve olumsuz değerlendirmeler için bkz. ARDA , Sadık; Gelir Vergisi Kanunu İzahları, Ankara 1949, s. 23-27.

Uygulaması güç ve karışık olan bu sistem, yakın zamana kadar bazı Güney Amerika ülkeleri ile Fransa, Belçika, İtalya gibi ülkelerde uygulanmıştır. Günümüzde ise, esas itibariyle artık hiç bir yerde uygulanmamaktadır.⁹⁰

B- ÜNİTER SİSTEM

Sedüler sistemin aksine, üniter gelir vergisi sisteminin esası, bütün gelir unsurlarının toplanması, varsa zararlarının indirilmesi ve sonuçta bulunacak toplam safi gelire artan oranlı tarife uygulanmasıdır. Bu sistem de mükelleflerin ödeme güçlerinin gözönüne alınması olanaklarıdır. Gerçekten de, bu yöntemle göre gerçekleştirilen vergilemede; önce mükellefin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin safi tutarları toplanarak varsa zarar indirimleri yapılmakta, kişisel ve ailevi duruma göre gerekli indirimler düşüldükten sonra da toplam safi gelir bir bütün olarak, artan oranlı tarife ile vergilendirilmektedir. Görülüyor ki, mükelleflerin kişisel ödeme gücüne ulaşmak bakımından önemli olan tekniklerin tümü, üniter gelir vergilerinde uygulanabilmektedir.⁹¹

Üniter gelir vergileri tek elemanlı veya çift elemanlı olabilir.⁹² Yukarıdaki açıklamalar Cermen tipi (= Germanischer typ) adı da verilen tek elemanlı vergiler için geçerlidir. Vergilendirilecek bireysel

90. **DİKMEN** (1973), 173; **NADAROĞLU**, 408; **SAYAR**, 215.

91. **NADAROĞLU**, 408.

92. Bazı yazarlar, tek elemanlı üniter gelir vergisi sistemini "toplam (global) gelir vergileri", çift elemanlı üniter gelir vergisi sistemini ise "birleşik gelir vergileri" başlıkları altında incelemektedirler. Örneğin bkz. **ERGİNAY** (Maliye), 91-92; **ÖNER**, 103.

gelirleri, tek bir artan oranlı tarifinin uygulanması suretiyle yükümlü kılan bu tek elamanlı üniter gelir vergisi sistemi, ilk kez İsviçre kantonlarında uygulandıktan sonra, bugün Almanya, Fransa, Hollanda İskandinav ülkeleri ve Türkiye'nin de aralarında bulunduğu birçok ülkede uygulanmaktadır.⁹³

Buna karşılık, Büyük Britanya ve Commenwealth ülkeleri ile bazı Anglo-Sakson ülkelerinde ise, çift elamanlı üniter gelir vergisi uygulanmaktadır. Anglo-Sakson tipi diye de isimlendirilen çift elamanlı üniter vergilerde ise, vergileme işlemi ikili bir aşama sonunda tamamlanmaktadır. Şöyleki; çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirler toplandıktan sonra bulunan matrah, önce tek oranlı bir tarifeye göre vergilendirilmekte, eğer mükellefin gelirleri belli bir tutarı aşarsa, ayrıca artan oranlı bir tarife uygulanarak yeni bir vergi daha alınmaktadır. Örneğin İngiliz Gelir Vergisi, vergiye tabi bütün gelirleri kapsayan tek oranlı (bu tek oranlılık aslında şeklendir, çünkü çeşitli indirimler dolayısıyla gerçekte bir dereceye kadar artan oranlı) "Income Tax" ile, belirli tutarı aşan gelirlerde buna ek olarak ayrıca alınan artan oranlı "Surtax"den oluşmaktadır.⁹⁴

93. TURHAN, 129.

94. NADAROĞLU, 409; TURHAN, 129.

Dış görünüşü itibariyle yarı subjektif yapıdaki sedüler gelir vergisi ile çift elamanlı üniter gelir vergisi, ilk bakışta birbirine benzemektedir. Ancak dikkatli bir gözlem sonunda, bu ikisi arasında önemli bir farkın bulunduğu görülmektedir. Şöyle ki; sedüler gelir vergisinde objektif alt yapı aşamasında sedüllerin her biri ayrı ayrı vergilendirildiği halde, çift elemanlı üniter gelir vergisinde birinci aşamadaki tek oranlı vergi toplam gelire uygulanmaktadır. Sözü geçen iki sistemin ortak yönü ise, her ikisinin de ikinci aşamasındaki vergilemenin, toplam gelir üzerinden artan oranlı tarifeye göre yapılmasıdır.⁹⁵

95. DİKMEN (1964), 201-202; NADAROĞLU, 409.

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR TOPLANMASI VE BEYANI

I- GENEL OLARAK

Üniter gelir vergisi sistemini benimseyen Gelir Vergisi Kanunumuz, geliri global olarak vergilendirmektedir. Diğer bir deyişle, birdeyişle, bir gerçek kişinin, çeşitli kaynak ve faaliyetlerinden elde ettiği gelirlerin toplanarak vergilendirilmesi esastır. Çeşitli kazanç ve iratların, bunların sahibine mal edilerek onun bünyesinde vergilendirilmesi, gelir vergisinin kişisel karakterinin bir gereğidir. Bu toplamanın takvim yılı itibari ile yapılması ise, zaman süreci içerisinde belli aralıklarla devamlı olarak yenilenen gelirin belli bir zaman birimi itibariyle kavranması ihtiyacından doğar.¹ Bunun yanısıra artan oran vergi tarifesinin işleme, gelirin toplanması ile mümkün olduğu gibi, gelir vergisinde kişinin ödeme gücüne dayanmış olması ve Anayasamızın öngördüğü "Mali güce göre vergi ödeme" (1982 Any. md.73) ilkesi de, böyle bir esasın uygulanmasını zorunlu kılmaktadır.²

1. ÖZBALCI, 729.

2. KARAMANOĞLU, Şevki: Gelir Vergisi Kanunu'nda Toplama Yapılmayacak Haller, İhtiyari Toplama ve Beyan Esası, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu (Yeterlik Etüdü), S. LXXI-12/56-31, Ankara 1988, s. 2 (Yayınlanmamıştır).

Öte yandan, vergileme tekniği ve idari plandaki ihtiyaçlar bakımından ortaya çıkan ve bir kısım ticari kazançlar, serbest meslek kazançları ve ücretler için uygulanan götürü usul ile gerçek usulün bir diğer şekli olan verginin kaynakta kesilmesi (stopaj) usulün doğan sapmalar bir yana bırakılırsa, gelir vergisi, vergi borcunun hesaplanması temel olan matraha ilişkin bilgilerin, mükellef tarafından doğrudan vergi idaresine bildirilmesine dayanan "beyan usulü"ne göre tarh edilir.³

Nitekim Gelir Vergisi Kanununda, aksine hüküm olmadıkça, Gelir Vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı belirtilmiştir (md.83) yıllık, muhtasar ve münferit⁴ olmak üzere üç çeşit beyanname kabul edilmiştir (md.84/1).

Yıllık beyanname mükelleflerin bir takvim yılı içinde çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bulunan tüm gelirin, vergi dairesine bildirilmesine özgüdür. Gelirin takvim yılının belirli bir süresinde elde edilmiş olması yıllık beyannamenin niteliği değiştirmez (GVK.md.84/2). Bu açıdan denilebilir ki, gelirin toplanması, yıllık beyanname verme ödevinin bir sonucudur.

3. Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. **HEREKMAN**, 93-96.

4. Muhtasar ve münferit beyannameler ise GVT.nun 84 üncü maddesinde şöyle tanımlanmıştır. Muhtasar beyanname; işveren veya vergi kesintisi yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte olarak vergi dairesine bildirilmesine özgüdür. Münferit beyanname ise; dar mükel tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif sureti ile alınmamış olanların bildirilmesine özgüdür.

Demek oluyor ki, "toplama" kavramı mükelleflerin, çeşitli kaynaklardan belli bir devre (vergilendirme dönemi) içinde elde ettikleri kazanç ve iratlardan (gelir unsurları) vergiye tabi olanlarını yıllık beyannamelerinde birleştirmelerini ve vergi matrahının buna göre hesaplanmasını ifade etmektedir.⁵

Gelir Vergisi Kanununda yer alan konuya ilişkin düzenlemelerin bir bölümü, gelirin toplanması ve beyanı ilkesini güçlendirmekte, diğer bir bölümü ise söz konusu kuralın istisnası sayılabilecek uygulamalara olanak sağlamaktadır. Gerçekten de gelirin yıllık beyanname ile beyan ve vergilendirilmesi, bazı durumlarda kanunen kaldırılmış, bazen de yıllık beyanname verip vermeme ya da vereceği yıllık beyannameye bir kısım gelir unsurlarını dahil edip etmeme yönünden mükelleflere seçim hakkı tanımıştır. Söz konusu hükümler dikkate alındığından ve ayrıca verginin kaynakta kesilmesi ile ilgili uygulamanın fonksiyonları gözönünde bulundurulduğunda yıllık beyanname verilmesi ile ilgili uygulamanın alanının, bir ölçüde de olsa daraldığı görülmektedir.

Gelirin toplanması ve beyanı konusundaki açıklamalara geçmeden önce, Gelir Vergisi Kanununda yer alan mükellefiyet şekillerine de kısaca değinmek yararlı olacaktır.

Gelir Vergisi Kanununda tam ve dar mükellefiyet olmak üzere iki çeşit mükellefiyet öngörülmüştür. Hemen belirtelim ki, söz konusu iki mükellefiyet "yerleşme" kavramı ile birbirinden ayrılırlar.

5. 1991 BEYANNAME DÜZENLEME KILAVUZU; Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1991, s. 228.

Türkiye'de yerleşmiş olan Türk ve yabancılarla, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısı ile yabancı ülkelerde oturan vatandaşları tam mükellef olarak Türkiye içinde veya dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler (GVK. md.3.). Bu mükellefiyet şekli Kanunumuzda "tam mükellefiyet" olarak adlandırılmıştır.

Dar mükellefiyet, Türkiye'de yerleşmiş olmayan fakat gelirin bir kısmını Türkiye'de elde eden gerçek kişilerin yurt içinde elde ettiği geliri kapsayan bir vergilendirme şeklidir. Dar mükellefler, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler (GVK. md.4-5).

II- GELİRİN TOPLANMASI ESASI

Bilindiği üzere vergiye tabi gelir çeşitli kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. Vergi matrahının hesaplanabilmesi için de çeşitli kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilerek yıllık beyannamede toplanmasına ihtiyaç vardır. İşte Gelir Vergisi Kanununun "Gelirin Toplanması" başlığını taşıyan 85 inci maddesiyle bu esas düzenlenmiştir. Vergilendirme sırasında bu maddede belirtilen gelirlerin toplanması esnasından hareket etmek gerekir. Bu düzenlemenin amacı yıllık beyannameye girecek kazanç ve iratların mükellefin toplam geliri olduğu belirtmek ve gelirin toplanması esasının nasıl uygulanacağını göstermektedir.

A-KURAL

Gelir Vergisi Kanununun 85 inci maddesinin 1 inci fıkrası hükmü ile Gelir Vergisinde toplu beyanın ne şekilde yapılacağı belirtilmiştir. Bu madde hükmüne göre, mükellefler, aynı kanunun 2 nci maddesinde yazılı kaynaklardan (gelir unsurlarından) bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları (götürü usulde

saptanan kazanç ve ücretler dahil) için bu kanunuda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermeye ve bu kazanç ve iratları yıllık beyannamelerinde toplamaya mecburdurlar. Toplanacak kazanç ve iratlara, götürü usulde saptanan ticari ve mesleki kazançlarla ücretlerde dahildir. Götürü matrahlar üzerinden önceden vergi alınmış olması bu durumu etkilemez. Ancak, ileride görüleceği gibi, götürü olarak saptanan bu kazanç ve iratların 86 ve 87 inci maddelerin hükümleri çerçevesinde gelirin toplanması kuralının dışında kalması mümkündür. O halde 85 inci maddenin 1 inci fıkrasının parantez içi hükmünü, gerçek usulde tespit edilen kazanç ve iratlara sahip olup beyanname vermek zorunda olanların ayrıca götürü kazanç ve ücretleri varsa, bunları da yıllık beyannamede toplamaya zorunlu oldukları şeklinde anlamak gerekir.⁶

İlke olarak, mükellefler, yıllık beyanname ile beyan edilecek gelirleri varsa beyanname verirler. Ancak, 85 inci maddenin 3 üncü fıkrasına göre; tacirler, çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, ziraî ve mesleki faaliyetlerinden kazanç sağlamamış olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Normal olarak, vergilendirilecek bir geliri bulunmayanların beyanname vermelerine pek gerek yok ise de; söz konusu ticari, ziraî ve mesleki faaliyetlerin izlenmesi ve kontrol edilmesi amacı ile, bu kişilere yaptıkları faaliyetlerden dolayı kâr sağlamamış veya zarar etmiş olsalar dahi, yıllık beyanname verme zorunluluğu konulmuştur.⁷ Burada belirtilen

6. Bu konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca; "Gerçek surette gelir vergisi mükellefi olanlar aynı zamanda götürü usulde de mükellef iseler verecekleri yıllık beyannamelerinde götürü kazanç matrahını da bildireceklerdir." şeklinde idari görüş bildirmiştir. M.B.Muk. 18.11.1974, s. 2-2176-47/59184(KIZILOT/AVCI, 355).

7. **TURGAY**, Recep: Yıllık Vergi Beyannamesi Vermek Zorunda Olanlar ve Olmayanlar, Muhasebe ve Maliye Dergisi, C.20, S. 235, Mart 1966, s. 4.

tüccar, çiftçi ve serbest meslek erbabı deyimleri ise, kazancını bilanço ve işletme hesabı esaslarına göre gerçek usulde belirleyen tacirler ile gerçek usulde (bilanço veya işletme esasına göre) veya götürü gider usulüne⁸ göre kazancını saptayan zirai kazanç sahipleri ve kazancını gerçek usulde belirleyen serbest meslek erbabını ifade etmektedir.

Öte yandan, aynı fıkroda; bu hükmün, şirketlerin faaliyet ve tasfiye devrelerine kapsamak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir (md.85/3). Yani bu kişiler de, kazanç sağlasınlar ya da sağlamasınlar yıllık beyanname vermek⁹ ve varsa ticari kazanç dışında elde ettikleri kazanç ve iratlarını yıllık beyannamelerinde toplamak zorundadırlar.

8. 31 Aralık 1991 tarih ve 21098 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bakanlar Kurulunun 26.12.1991 tarih ve 91/2569 sayılı Kararnamesi ile değişik GVK.nun 53 üncü maddesine göre; 1991 sayılı gelirleri dahil, yıllık hasılat tutarı 80.000.000 liradan aşağı olan çiftçilerin kazançları götürü gider esasına göre 80.000.000 veya daha fazla olan çiftçilerin ise gerçek usule (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına) göre saptanır.

9. "Sermaye taahhüdünü yerine getirmemesi sebebiyle kollektif şirket ortaklığından çıkarılan ortağın, keyfiyetin ilân edilmemesi mükellefiyete alınmasına neden olamayacağından beyanname vermek zorunluluğu yoktur." Dnş. 4. D.25.3.1971, 6988/2406 (TURGAY, Recep: Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı C.II, 4. Baskı, İstanbul 1976, s. 1175); "Tescil ve ilan edilmeden kurucuları tarafından feshedilen kollektif şirketin ortağının beyanname verme zorunluluğu yoktur". Dnş. 4. D.3.2.1972, 2762/627 (TURGAY (Gelir II), 1180); "Tasfiye halindeki kollektif şirket ortakları kazanç temin, edilmese dahi yıllık beyannameyi verme zorunluluğu olduğu ancak vergilendirilebilmesi için ortaklara kâr payı olarak dağıtılması veya tahakkuk ettirilmesi gerektiği, iflâs masasında biriken gelirlerin vergilendirilmeyeceği hakkında" Dnş. 3. D. 9.1.1986, 5014/62 (Yayınlanmamıştır).

Ticaret Kanununa göre şirketlerde tacir sıfatı ortaklara değil şirket tüzel kişiliğine verildiğinden kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerde komanditeler (sınırsız sorunlu ortak) hakkında da faaliyet ve tasfiye devrelerine ait olmak üzere aynı hükmün uygulanacağı ayrıca belirlenmiştir. Kanun kazanç sağlamasalar dahi, beyanname verecekleri açık olarak saydığından, bunlar dışında kalıp yıllık beyanname vermek zorunda olanlar (menkul ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri sair kazanç ve irat sahipleri) bu hükme tabi olamayacaklardır.¹⁰

Bu durumda, gerçek usulde vergilendirilen ticari ve mesleki kazanç sahipleri, gerçek veya götürü gider usulüne göre vergilendirilen zirai kazanç sahipleri ile kollektif şirket ortakları ve komandit şirketlerde komandite ortakların; faaliyetleri sonucu bir kâr elde edip etmemeleri, hatta zarar etmiş olmaları, hiç bir faaliyette bulunmamış olmaları, sağladıkları kazancın istisna hadleri içinde kalmış olması ya da beyan edilecek gelirlerinin bulunmaması halleri, yıllık beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. Bu kişiler her halde beyanname vermek zorundadırlar.¹¹

Konuya ilişkin olarak Danıştay 13 üncü Dairesinin bir kararında;

10. **KIZILOT**, Şükrü: Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, C.II, Ankara 1989, s. 1674; **KARAMANOĞLU**; 7.

11. **ŞAMLIOĞLU**, Servet: Uygulamada Gelirin Toplanması ve Doğurduğu Sonuçlar, Vergi Sorunları Dergisi, Y.1979, s. 25-26; **UYSAL**, Ali/**EROĞLU**, Nurettin: Açıklamalı, İçtihatlı Gelir Vergisi Kanunu, 3. Baskı, İstanbul 1991, s. 540.

"Gelir Vergisi Kanununun 85/3 üncü maddesinde gösterilen kişilerin, kazanç temin etmemiş olsalar dahi yıllık beyanname vermeye mecbur buldukları belirtilmiş olduğuna ve aynı kanunun 91 inci maddesinde de, yükümlülerin yıllık beyanlarını Maliye Bakanlığı tarafından tertip ve tanzim olunan bir form içerisinde ve sadece beyan döneminde elde edilen kâr veya zararın değil mükelleflerin özel yaşamlarının ekonomik yönüne kadar dayanan bazı bilgileri de içeren bir beyanname ile bildirecekleri hükme bağlandığına göre, olayda, yükümlü tarafından ihtilafı yılda faaliyette bulunulmadığı ve hiç bir gelir elde edilmediği yolunda verilen dilekçenin, boş beyanname niteliğinde olduğunun kabul edilmesi olanağı bulunmamaktadır."

şeklinde hükme varılmıştır.¹²

Yine bu konu ile ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yansıyan bir olayda Bakanlıkça;

"Mükellefin, faaliyet gösteren taşıtın kaza yapması nedeniyle faaliyetini geçici olarak durdurması, faaliyeti tamamen terk sayılamayacağından, söz konusu döneme ilişkin olarak, kazanç temin edilmemiş olsa dahi beyanname verilmesi gerekir"

şeklindeki idadi görüş bildirilmiştir.¹³

12. Dnş. 13.D. 18.4.1975, 883/1410 (**KIZILOT/AVCI**, 356); Ancak Danıştay'ın bu konudaki kararları arasında birlik olduğu söylenemez. "Kazanç elde etmediğini dilekçe ile bildiren mükelleflerin ayrıca beyanname verme zorunlulukları yoktur". Dnş. 4. D. 21.6.1971, 6979/5132 (**TURGAY**, (Gelir II), 1179).

13. MGB.Muk. 10.6.1987, S.1-2126-15-28 (**KIZILOT**, Şükrü, Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar, Ankara 1989, s. 255).

Bu noktada, özelliği dolayısı ile yıllara sari inşaat ve onarım işleri yapan mükelleflerin durumuna da değinmek gerekir.

Bu konuda ileri sürülen bir görüşe göre; "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde, beyanname işin bittiği yılda verilecek, işin devam ettiği yıllarda ayrıca beyanname verilmeyecektir. Zira bu tür işlerdeki bitim tarihi, geçici ve kesin kabul usulüne tabi işlerde geçici kabulün yapıldığı, bu usule tabi olmayan diğer inşaat ve onarma işlerinde ise işin fiilen tamamlandığı yıldır. Bu nedenle, herhangi bir takvim yılında bu nitelikteki işlerden, geçici kabulü yapılan veya fiilen tamamlananlar yoksa, mükellefler, münhasıran bu işleri dolayısı ile beyanname vermeyeceklerdir. Diğer yandan Kanunun 42 nci maddenin 2 nci fıkrası "...beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar vermeye mecburdurlar" hükmü, her yıl için ayrı beyanname verilmeyeceğini açıklığı kavuşturmuş olmaktadır. Ayrıca aynı maddenin birinci fıkrasında açık olarak ifade edildiği üzere, kâr ve zarar kesin olarak işin bittiği yıl tespit edilecektir. Bu nedenle, işlerin devam ettiği yılda bu işleri yapanların durumu belli değildir. Bu durumda, bunların kâr elde etmemiş sayılarak ve 85 inci maddenin 3 üncü fıkrasına dayanılarak beyanname vermeleri mümkün olmaz".¹⁴

Ancak Danıştay'ın görüşü aynı doğrultuda değildir. 13 üncü Dairenin bir kararında;

14. **YALÇIN**, Alaaddin: Gelir Vergisi Kanunumuza Göre Beyan Esası, Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama, Zararların Mahsubu, Safi Gelirden Yapılan İndirimler, Aile Reisi Beyanı, Yıllık Beyanname ve Münferit Beyanname Konusundaki Yasal Hükümler ve Açıklamalar, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu (Yeterlik Etüdü), S.LXIV/34-15, Ankara 1985, s. 14-15 (Yayınlanmamıştır).

"Yıllara yaygın inşaat onarım işi yapan mükellefler, biten işleri olmadığı için gelir beyan etmeyecekleri yıllarda da yıllık beyanname vermek ve bu beyanname bilanço, kâr zarar vb. ekleri eklemek zorundadırlar. Sadece iş devam ettiği için beyanname verilmediği yolundaki dilekçe yeterli değildir. Beyanname verilmediğinde re'sen takdir nedeni doğar, ancak beyanı gereken matrah tespit edilmedikçe matrah takdir edilemez. Dolayısı ile sonuç Vergi Usul Kanununun madde 352 de yazılı usulsüzlük cezasının iki kat alınmasına müncer olur".¹⁵

hükmüne varılmıştır.

Her ne kadar teorik açıdan ileri sürülen görüş yerinde sayılabilirse de, kanımca yoruma açık olan bu konuda olası bir ceza uygulamasıyla karşılaşmamaları için mükelleflerin, Danıştay'ın kararı doğrultusunda hareket etmeleri yerinde olur.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bir mükellefin yedi gelir unsurunun tamamından ya da bir kısmından elde etmiş olduğu kazanç ve iratlarının yıllık beyanname ile bildirilmesi ve bu kazanç ve iratların toplamının alınarak, bu toplam üzerinden vergi hesaplaması genel kuralı oluşturmaktadır. Aksi belirtilmediği sürece her türlü gelir için beyanname verilmesi gereği ve ayrıca, ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabi olanların faaliyetleri sonucunda kazanç doğmamış olsa bile beyanname vermeleri zorunluluğu, söz konusu kuralı güçlendirici bir nitelik taşımaktadır.

15. Dnş. 13.D. 18.4.1975, 883/1410 (ÖZBALCI, 730).

B- AYRIK DURUMLAR

Genel kural, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların yıllık beyannamede toplanması olmakla birlikte, istisna haddi içinde kalan kazanç ve iratlar ile bazı menkul sermaye iratları yıllık beyanname dışına çıkarılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 3239 sayılı Kanunla değişik¹⁶ 85 inci maddesinin 2 nci fıkrasına göre; "İstisna haddi içinde kalan kazanç ve iratlar (31 inci maddedeki indirimler istisnadan madut değildir) ile 75 inci maddenin 1,2 (adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları hariç), 3,5,7 ve 12 nci bentlerinde yazılı iratlar için beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye ithal edilmez". Bu hüküm, istisna haddi içinde kalan kazanç ve iratların yanında, menkul sermaye iratlarının önemli bir bölümünü toplama dışında bırakmaktadır. Bu düzenlemeden doğan ayrik durumları, hükmün kapsam ve uygulaması açısından ele almak yararlı olacaktır.

1- İstisna Hadleri İçinde Kalan Kazanç ve İratlar

Gelir Vergisi Kanununun 85/2 inci maddesi hükmünden de açıkça anlaşılacağı üzere, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalması durumunda (Kanunun 31 inci maddesinde belirtilen özel indirim ve sakatlık indirimi istisna olarak sayılmamaktadır.) mükellefler, yıllık beyanname vermezler ve bunları beyannamelerinde toplamazlar. Öyle ki, kendi istekleri ile

16. Bu fıkra 3239 sayılı Kanunla değiştirilmeden önce, "istisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmez. (31 inci maddedeki indirimler istisnadan madut değildir.)" hükmünü amirdi. 3239 sayılı Kanun için bkz. R.G. 11.12.1985, s. 18955.

beyanname vermek isteseler dahi vergi dairelerince kabul edilmez.Hataen kabul edilenler de vergi hatası nedeniyle düzeltilir (VK.md. 18/3, 119, 121,126). Öte yandan, bu hükmün karşıt kavramı gereğince, istisna hadlerini aşan veya bu hadlerin üstünde kalan kazanç ve iratlar için beyanname verilmesi ve diğer gelirlerle toplanması zorunludur.

Ayrıca yukarıda sözü edilen parantez içi hüküm, 31 inci maddedeki indirimlerin, kanunun "muaflik ve istisnalar" başlığını taşıyan ikinci kısmı içinde yer alması nedeniyle doğabilecek tereddütleri önlemek için getirilmiştir. Bu durumda, 31 inci maddede belirtilen indirimler (özel indirim ve sakatlık indirimi) istisna sayılmayacağından elde edilen gelir, bu indirimlerin miktarından az da olsa beyanname verilecektir. Çünkü bu indirimler bir gelir istisnası değil, mükellefin durumuna göre vergi matrahının belirlenmesine ilişkin hadler olduğundan, indirimlerin uygulanabilmesi için vergiye tabi matrahın ve mükellefin durumunun vergi dairesince bilinmesi gereklidir. Bu husus da ancak beyanname vermeye mümkün olabilir.¹⁷

Bu açıklamalardan sonra, beyanname verilmesi veya verilen beyannameye dahil edilmesi gerekli olmayan istisna haddi içinde kalan kazanç ve iratları ana hatlarıyla belirtmekte yarar vardır.

a- Göçmen ve Mülteci Muaflığı

İskân Kanununun hükümleri uyarınca göçmen ve mülteci sayılanlar ile yerleştirilenlerin bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratların 600.000. lirası Gelir Vergisinden istisna olup

17. İZMİT, Zekai: Gelirin Toplanması ve Aile Reisi Beyanı Esası, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu (Yeterlik Etüdü), S. LIX-5/ 37-18, s. 6 (Yayınlanmamıştır).

(GVK. md. 17) bu kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyecektir.¹⁸

b- Serbest Meslek Kazancı İstisnası

Gelir Vergisi Kanununun 3239 sayılı Kanunla değişik 18 inci maddesine göre; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video, bant, radyo ve televizyon seneryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılatın tamamı Gelir Vergisinden istisnadır.

Bu madde kapsamına giren ve tamamı istisna olan serbest meslek kazançları için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi gerektiği durumlarda da beyanname dahil edilmeyecektir. Ancak, bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde gereğince % 10 gelir vergisi kesintisi yapılacaktır (md. 18/son, 94 A/3-a).

c. PTT Acentalarında Kazanç İstisnası

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 18 inci maddesi gereğince; PTT acentalığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar gelir vergisinden istisnadır. Ancak PTT acentalığı yapanlara bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli % 25 vergi kesintisi

18. Konuya ilişkin olarak Danıştay bir kararında özetle, "... Yugoslav göçmeni olan yükümlünün göçmen muafiyetini haiz olduğundan, GVK. nun 17 inci maddesi uyarınca istisna hadleri içinde kalan kazanç için beyanname verilmesine yer olmadığına" hükmüne varmıştır. Dnş. 4.D. 9.3.1973, 2/1094 (KARAGÖZOĞLU, Fevzi. M. / TAMER, Samet : Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ankara 1976, s. 592).

yapılır (GVK. md. 94-A/14). Tamamı istisna olan bu kazançlar için beyanname verilmeyecek veya verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

d- Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna

Binaların mesken (konut) olarak kiraya verilmesinden, bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.600.000.¹⁹ lirası gelir vergisinden istisna olup (GVK. md. 21/1), beyanname verilmesine gerek yoktur.

Ancak ticari, zirai ve mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlara gelirleri bunlar tarafından bildirilenler, bu konut istisnasından yararlanamayacaklar (GVK. md. 21/2) ve elde ettikleri iradı tutarı ne olursa beyanname dahil edeceklerdir.

e- Menkul Sermaye İradı İstisnası

3239 sayılı Kanununun 70 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 23 üncü madde hükmüne göre; 1 Ocak 1986 tarihinde önce ihraç edilen özel kanunlarla veya Devletin, kanunların verdiği yetkiye dayanılarak akdettiği sözleşmelerle her türlü vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlerin faiz, kâr payı ve ikramiyeleri, gelir vergisinden istisnadır.

Menkul sermaye iradı olarak nitelenen sözkonusu gelirler için beyanname verilmez, başka gelirler nedeniyle verilecek beyannameye dahil edilmez.

f- Müteferrik İstisnalar

Gelir Vergisi Kanununun 23 ile 30 uncu maddeleri arasında

19. GVK. nun 21 inci maddesinde yazılı olan istisna tutarı 26.12.1991 tarih ve 91/2569 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile 1991 takvim yılı gelirlerine de uygulanmak üzere 1.600.000. lira olarak yeniden belirlenmiştir. Değişkenlikten önce söz konusu istisnanın tutarı 1.000.000. lira idi.

yer alan; ücretlere, gider karşılıklarına,²⁰ tazminat ve yardımlara , vatan hizmetleri yardımlarına, teçhizat ve tayın bedellerine, tahsil ve tatbikat ödemelerine, teşvik ikramiye ve mükâfatları ile sergi ve panayır kazançlarına ilişkin istisnalarla ilgili olarak yıllık beyanname verilmez ve toplama yapılmaz.

g- Değer Artışı ve Arızı Kazançlarda İstisnalar

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 ve 82 inci maddelerinde belirtilen değer artışı kazançları ve arızı kazançlar için öngörülen istisna hadleri içinde elde edilen kazanç ve iratlardan dolayı yıllık beyanname verilmez. Bu kazançlar ile istisna tutarları aşağıda belirtildiği gibidir.

-Borsada kayıtlı olanlar ve ivazsız olarak iktisap edilenler hariç, menkul kıymetlerin iktisap tarihinden başlayarak bir yıl içinde veya iktisaptan önce elden çıkarılmasından sağlanan kazançların 200.000. lirası (GVK. mük. md. 80/2),

-70 inci maddenin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı arama, işletme, imtiyaz, marka, film, vb. hakların (ihtira beratı hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançların 200.000. lirası (GVK. mük md. 80/4),

Yukarıda anılan 200.000.'er liralık istisna 26.12.1991 tarih ve 91/2569 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile 1992 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere 300.000. liraya yükseltilmiştir.

20. Gelir Vergisi Kanununun 24/4 üncü maddesi ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın bir muktezasında; "Gelir Vergisinden istisna tutulan yakacak yardımları, yıllık beyannameye ithal edilmemesi gerekir." şeklinde idari görüş bildirilmiştir. M.B Muk. 16.8.1978, S. 2-2150/7800 (KIZILOT /AVCI, 890); Yine gider karşılıklarındaki istisnalara ilişkin olan 24 üncü maddenin 3 üncü bendi hükmü ile; tanıklara, bilirkişilere ve resmi arabuluculara bu sıfatları dolayısıyla ödenen ücretlerin istisna olması yıllık 500.000. lira ile sınırlandırılmıştır. Ödenen toplamı 500.000. lirayı geçtiğinde istisna yine 500.000 liralık kısma uygulanabilecek aşan kısım gelir elde edildiği yılı izleyen yılın Mart ayında verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Bkz. 147 seri no. lu Gelir Vergisi Tebliği (RG. 9.2.1986, S. 19014); Burada sözü geçen 500.000 liralık tutarı 26.12.1991 tarih ve 91/2569 sayılı Bakanlar Kararnamesi ile 1992 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere 700.000 liraya yükseltilmiştir.

- Arızı olarak ticari işlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançların 10.000 lirası (GVK. md.80/4)

- Ticari veya zirai bir işlekmenin faaliyeti ile, serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen hasılatın 10.000 lirası (GVK. md.82/2),

-Gaydimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıkların 10.000 lirası (GVK. md.82/3),

- Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısı ile tahsil edilen hasılatın 10.000 lirası (GVK. md. 82/4).

2- Beyan Dışı Bırakılan Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanununun 85 inci maddesinin 2 inci fıkrasına 3239 sayılı Kanunun 60 inci maddesiyle getirilen hüküm ile, 1.1.1986 tarihinden itibaren bazı menkul sermaye iratları toplama ve beyan dışına çıkarılmıştır.

3239 sayılı Kanunun gerekçesinde de belirtildiği üzere; "Gelir Vergisi Kanununun 85 inci maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik ile, vergi alacağı sisteminin kaldırılması, diğer taraftan Kurumlar Vergisi oranının % 46'a yükseltilmesine paralel olarak 75 inci maddenin 1,2 (adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları hariç), 3,5,7 ve 12 numaralı bentlerinde yazılı menkuy sermaye iratlarının hiç bir şarta bağlı olmaksızın beyan edilmemesi esası getirilmektedir. Söz konusu menkul sermaye iratlarının mükellefler istese de beyannamelerine dahil edemeyeceklerdir".²¹

21. TÜRK VERGİ KANUNLARI GEREKÇELERİ, 953.

Böylece bazı menkul sermaye iratları kurum bünyesinde nihai vergilemesinin yapıldığı kabul edilerek tamamen gelir vergisinden istisna edilmiş, bazı menkul sermaye iratlarında da gelir vergisi yükü aynı kanununun 94 üncü maddesi uyarınca yapılacak stopaj oranı ile sınırlandırılmıştır. Bunlar üzerinden yapılacak gelir vergisi kesintileri ise nihai vergileme yerine geçecektir.²²

Beyanname verilmeyecek ya da verilecek beyannamede toplanamayacak olan ve yollama yapılan 75 inci maddede gösterilen söz konusu menkul sermaye iratlarını ayrı ayrı incelemek yerinde olacaktır.

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa senetlerine verilen kâr payları ve pay senetlerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemelerle Menkul Kıymetler Yatırım Fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları buna dahildir) (GVK. md.75/1).

Hemen belirtelim ki, Kurumlar Vergisi oranının % 46'a çıkarılmasından sonra, hisse senetlerinden doğan temettüer için beyanname verilmemesi ve diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye ithal edilmemesi maksadı ile gelir ile Gelir Vergisi Kanununun 85 inci maddesinde yapılan değişikliği, herhangi bir gerekçe göstermeden isabetli bulanlar vardır.²³

22. İZMİT, Zekai: Gelir Vergisi Kanununda Beyan Esası ve Gelirin Toplanması Konusunda Yapılan Son Düzenlemeler, Vergi Dünyası, S. 55, Mart 1986, s. 49,51.

23. ÖZKAZANÇ, H. Hakkı: Gelir Vergisi Üzerine Düşünceler, Maliye Yazıları, Ağustos/Kasım 1987, 8-9, s.23.

Fakat 75 inci maddeye göre bu kâr payları menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekirken, vergi kesintisine ilişkin 94 üncü maddede sayılmadıkları için esasen vergi dışı bırakılmışlardır. Değişiklikten önce bu kâr payları ayrıca değerlendirilmekte iken,²⁴ yeni şekle göre vergiye tabi olmayacaklardır. Bu durumun vergi adaleti yönünden açıklaması yoktur. Ancak ülkemizde sermaye birikimi ve buna bağlı olarak büyük anonim şirketlerin kurulmasını kolaylaştırmak ve böylece kalkınmayı teşvik amacı, bu düzenleme ile göz önünde tutulmuş olabilir. Ayrıca hisse senetlerinin yurt çapında yayılması amacı da öngörülmüş olabilir. Hatta bu uygulamanın, menkul kıymetlerin edinilmesini bu yolla da ülkede sermaye piyasasının gelişmesi ve kuvvetlenmesini teşvik ettiği rahatlıkla söylenebilir.²⁵ Böyle dahi olsa, kamu giderleri yükünün geniş ölçüde dar ve sabit gelirli halk kütlelerine daha büyük çapta dağıtılması sonucunu da gözardı etmemek gerekir.²⁶

2. İştirak paylarından doğan kazançlar; limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin (adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları hariç) kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlardır²⁷ (GVK. md.75/2, 85/2).

24. Eskiden sermaye şirketlerinin elde ettikleri kurum kazancından % 40 oranında Kurumlar Vergisi kesildikten sonra geriye kalan kurum kazancı bu kurumun hisse senetlerine sahip gerçek kişilere dağıtıldığında, gerçek kişiler, bu kâr payları 1/3 fazlasıyla (vergi alacağı) menkul sermaye iradı olarak beyan ediyorlardı.

25. **BATIREL**, Faruk Ömer/**UÇKUN**, İlhan: Türkiye'de OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü, İstanbul 1991, s. 88.

26. **ERGİNAY** (Vergi), 196.

27. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları işlemler oranında dağıtılması (risturn) kazanç dağıtımı sayılmamaktadır (GVK. md.75/2).

İşte bu kâr payları ve kazançların da tamamı, 94 üncü madde hükümlerine göre stopaja tabi tutulmadıkları için gelir vergisi dışında kalmakta ve beyannameye ithali söz konusu olmamaktadır.

Yukarıda hisse senetleri kâr payları hakkında belirtilen amaçların burada da geçerli olduğu ileri sürülebilir. Fakat ERGİNAY'ın yerinde olarak belirttiği gibi; "75 inci maddede yer alan bu iki kalem kâr payı ve kazançların, menkul sermaye iradı olarak gösterilmiş iken, vergiye tabi tutulmamaları, vergi tekniğine aykırı olduğu kadar, ayırma kuramına da uymaz. Gerçekten vergilendirilmeyecek olan bir gelirin kanunda yer almasının anlamı yoktur. Öte yandan sermaye gelirlerinin iş gelirlerine nazaran daha yüksek oranda vergilendirilmesi hakkındaki ayırma kuramı da böylece vergi sistemimizden çıkarılmış olmaktadır. Bize göre her şeyden önce, vergi tekniği yönünden ya 75 inci maddenin 1 ve 2 inci bentlerinin kanundan çıkarılması veya bunların da 94 üncü maddeye ithali gerekir".²⁸

3. 75 inci maddenin 3 numaralı bendinde, kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları gösterilmiştir. Aslında bu paylar Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi uyarınca ücret sayılarak 94 üncü maddeye göre vergilendirilmektedir.²⁹

28. ERGİNAY (Vergi), 196. Ayrıca bkz. MISIRLIOĞLU, M. Kemal: 2574 Sayılı Yasa ve Ayırma Kuramı, Vergi Dünyası, S. 10, Haziran 1982, s. 76-78.

29. GVK.nun 64/4 üncü maddesiyle yönetim kurulu başkan ve üyelerine bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret sayılmış, kanunun 94-A/1 inci maddesiyle de 61 inci maddede yazılı ödemelerin 103 ve 104 üncü maddelere göre vergilendirileceği öngörülmüştür.

4. 75 inci maddenin 5 numaralı bendinde ise, her nevi tahvil faizleri ve hazine bonusu faizleri ile gelir ortaklığı senetlerinden sağlanan menkul sermaye iratları sayılmıştır. Bu çeşit menkul sermaye iratları da beyannamede yer almayacaktır. Ancak sözü edilen faizlerden, 94 üncü maddeye göre çeşitli oranlarda stopaj yapılması öngörüldüğü halde (nama ve hamiline yazılı tahvil faizleri ile diğerlerinden % 10), devlet tahvili ve hazine bonusu faizleri ile gelir ortaklığı senetlerinden sağlanan gelirlerden "0" oranında vergi kesintisi³⁰ yapılacağı belirtilmiştir (GVK. md.94-A/9-a,b).³¹

Yeri gelmişken belirtelim ki, Gelir Vergisi Kanununun 94-A/9 uncu maddesi kapsamına giren iratlardaki vergi kesintisinde, iradı elde edenlerin ilerideki vergilerine mahsuben peşin yapılan bir tahsilat niteliği bulunmamaktadır. Bağımsız ve kesin vergileme olma yönü ağırlık taşımaktadır. Devlet tahvili ve hazine bonusu faizlerinin ticari kazançta dahil edilmeyeceği (GVK. mük. md.39) ve Gelir Vergisi Kanununun 85 inci maddesi gereğince, bu faizlerle birlikte gelir ortaklığı senetleri ve her nevi tahvil faizlerinin yıllık beyanname dışında kalacağı keyfiyeti, bunu açıkça göstermektedir.

30.Devlet tahvili gelirlerinden yapılacak vergi kesintisi oranının "0" olarak belirlenerek bu gelirlerin vergiden bağımsız tutulması uygulaması devletin iç borçlanma olanağını artırarak, enflasyon oranının hızla yükselmesine katkıda bulunmamaktadır. Bkz. **ŞENER**, Orhan: AET ve OECD ülkelerindeki Reform Eğilimleri Yönünden Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Ankara 1990, s. 84.

31. Konumuzla doğrudan ilgili olmamakla beraber belirtelim ki; GVK.nun mük. 39 uncu maddesine göre, ticari kazançtan (kurumlar dahil) indirilen menkul sermaye iratları arasında yen alan; hazine bonusu ve devlet tahvili faizlerinden % 10, Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığınca çıkarılan ve GVK.nun 75 inci maddesinin 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerden sağlanan iratlardan yine % 10 oranında vergi kesintisi yapılır (GVK. md.94-A/15).

Bu açıdan belirtilen iratları elde edenlerin, genel rejim uyarınca katlanacakları vergi yükü gözönüne alınmadan, vergi kesintisi sureti ile alınan vergi ile yetinileceğinin kabul edilmiş olması; yapılmakta olan vergi kesintisinin, iradı elde edenin durumu ile ilgili kurulmadan bağımsız bir vergileme rejimi olarak düzenlenmiş olduğu ifade etmektedir.³²

5. 75 inci maddenin 7 numaralı bendinde de mevduat faizleri yer almış bulunmaktadır. Yine 94 üncü maddede çeşitli oranlarda vergi kesintisi yapılması öngörülen bu faizlerin de yıllık beyannameye dahil edilmesi kabul edilmiştir. Sanırım tasarrufun, sermayenin oluşumuna etkisi gözönüne alınarak böyle bir düzenlemeye gidilmiştir. Gerçekten de sermayenin oluşum hacmi, tasarruf eğilimindeki gelirin yüksekliğine bağlıdır. Gelir sahiplerine tasarruf ettikleri takdirde vergi kolaylıkları tanımak sureti ile, bunların tasarruf yeteneği ve bir dereceye kadar tasarruf eğilimi artırılarak, sermayenin birikimini sağlamak olanaklıdır.³³ Ancak bu yapılırken, yukarıda da belirtildiği gibi vergi yükünün dengeli dağıtımının göz ardı etmemek gerekmektedir.

6. 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 (GVK. md. 75/12) için de beyanname verilmeyecek, diğer kazanç ve iratlar nedeni ile beyanname verilmesi durumunda, bu iratlar beyannameye dahil edilmeyeceklerdir. Anılan bu kâr payları da 94-A/11 inci madde gereğince vergi kesintisine tabu tutulmaktadır.

32. KIZILOTT (Gelir II), 1998.

33. HALLER, 294.

Bütün bu açıklamaların ışığı altında bir değerlendirme yapmak gerekirse denilebilir ki, söz konusu menkul sermaye iratlarının genel olarak stopaj yolu ile vergilenderilmesi öngörülmüş, vergi kesintisinden sonra yıllık beyannamede gösterilmemesi uygun görülmüştür. Ancak bu durumla, tüm kazanç ve iratlar içerecek yıllık beyanname usulünün, ödeme gücü yönünden teorik gayesi feda edilmiş olmaktadır. Öte yandan bu menkul sermaye iratlarının hiç bir sınıra bağlı olmaksızın toplama ve beyan dışı bırakılması olanağının tanınması (ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri dahil), bugüne kadar benimsenen vergileme ilkelerine ters düşen ve sedüler sisteme doğru atılmış bir adım niteliğini taşımaktadır. Hatta Türk Gelir Vergisinin üniter mi yoksa sedüler mi olduğunun tartışmalı hale geldiği söylenebilir.³⁴ Kanımızca kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iratları etkin bir şekilde vergilendirilmeli ve gelir vergisinin üniterliği korunmalıdır.

Son olarak şunu da belirtelim ki 85 inci maddenin kapsamına girmeyen menkul iratları bakımından genel esasa göre değerlendirme yapılacaktır. Diğer bir deyişle, menkul sermaye iradı olduğu halde kesintiye tabi olmayanlar, tutarı ne olursa olsun beyan edilecek ve vergilendirilecektir. Bu gruba giren menkul sermaye iradı şunlardır:

34. Bu konuda bkz. **HEPER**, Fethi: Gelir Vergisi Kanununda Üniter Vergilemeden Sapmalar-Beyan Edilmeyen Gelirler ve İhtiyari Toplama, Damla, S.1, Şubat 1988, s. 11-18; **ARIKAN**, Vural: Vergi Sistemimiz Sistemsizliğe Dönüştü mü? Bunu Tartışmaya Açıyorum (2), Vergi Dünyası, S. 101, Ocak 1990, s. 3-9.

- Her nevi alacak faizleri (GVK. md.75/6),
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen gelirler (GVK. md.75/8),
- İştirak hisselerini sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar (GVK. md.75/9),
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri (GVK. md.75/10),
- Adi komandit şirketlerde komanditer ortakların kâr payları (GVK. md.75/2, 85/2).

C) YABANCI ÜLKELERDE ELDE EDİLEN KAZANÇ VE İRATLAR

Gelirin toplanması ile ilgili 85 inci maddenin son fıkrasında, tam mükellefiyete tabi olanların yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratların elde edilme zamanının belirlenmesine ilişkin hükümler yer almıştır. Bu hükümlerin amacı, Türkiye dışında elde edilen kazanç ve iratların vergilendirme zamanının tespitini sağlamaktır.

Söz konusu fıkra göre yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlar;

1. Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplara intikal ettirdiği yılda,

2. Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki nedenlerden ileri geldiği belgelenen durumlarda mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda,

elde edilmiş sayılır.

İlk bakışta gerekli ve normal görülen böyle bir düzenlemenin çerçevesinin tayininde bazı özellikler bulunmaktadır. Zira yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratların Türkiye'de ne zaman elde

edilmiş sayılacağı bu düzenlemeden açıkça anlaşılacağı gibi, hükmün yorumunda da yeterli açıklık sağlanamamıştır.

Öncelikle belirtelim ki söz konusu hükümde, gelir unsurları arasında, elde etme yönünden, ülke içi gelirlerinde olduğu biçimde bir farklılığa yer verilmemiştir. Örneğin menkul ve gayrimenkul sermaye iradı ile ticari kazanç elde etme yönünden aynı planda değerlendirilmiştir. Bu durumda, kazanç ve iratların hesaplara intikal ettirilmesi gereken zamanın, Gelir Vergisi Kanununun elde etme ile ilgili hükümlerine göre belirlenmesi zorunluluğu vardır. Fakat her halde ülke dışı gelirin Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihi tahakkuka bağlamak söz konusu olamaz. Çünkü 85 inci maddedeki hüküm gelir unsurlarının tümünü kapsamaktadır. Ticari ve ziraî kazanç dışındaki gelir unsurlarında, ülke içinde dahi tahakkuk, elde etme için yeterli görülmemiştir. Ülke dışı kazanç ve iratlarda aksi bir kabul tarzının esas alınmış olduğu düşünülemez.

Bir görüşe göre; "Kabul edilen ölçünün Türkiye içindeki gelir unsurlarının elde edilmesi ile ilgili ölçüden esas itibari ile farklı bir yönü yoktur. Kazanç ve iradın Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmesi, hukuki ve ekonomik tasarruf olanağının bulunması anlamına gelir. Başka bir anlatımla, hukuki ve ekonomik tasarruf olanağının doğduğu anda, kazanç ve iradın Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmesi zorunludur. Bunun yanında ilgili hükme göre, kazanç ve iratların Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin, iradesi dışındaki nedenlerden ileri geldiğini ispat külfeti mükellefe yüklenmiştir. Bu zorunluluk, her şeyden önce zaman itibari ile belirliliği, kazanç ve iratların hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihin bilinmesini gerektirir. Bu belirlilik ise elde etmenin, gelir unsurunun yabancı ülkede mükellefin emrine hazır tutulması ölçüsüne bağlanması dışında sağlanamaz. Kazanç ve iradın mükellefin emrine hazır kılındığı tarih ise ilke olarak, talep edilebilir hale geldiği tarihtir. Ayrıca mükellefin ülke dışı kazanç ve irada tasarrufu, gelirin Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmesi gerekliliğini izleyen bir safha olarak kabul edilmiştir. Bu

düzenlemenin amacı şu şekilde açıklanabilir.

Türkiye içinde sağlanan gelir unsurlarında, kazanç ve iradın emre hazır tutulması, sahibi yönünden tasarrufu kesinlikle ifade ettiği halde, ülke dışı kazanç ve iratlarda bu olanağın, ülke farklılığından doğan nedenlerle kısıtlanması mümkün olabilir. İstisna olarak karşılaşılması gereken bu tür nedenleri, genel olarak belirlemek güçtür. Kambiyo kısıtlamaları nedeniyle transfer olanağının bulunmaması, kazanç ve iradın elde edilmiş sayılmasını önlemez. Çünkü kambiyo kısıtlaması, gelir unsurlarının sağlandığı ülkede kullanılması olanağını ortadan kaldırmaz. Elde etmenin meydana geldiğinin kabulü için ise, yalnız bu olanağın varlığı yeterlidir.

Yine bu görüşe göre; hukuki ve ekonomik tasarrufun ölçü olarak alındığı durumlarda, kazanç ve iratları doğuran işlemin karşı tarafın emrine hazır tutulmuş olduğu tarih esas alınır. Ülke dışı ticari faaliyetten sağlanacak ticari kazançta, gelirin Türkiye'deki mükellefi emrine hazır bulundurulması (ülke içi veya ülke dışı) yine Türkiye'deki mükellefin iradesine bağlıdır. Bu nedenle, hukuki ve ekonomik tasarruf, ülke dışı faaliyet kazancında menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarındaki anlam ve değeri taşımaz.³⁵

Kanımızca yukarıdaki teorik açıklamalara tüm yönleriyle katılmak olanaklı değildir. Bir kere, ülke dışı gelir unsurlarının hukuki ve ekonomik tasarruf olanağı esas alınarak hesaba intikal ettirilmiş olmasının elde etme yönünden her durumda yeterli olmayacağı açıktır. Nitekim kanun koyucu da, bunu göz önüne

35. ÖZBALCI, 731-733; Aynı yönde KIZILOTT (Gelir II), 1683-1685.

olarak; kazanç ve iratların Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin iradesi dışındaki nedenlerden ileri geldiği durumlarda, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılarak, o yılın geliri olarak vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Öte yandan bu hüküm, tasarrufun hesaplara intikali izleyen bir aşama olarak kabul edildiğini değil, bazı durumlarda hesaplara intikal ettirilmemenin tasarrufa bağlı olarak gerçekleşeceğini göstermektedir. Diğer bir deyişle, hesaplara intikal etmiş bile olsa, eğer o gelire gerçek anlamda tasarruf edilemiyorsa elde etme gerçekleşmemiş sayılacaktır. Dolayısıyla ancak fiilen tasarruf edilebildiği yılın geliri olarak vergilendirilecektir. Buradaki tasarruftan kasıt, mükellefin yabancı ülkede elde ettiği gelirleri dilediği kullanmak olanağına sahip olmasıdır. Örneğin bir mükellef, yabancı ülkedeki kazanç ve iradı transfer etmeyip orada kullanması³⁶ veya bir başkasına kullandırsa, o gelir unsurunu elde etmiş sayılır.

Bu açıklamalarımızı Gelir Vergisi Kanununun elde etme ile ilgili hükümleri çerçevesinde daha somut bir biçimde ifade etmek olanaklıdır.

Gelir Vergisi Kanununa göre ticari ve zirai kazançların belirlenmesinde tahakkuk esası geçerlidir. Buna göre, yabancı ülkede elde edilen kazanç, ticari veya zirai kazanç ise, tahakkuk

36. Ülke dışında komisyonculuk yapan bir mükellefin durumuna ilişkin olarak Danıştay bir kararında özetle: "... ihtilafa konu olan kazancın kayıtlara intikal etmediğinin nizasız olduğu, yurda getirilmesinde zorunluluk olmayan ve yurt dışında kullanılan bir gelirin beyan dışı kalacağı sonucunu doğurmayacağından; bir kimsenin bedeni ve fikri hizmetinin karşılığı olarak kazandığı parayı, Türkiye'ye getirmese bile kazanç olarak beyan etmesi lazımdır" hükmüne varmıştır. Dnş. 4 D. 22.6.1970, 2569/3678 (TURGAY (Gelir II), 1173).

ettiği anda elde edilmiş sayılarak Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilecek ve hesaplara intikal ettirildiği yılın beyannamesinde gösterilecektir. Örneğin bir mükellef yabancı bir firma lehine yapmış olduğu aracılıktan doğan ve tahakkuk eden komisyonculuk kazancına kapsam ve tutarı kesinleşerek talep edilebilir duruma geldiğinde kayıtlarına geçirmek zorundadır. Ancak mükellef, hesaben elde ettiği bu kazancını Türkiye'ye transfer edemiyorsa, bu durum, fiilen tasarruf edemediği kazanç üzerinden önceden vergi ödemesini gerektirir. Bu da uygulamada adaletsiz sonuçlara yol açar. Bunun içindir ki mükelleflerin yabancı ülkelerde sağlanan gelir unsurunu Türkiye'ye veya başka ülkelere transfer edebilme olanağına sahip olması gereklidir. Yoksa mükellefin emrine hazır bile tutulması dilediği gibi kullanamadığı bir kazanç ve iradı elde etmiş sayılması doğru olmaz. Bu nedenle yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratların fiilin tasarruf edilebildiği yılda elde edilmiş sayılması yerinde olur.

Ancak Mısır'daki bir şirketten kazanç elde eden bir mükellefin, Mısır Hükümetinin bu gibi alacakları bloke etmesi nedeni ile Türkiye'ye getiremediği için haklarını saklı tutarak gelir bildiriminde bulunması üzerine çıkan uyuşmazlıkla Danıştay, "... Bu kazançların Mısır hükümetince dışarıya çıkarılmasına izin verilmemesi, mirasçının bu kazancı hukuken tasarrufunu engellemez." kararını vererek³⁷ elde etme için hukuken tasarrufu yeterli saymıştır.

Yukarıda belirttiğimiz nedenlerle kazanç ve iratların sağlandığı ülkede kullanımsı olanağını elde etmenin tamamlanması için yeterli gören görüşe paralel olan Danıştay'ın bu yorumunu olumlu karşılamak mümkün değildir.

37. Dnş. 4. D. 31.5.1955, 3847/1504 (CEYHAN, 86).

Serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iratları için ise Gelir Vergisi Kanununda tahsil esası kabul edilmiştir. Bu durumda yabancı ülkelerden sağlanan bu tür kazanç ve iratların tahsil ettikleri tarihte, Türkiye'de hesaplara intikal ettirilerek o yıl beyannamesine dahil edilmeleri gerekmektedir. Yine yabancı ülkelerde sağlanan ücretler, menkul sermaye iratları ve sair kazanç ve iratların Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilecekleri yılın, kanunda belirlenen elde etme koşullarının gerçekleştiği yıl olarak kabul edilmesi gerekir.

Özetlenecek olursa: yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlar ile Türkiye içinde elde edilen kazanç ve iratlar arasında elde etme bakımından pek fark yoktur. Yeter ki yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratların Türkiye'deki hesaplara intikali, mükellefin iradesi dışı nedenlerle mümkün olmasın. Eğer bu şart gerçekleşirse, yani yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlar belgelenmek koşulu ile, irade dışı nedenlerle (politik nedenlerle, ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin kesilmesi, döviz transferlerinin yasaklanması gibi) Türkiye'deki hesaplara getirilmezse, bu takdirde fıkranın ikinci bent hükmü uygulanacak ve kazanç ve iratlar tasarruf edildikleri yılda elde edilmiş sayılarak o yıl beyannamesinde gösterilecektir.³⁸

İşte kazanç ve iratların toplanması ile ilgili 85 inci maddede tam mükellef gerçek kişilerin, gerek Türkiye içinde gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratları yıllık beyannameye dahil edecekleri öngörülmüştür. Bu aynı zamanda, kanunun 3 üncü

38. YALÇIN, 17; KARAMANOĞLU, 10.

maddesinde yer alan tam mükellefiyet esasında vergilemenin de bir gereğidir. Her iki grup gelir unsurları arasında toplama yönünden bir ayırım yapılmamasının mantığı ve gerekçesi; vergi yükü bakımından ülke dışı gelirler, ülke içinde elde edilen gelirlerden daha avantajlı duruma getirmemek olsa gerekir.

Ayrıca ekonomik nedenler söz konusudur. Gelir kaynaklarının vergi oranlarının daha düşük olduğu ülkelerde değerlendirilmesi ve böylece bir vergi tasarrufuna gidilmesi mümkündür. İşte ülke dışı gelir unsurlarının ülke içinde elde edilen kazanç iratlarla birleştirilerek vergilendirilmesinde, kaynakların yer itibariyle dağılımında, ekonomik gerekler dışında, vergiye tabi nedenlerin etkili olmaktan çıkarılması da gözönünde tutulmuş olabilir.³⁹

Yeri gelmişken, şunu da belirtelim ki 85 inci maddenin 2 nci fıkrası ile yıllık beyan esasında vergilemenin dışına çıkarılan menkul sermaye iratlarının ülke içi veya dışında elde edilmesi yönünden herhangi bir ayırım yapılmadığından söz konusu iratların ülke dışında elde edilmesi durumunda (yabancı ülkede hiç vergilendirilmemiş veya daha az bir oranda vergilendirilmiş olsa da) Türkiye'de vergileme yapılmayacaktır.

III- TOPLAMA YAPILMAYAN DURUMLAR

Gelir Vergisi Kanunu kural olarak, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların yıl sonunda toplanarak yıllık beyanname ile bildirilmesini kabul etmekle beraber, bazen gelir sağlayan her kişinin yıllık beyanname vermesini, gerek mükellefler gerekse

39. ÖZBALCI, 736.

hazine bakımından bir yarar sağlamayacağını gözönüne alan kanun koyucu, bazı kazanç ve iratları toplama ve yıllık beyanname ile bildirme zorunluluğunun dışında bırakılmış ve bu durumları 86 ncı madde ile düzenlemiştir. Böylece 85 inci madde ile genel olarak üniter vergileme kabul edilerek, bazı durumlarda gelirin toplanmayacağı dolayısı ile üniter vergilemenin yapılamayacağına ilişkin hüküm de kanunda yer almaktadır.⁴⁰

Kazanç ve iratların toplanması ve yıllık beyanname verilmesi esasının belirli koşullarda terk edildiği bu uygulamadan yararlanan gelir unsurları esasen ya götürü usulde ya da münferit beyanname ile veya vergi kesintisi yolu ile vergilenmişlerdir. Bu yollarla alınmış olan vergiler, söz konusu gelirlerden olağan yöntemlerle alınacak vergilerin tutarı ya da buna yakın bir oranda olduğundan, bu tür kazanç ve iratları elde edenlerin, gelir unsurları toplayıp yıllık beyanname vermeleri halinde ek vergi ya hiç tahakkuk etmeyecek ya da düşük bir tutar tahakkuk edecektir. Beyanname almakla hazineye sağlanacak ek hasılat, vergi dairesinin iş gücü ve zaman kaybı nedeni ile uğruyacağı zararı karşılamaktan uzak olacağından, esasen vergilenmiş bu tür kazanç ve iratları elde eden mükelleflerin yıllık beyanname ile kazanç ve iratlarını toplamalarından vazgeçilmiştir. Önceden kesinti yoluyla alınmış vergilerde kesin vergi niteliğini kazanır.⁴¹

Kazanç ve iratların toplanması genel kuralının bir istisnası olarak kabul edilebilecek söz konusu düzenlemede, tam ve dar mükellefiyete tabi kişilerin durumları farklı nitelik ve koşullarda ayrı ayrı belirtilmiş bulunmaktadır.

40. **KARAMANLIOĞLU**, 10; **HEPER**, 12.

41. **KIZILOT** (Gelir II), 1693-1694.

A-TAM MÜKELLEFIYETTE

Gelir Vergisini Kanununun 86 ıncı maddesine göre⁴² tam mükellefiyette, vergiye tabi gelir yalnızca:

1. Ücretlerden (birden fazla iş verenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayrisafi tutarlarının toplamı 36.000.000 lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç),

2. Tamamı tevkif yolu ile vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 36.000.000 lirayı aşmayan gayrimenkul sermaye iratlarından,

3. Götürü usulde tesbit edilen ticari ve mesleki kazançlardan veya bu kazançlarla 1 ve 2 numaralı bentlerde sayılanlardan, oluşuyorsa bu kazanç ve iratları elde eden tam mükellefler kazanç ve iratlarını toplamaz ve yıllık beyanname vermezler. Bu kazanç ve iratlar üzerinden daha önce götürü usulde ve vergi kesintisi yolu ile vergi alınması, kesin vergileme yerine geçer.

Tam mükellefiyet esasına göre vergiye tabi olanlarda, kazanç ve iratların toplanmayacağı ve yıllık beyannamenin verilmeyeceği durumlar aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

1- Ücretlerde

Vergilerin kaynakta kesilmiş olması veya götürü olarak vergileme yapılmış olması nedeni ile ücretler, ilke olarak beyan dışı ve toplama zorunluluğu dışında bırakılmıştır. Bir taraftan vergi idaresinin iş yükünün azaltılması açısından etkileri, diğer taraftan mükelleflerin bir kısmını vergi ile ilgili bürokratik işlemler karşısında kalmalarının önlenmesi gibi nedenlerle, daha önce

42. Maddede yer alan ve aşağıda belirtilen 36 milyon liralık hadler 26.5.1991 tarih ve 91/2569 sayılı kararname ile 1992 ve müteakip takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere 60 milyon yükseltilmiştir.

kaynakta vergilendirilmiş bulunan bu gelir unsurunun beyan ve toplama yükümlülüğü dışında bırakılması yoluna gidilmiştir.⁴³ Ancak bu yönü ile yararlı olan söz konusu düzenleme, bazı sınırlamalar çerçevesinde uygulanabilmektedir.

a- Bir İşverenden Ücret Alınmasında Durum

Gelir Vergisi Kanununun 86 ıncı maddesinin 1 inci fıkrasının a/1 bendi hükmünün bir sonucu olarak, vergiye tabi gelir yalnızca bir işverenden alınmış ücretten oluşuyorsa yıllık beyanname verilmeyecektir. Bu konuda tutar itibariyle bir sınırlama yoktur. Bir başka deyişle, tek işverenden alınan ücret ne olursa olsun beyanname verilmesi ve toplama yapılması mükellefler isteseler bile,⁴⁴ söz konusu değildir.

b- Birden Fazla İşverenden Ücret Alınmasında Durum

Birden fazla işverenden ücret alınması durumunda, alınan ücretlerin tutarının 36 milyon lirayı aşmaması halinde toplama yapılmayacak yıllık beyanname verilmeyecektir.

Ancak söz konusu düzenlemede yer alan parantez içi hüküm gereğince, ücret; birden fazla işverenden sağlanmış ve bu ücretlerin gayrisafi tutarları toplamı 36 milyon lirayı aşıyor ise, başka bir gelire sahip olunmasa bile gelirin toplanması ve yıllık beyanname verilmesi zorunludur.

43. **AKDOĞAN**, Abdurrahman: Gelir Vergisi Kanununa Göre Gelirin Toplanması ve İsteğe Bağlı (İhtiyari) Toplama, Yeni İş Dünyası Dergisi, S.55, Mayıs 1984, s. 22.

44. "Tam mükellefiyette, geliri sadece ücretten ibaret olan vergi borcu tevkif yolu ile kesilen ve hazineye borcu kalmayan mükellefin sonradan kendi isteğiyle beyanname vermesinin yeniden vergilendirilmesini gerketirmeyeceği hk." Dnş. 4. D. 2.2.1978, 2926/283, (**DÖRDÜNCÜ DAİRE KARARLARI**, 234).

Birden fazla işverenden alınan ve yıllık gayrisafi tutarları toplamı 36 milyon lirayı aşan ücretlinin, işverenlerce stopaj yolu ile vergilendirilmiş bulunması toplama yapılmasını ve yıllık beyanname verilmesini etkilemez. Kanun koyucunun buradaki amacı, vergi oranındaki değişiklikten meydana gelen eksik vergilendirmeyi tamamlamaktır. Ücret ödemesinin bir işveren tarafından yapılmasında, bu durum meydana gelmez. Çünkü aynı işveren tarafından yapılan ücret ödemelerinde vergi dilimi aşıldığında, vergilendirme yeni orana göre yapılır. Aynı işverenlerce yapılan ücret ödemelerinde ise işverenlerin bu durumu bilmeleri olanaksızdır. Böylece birden fazla işverenden ücret alan hizmet erbabı, artan oranlılıktan kaçamayacaktır.⁴⁵

Yukarıda belirtildiği üzere vergi tarifesinin yapısal özelliklerinin dikkate alınması amacını güden bu uygulamanın yol açtığı sakıncalar vardır.⁴⁶ Bunlar;

- Kaynakta vergilendirilmiş olan bir gelir unsurunun bazı koşullar altında da olsa tekrar bildirim zorunluluğu bu gelir unsuru açısından kaynakta vergileme sisteminin faydalarının kısmende olsa ortadan kalkması sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

- Üzerinden vergi ödemiş olduğu bir kazanç veya iradı dolayısıyla beyanname vermek zorunda kalacağını düşünmesi, vergi mükellefini, vergi psikolojisi açısından olumsuz yönde etkileyebilir.

- Ayrıca, birden fazla işverenden ücret alınması durumunda, gelir vergisi tarifesini ilk vergi oranlarının bütün iş yerleri açısından farklı uygulanmasından ortaya çıkan toplam vergi

45. KILIÇDAROĞLU, Kemal: 2772 Sayılı Yasa ile Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Temel Değişiklikler, Vergi Dünyası, Y.2, s. 18, Şubat 1983, s. 29.

46. Bkz. AKDOĞAN (Vergilerin İncelenmesi), s. 193-194; ERGİNAY (Vergi), s.198.

yükünün, bütün kazanç ve iratların toplamının alınarak vergilendirilmesine kıyasla daha düşük gerçekleşmesi durumunun, bir ölçüde de olsa önlenmesi için belirtilen koşullar çerçevesinde getireln toplama ve beyan yükümlülüğü, yinede vergi yükünün dengesiz dağılımına neden olabilir. Şöyle ki;

Örneğin, bir tek işverenden aldığı ve tutarı 36 milyon lira düzeyinde bulunan bir mükellef, bu ücreti üzerinden kanununun 103 üncü⁴⁷ maddesinde gösterilen artan oranlı vergi tarifesinin uygulanmakta olması nedeni ile 10.800.000 lira gelir vergisi ödediği halde birden fazla işverenden, ücret alan bir mükellef, hepsi de ilk dilime girecek şekilde 12 milyon liralık parçalar halinde ve toplam vergiye tutarı 36 milyon lira ücret elde etmiş olsa, vergi yükü 9 milyon lira olarak gerçekleşecektir. Bu durum birden fazla iş yerinden ücret alan hizmet erbabının lehine olacağı açıktır. Çünkü bir tek yerden alınan ve yıllık toplamı 36 milyon lira olan ücretliden alınacak verginin ayrı ayrı üç yerden 12 milyon lira ücret alan diğer bir ücretlinin vergilerinden daha fazla alacağını düşünmek yeter.

47. 26.12.1991 tarih ve 91/2569 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile 1992 ve müteakip takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere; Gelir Vergisi Kanunu 103 üncü maddesinde yer alan gelir birimleri tutarları yeniden tesbit edilmek suretiyle, tarife aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

Gelir Vergisine Tabi Gelirler,

20.000.000 liraya kadar	% 25,
40.000.000 liranın 20.000.000 lirası için 5.000.000 lira, fazlası	% 30,
80.000.000 liranın 40.000.000 lirası için 11.000.000 lira, fazlası.....	% 35,
160.000.000 liranın 80.000.000 lirası için 25.000.000 lira, fazlası	% 40,
320.000.000 liranın 160.000.000 lirası için 57.000.000 lira, fazlası.....	% 45,
320.000.000 liradan fazlasının 320.000.000 lirası için 129.000.000 lira, fazlası.....	% 50,

Nisbetinde vergilendirilir.

Yukarıda belirtilmiş olan ücretler yanında beyanı gerekmeyen ve ayrıca söz konusu 36 milyon liralık ücret tutarının hesaplanmasında dikkate alınmaması gereken bir kısım ücret gelirleride vardır. Gelir Vergisi Kanununun 86-2/1 inci maddesine göre:

- Kültür Bakanlığı'nca tiyatrolarda, radyo ve televizyon yapımlarında çalışan tiyatro sanatçılarında, yalnızca bu iş yerlerindeki çalışmalarını karşılığında ödenen ücretler

- Sporculara ödenen transfer ücretleri,

- Tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamlarında, yalnızca uluslararası sularda geçen hizmetleri karşılığı ödenen ücretler, ayrı işverenlerden alınmış olmasına rağmen 36 milyon liralık haddin hesabında gözönüne alınmayacaktır.

Böylece ayrı işverenlerden alınan ücretin yıllık beyanname esasında vergiye tabi tutulması bakımından belli bir yumuşatma yapılmış olmaktadır. Örneğin, ücretli olarak çalışan bir kişi 1991 yılı içinde iki işverenden 33 milyon lira ve Kültür Bakanlığı'nca belirlenen tiyatrodaki çalışmalarını karşılığında 5 milyon lira ücret geliri elde etse; bu kişinin ücret geliri için beyanname vermesi söz konusu olmaz. Her ne kadar birden fazla işverenden aldığı ücretlerin gayrisafi tutarları toplamı 36 milyon lirayı aşmakta ise de Kültür Bakanlığı'nca belirlenen tiyatrodan alınan ücret 36 milyon liralık sınırın belirlenmesinde gözönüne alınmayacaktır.

Bu noktada maddede söz geçen "birden fazla işveren" deyimini üzerinde de durmak gerekir. Kanun koyucu bu deyimini tanımlamamıştır. Bu durum uygulamada anlaşmazlık çıkarabilir. Örneğin bir holdingin değişik kuruluşlarında görev yapan bir danışmanın durumu ne olacaktır? Danışmanın ücret aldığı kuruluşların ayrı tüzel kişilikleri varsa bir anlaşmazlık doğmaz. Gerçek kişiler yönünden birden fazla işveren kavramı pek bir sorun oluşturmazsa da, bir gerçek kişiye ait değişik iş yerlerinde çalışılması durumunda anlaşmazlık çıkarabilir.

Nitekim, birden fazla işveren değimi, bazı durumlarda ciddi duraksamalara neden olmakta ve yargı mercilerince de değişik sonuçlara varan karar verilmektedir. Bu konuda, başlangıçta, üniversite öğretim üyeleri için Vergi Mahkemeleri'nce çelişkili kararlar verilmiş ancak Danıştay'ın bir kararıyla görüş birliğinin sağlanması yoluna gidilmiştir.⁴⁸

Tam gün çalışma koşullarına tabi bulunan, üniversite bütçesinden ayrı olarak Yüksek Öğretim Kanunu'na göre kurulan döner sermaye saymanlığından da ücret alan bir üniversite öğretim üyesinin durumuna ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkta Danıştay tarafından özetle;

"...Olayda uyuşmazlığın özünü yükümlü öğretim üyesinin, birden fazla işverenden ücret alıp almadığını belirlemek oluşturmaktadır.

2547 sayılı Yasanın, 2880 sayılı Yasa ile değişik, 58. maddesinin (a) bendi incelendiğinde üniversiteler ve bunlara bağlı birimlerde, maddede öngörülen esas ve usullere göre kurulan döner sermaye işletmelerinin, ilgili üniversite birimlerinden bağımsız ayrı bir işveren niteliğinde kuruluşlar olmayıp, üniversiteye bağlı ayrı işyerleri olarak nitelendirilebilecekleri açıkça görülmektedir.

48. Bu konuda bkz. BULUT, Menmet: Gelir Vergisinde Gelirin Yıllık Beyannamede Toplanması ve Üniversite Öğretim Üyelerinin Durumu, Maliye ve Sigorta Yorumları, Y.2, S.3, 1 Haziran 1988, s.35.

Öte yandan, aynı yasanın üniversite öğretim üyelerinin atama yükselme ve tüm diğer özlük haklara ilişkin hükümleri, üniversite öğretim üyelerinin gerek genel anlamada gerekse Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi anlamında işveren tanımına uygun bir tek işverenlerinin olduğu, bunlardan devamlı statüde görev yapanların, döner sermaye gelirinde de pay almalarına rağmen, statüden doğan hak ve sorumluluk konusunda ancak bir tek işverene (üniversiteye) muhatap olduklarını göstermektedir. Sonuç olarak, üniversites döner sermayesini üniversiteden ayrı bir işveren olarak görmek ve devamlı statüde görev yapan öğretim üyelerinin iki ayrı işverene tabi olduğunu kabul etmenin mümkün olmadığına"

karar verilmiştir.⁴⁹

Ancak Danıştay'ın aynı yönde, daha yeni bir kararındaki azınlık oyunda yer alan görüşleri de göz ardı etmemek gerekir.⁵⁰ Buna göre;

"... Üniversite saymanlığının genel bütçeden yaptığı ödeme ile aynı iş içinde olsa döner sermaye saymanının fakültenin özel geliri ile karşılanan döner sermayeden yaptığı ödemeyi tek işveren tarafından yapılmış ücret ödemesi olarak kabule imkan bulunmamaktadır. Esasen bu ücretlerin, bordrolarda, vergi dilimleri ve oranı her ödemeye ayrı ayrı asgari miktardan uygulanarak vergilendirilmesi suretiyle ödenmiş olması da ücretlerin ayrı işverenlerden sağlandığı göstermektedir... Ücret

49. Dnş. 4. D. 24.2.1988, 6432/791 (BULUT, 35-36).

50. Dnş. 4. D. 28.6.1988, 690/2744 (KIZILOL (Kararlar 1989), 257).

ödemelerinin kararda olduğu gibi tek işveren tarafından yapılmış olduğu kabul edilse bile, ödemelerin yasaya pratik bir yarar bulunmamaktadır. Davacının gerçekte ödemesi gereken vergi beyannamede gösterilen miktardadır. Sorumlu eğer tek işverense, ayrı bordroda göstermek suretiyle bu ücretlerden noksan vergi tevkif etmiştir. Bu kanun uyarınca davacıya iadesi gereken verginin, sorumludan tahsili gerekmektedir. Sorumlu, ödemek zorunda kalacağı bu vergi için VUK. nun 11 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca verginin yükümlüsü davacıdan tahsil edecektir".⁵¹

Kanımızca, Danıştay'ın yukarıda belirtilen kararları gereğince üniversite saymanlığı ile döner sermaye saymanlığından yapılan ödemelerin tek işverenden yapılmış ücret ödemeleri olarak kabul edersek, bunların bir işverenden aynı iş veya çeşitli işler karşılığı yapılmış ücret ödemeleri kabul edilerek aynı bordroda ya da muhtasar beyannamede toplanarak vergilendirilmesi gerekir. Aynı tutarın toplu olarak bir tek bordro ile ücretliye ödenmesi durumunda ise, artan oranlı vergileme dolayısıyla bu kişinin daha çok vergi yükü taşıyacağına kuşku bulunmamaktadır. Bu durum ise aynı gelir düzeyine sahip iki ayrı ücretli arasında eşitsizlik doğacaktır. Bu kararın mükellef yönünden önemli ise, kanununun 87 inci maddesinde yer alan ihtiyari toplamaya ilişkin hükmün uygulanmasından ortaya çıkar.

51. Nitekim Maliye ve Gümrük Bakanlığı bir muktezasında Danıştay'ın kararına uygun olarak, "Öğretim üyelerinin döner sermaye saymanlığından aldıkları ücretin diğer ücretle birleştirilerek vergilendirilmesi gerektiği fakat, söz konusu ücretlerin gayrisafi tutarlarının toplamının esas alınarak, bu toplama göre ilgili yıl vergisinin aylar itibariyle yeniden hesaplanması ve kesinti yoluyla ödenen verginin toplam vergiden indirilmesi suretiyle bulunan fark verginin sorumlusu sıfatıyla üniversite saymanlığı adına ikmalen tarh edilmesi gerektiği" şeklinde görüş bildirilmiştir. MGB. Muk . 11.7.1988, S. 2-2138-274/43872 (KIZILOT (Kararlar 1989), 256), Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 13.9.1988 tarih ve 2-2138-248/56034 sayılı genel yazısı da aynı doğrultudadır.

Son olarak şunu da belirtelim ki, vergi kesintisine tabi olmayan ücretler için yıllık beyanname verilmesi zorunludur. Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi uyarınca aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri hakkında stopaj usulü geçerli olmadığından, bunların yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekmektedir.

- Yabancı bir ülkedeki işveren tarafından dorudan doğruya ödenen ücretler

- Gelir Vergisi Kanununun 16 ıncı maddesinde yazılı istisnadan yararlanamayanların ücretleri,⁵²

- Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zorunluluk görülen ödemeler.

Bu nitelikteki ödemelerin hangileri olduğu genel tebliğlerle duyurulur.⁵³

2- Gayrimenkul Sermaye İratlarında

Tamamı kaynakta vergilendirilmiş bir kısım gayrimenkul sermaye iratları açısından da beyanname verme ve toplama yükümlülüğü bulunmamaktadır.

52. Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahat gûzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o ülkenin uyruğunda bulunan memurları dışında kalan memur ve hizmetlilerin yalnızca bu işlerden aldıkları ücretler, karşılıkları olmak koşulu ile gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK. md.16,23 ve Geçici md.19).

53. Sosyal Sigortalar Kurumu tarafından fazla kesilmiş ve hak sahiplerine geri verilmesi gereken primlerin, işveren tarafından geri verilmediği gibi, işveren durumunda olmayan Sosyal Sigortalar Kurumu'nun bu primlerden vergi kesintisi yapmaya yükümlü tutulması da mümkün bulunmadığından, söz konusu primlerin hizmet erbabı tarafından yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekir. MB. Genel Yazısı, 4.12.1973, S. GVK. 2-2128-9093/73285; Ayrıca bkz. s. 38, dp.19.

GVK.nun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, yine aynı kanunun "Gayrimenkul Sermaye İradının Tarifi" başlığını taşıyan 70 inci maddesinde yer alan mal ve hakların kiralanması karşılığındaki ödemeleri naklen veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben %20 tevkifat yapmaya zorunludurlar (GVK. md.94-A/6-a).Götürü usulde vergilendirilen ticari, serbest meslek ve zirai kazanç sahipleri ile⁵⁴ mesken olarak kullanılan konutların kiracılarının vergi tevkifatı yapmaları söz konusu değildir.

İşte Gelir Vergisi Kanununun 86-a/2 nci maddesinin hükmü sonucu olarak, tamamı verginin kaynakta kesilmesi suretiyle vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 36 milyon lirayı aşmayan gayrimenkul sermaye iratları için de beyanname verilmesi söz konusu değildir. Öyleki gelirlerin tamamı, tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve yıllık gayrisafi tutarları 36 milyon lirayı aşmayan gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olanlar, isteseler dahi bu iratlarını yıllık beyanname ile beyan edemezler.⁵⁵

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, gayrimenkul sermaye iratlarının yıllık tutarının 36 milyon lirayı aşıp aşmadığının saptanmasında ele geçen net tutarlarını değil, gayrisafi tutarların esas alınmasıdır. Eğer 36 milyonluk sınır aşılmış ise toplama yapılacak ve yıllık beyanname verilecektir.

54. Bu kişilerce işyeri olarak kiralananan yerlerden elde edilen kira iradının, vergi mevzuatında bu konuda düzenlenmiş bir istisna olmadığından beyanı zorunludur. Bu konuda ayrıca bkz. ULUDAĞ, Ramazan: "Gelirin Beyanına İlişkin Temel Hükümler", Maliye ve Sigorta Yorumları, Y.3, S.72, 15 Ocak 1990, s.39-40.

55. **TÜRKER**, Masum: Gelirin Toplanması İhtiyari Toplama ve Beyan Esası, Mali Sorunlara Çözüm, Y.2, S.3, Mart 1986, s.10.

Bu uygulama sonucu, yıllık gayrisafi tutarı 36 milyon lira olan ve üzerinden % 20 vergi kesilecek bir işyeri kirası dolayısıyla 7.200.000 liralık vergi yükü doğacaktır. Yıllık beyana girse idi, toplam 36 milyon liralık gelirden alınacak gelir vergisi, artan oranlı vergi tarifesi gereğince 10.800.000 TL. olarak gerçekleşecektir. Aynı durum vergi kesintisine tabi tutulmayan işyeri kirası ve mesken kirası açısından da ortaya çıkabilmektedir.

3- Götürü Usulde Belirlenen Ticari ve Mesleki Kazançlarda

Yıllık gelirin götürü usulde saptanan ticari veya mesleki kazançlardan meydana gelmesi durumunda yıllık beyanname verilmez ve gelir toplanmaz (GVK. md.86-a/3). Bu tür kazançlarda Gelir Vergisi Kanununun 49 ve 69 uncu maddeleri gereğince belirlenmiş götürü matrahlar üzerinden vergileme yapıldığından, bu kazançlar için beyan ve toplama yükümlülüğü kaldırılmıştır.

4- Ücret, Vergisi Kaynakta Gayrimenkul Sermaye İradı, Götürü Usulde Belirlenen Ticari ve Mesleki Kazanç Elde Edilmesi

Tam mükellef bir gerçek kişinin geliri, götürü usulde belirlenen ticari ve mesleki kazançlarla birlikte, birden fazla işverenlerden alınan ve gayrisafi tutarları toplam 36 milyon lirayı aşmayan ücretleri hariç olmak üzere ücretler ile vergisi kaynakta kesilmiş ve gayrisafi tutarı 36 milyon lirayı aşmayan kira gelirinden oluşsa da beyanname verilmesi ve toplama yapılması söz konusu olmayacaktır (GVK. md.86-a/3). Yani elde edilen gelirin bu kazanç ve iratların birden fazlasından veya tamamından oluşması durumunda da beyanname verilmez.

Yukarıda belirtilen gelir unsurlarının birarada bulunması durumunda, götürü ticari ve mesleki kazançların tutarı önemli değildir. Zaten bu tutarlar kanunen sınırlandırılmıştır.

Ücret ve gayrimenkul sermaye iradı bakımından yıllık beyan esasında vergileme için ise, herbirinin kendi içinde 36 milyonluk

sınırı aşması gerekir. Kendi içlerinde bu sınırı aşmamış olmaları halinde her ikisinin toplamı 36 milyon lirayı geçse de yıllık beyan esasında vergileme yapılamaz. Buna karşılık 36 milyonluk sınır yalnızca birinde geçilse tüm kazanç ve iratların toplanarak beyan edilmesi gerekir.

B- DAR MÜKELLEFİYETTE

Gelir Vergisi Kanununun 86 ıncı maddesinin b bendine göre, dar mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece;

- Ücretlerden,
- Serbest meslek kazançlarından,
- Menkul sermaye iratlarından,
- Değer artış kazançlarından,
- Arızı kazançlardan

veya bunların bir kaçından ibaret ise, toplama yapılmaz ve yıllık beyanname verilmez.

Bu hükmün karşıt kavramı dolayısıyla dar mükellefler ancak;

- Ticari kazanç,
- Zirai kazanç,
- Gayrimenkul sermaye iradı,

elde ettikleri zaman yıllık beyanname verirler. Bu gelir unsurlarından biri dahi elde edilse, diğer gelir unsurlarının da yıllık beyannameye dahil edilmesi ve toplu olarak vergilendirilmesi gerekir.

Ticari ya da zirai kazanç veya gayrimenkul sermaye iradı şeklinde bir gelir unsurunun bulunmadığı durumlarda, diğer gelir unsurları münferit beyanname üzerinden ya da stopaj yoluyla vergilendirilir.

Dar mükellefler yönünden böyle bir uygulamanın öngörölmüş olması, söz konusu gelir unsurlarının nitelikleri, dar mükellefiyet açısından bunların önem ve fonksiyonlarının sınırlı kalması ve büyük bir bölümünün stopaj yoluyla vergilendirilmesi yoluna gidilmesi nedeniyle bir sakınca oluşturmamaktadır. Ayrıca, dar mükelleflerin gelir elde etme olanakları ve beyan yükümlülüğü karşısında ağır sayılabilecek uygulamalara girişilmesinin sakıncaları dikkate alındığında böyle bir uygulama benimsenebilmektedir.⁵⁶

56. AKDOĞAN (Vergilerin İncelenmesi), 196.

IV- İHTİYARİ TOPLAMA

Gelirin vergilendirilmesinde, kazanç ve iratların toplanması ve yıllık beyan esasına getirilen ikinci bir istisna olarak nitelenebilecek ihtiyari toplama ve beyan uygulaması Gelir Vergisi Kanununun 87 nci maddesinde düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 87 nci maddesi ise aynen şöyledir:

"Tam mükellefiyette, vergiye tabi yıllık gayrisafi kazanç ve iratların toplamı 36 milyon⁵⁷ lirayı aşmayan mükelleflerin bu kazanç ve iratlarından vergi tevkif yoluyla kesilmiş bulunan ücret ve gayrimenkul sermaye iratları ile götürü usulde vergilendirilmiş bulunan ticari, mesleki kazançlarını ve ücretlerini beyannameye ithal etmeleri ihtiyaridir.

Ücretler (birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayrisafi tutarları toplamı 36 milyon lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç), götürü usulde tespit olunan ticari ve mesleki kazançlar, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları ile 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 1,2, (adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları hariç), 3,5,7,12 inci bentlerinde yazılı iratlar 36 milyonluk haddin hesabında nazara alınmaz.

Ticari, zirai (götürü gider usulüne göre tespit olunan zirai kazançları için beyanname verenler hariç) veya mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar yukarıda yazılı ihtiyari toplama hakkında faydalanamazlar.

57. İhtiyari toplamaya ilişkin 36 milyon liralık sınır, Bakanlar Kurulunun 26.12.1991 tarih ve 91/2567 sayılı Kararnamesi ile 1992 ve müteakip takvim yıllarına ait gelirlere uygulanmak üzere 60.000.000. liraya yükseltilmiş. Bunun sonucu olarak, 1991 takvim yılında elde edilen ve 1992 takvim yılı Mart ayında beyan edilecek gelirlere 36.000.000. liralık sınır uygulanacaktır.

Geliri telif ve patent haklarının kiralanmasından ibaret olup da, bu gelirin tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş olan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için yıllık beyanname vermeleri ihtiyaridir.

Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca belirlenen tiyatrolarda, radyo ve televizyon ve tiyatro sanatçılarında münhasıran bu işyerlerindeki çalışmaları karşılığı ödenen vergisi tevkif suretiyle alınmış ücretler ile sporculara ödenen vergisi tevkif suretiyle alınmış transfer ücretleri ve tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamlarında münhasıran uluslararası sularda geçen hizmetleri karşılığında ödenen vergisi tevkif suretiyle alınmış ücretlerin beyanı yukarıda yazılı şartlarla sınırlı olmaksızın ihtiyaridir.

İşte belirli koşulların gerçekleşmesi halinde bir kısım kazanç ve/veya iratların yıllık gelir vergisi beyanname ile istenirse bildirilmemesi olanağını mükellefe tanıyan bu düzenlemeyi kapsam ve koşulları yönünden ayrıntılı bir biçimde ele almak yerinde olacaktır.

A- GENEL AÇIKLAMA

Gelir Vergisi uygulaması bakımından kural, mükellefin bir takvim yılı içinde elde ettiği bütün kazanç ve iratların toplamı ve yıllık beyanname ile bildirmesi olmakla birlikte; yukarıda yer verdiğimiz 87 nci madde hükmü, vergisi daha önce kesinti yoluyla alınmış veya götürü olarak vergilendirilmiş bazı kazanç ve iratların yıllık beyanname ile toplanmasını bazı kayıt ve koşullarla mükellefin ihtiyarına (isteğine) bırakmıştır.

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinin (a) bendine göre, tam mükellefiyette yıllık gelirin; bir işverenden veya yıllık tutarı 36 milyon lirayı aşmamak koşuluyla birden fazla işverenden alınan ücretlerden, vergisi kesinti yoluyla alınmış gayrimenkul sermaye iratlarında veya götürü usulde belirlenen ticari ve mesleki kazançlardan yahut bunların bir kaçı veya

hepsinden oluşması durumunda, yıllık beyanname verilmez ve toplama yapılmaz.

Belirtilen gelir unsurlarının yanında, yıllık beyan esasında vergilendirilmesi gereken başka kazanç ve iratların bulunması durumunda ise, Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinin toplama yapılmaz ve yıllık beyanname verilmez hükmü geçerliliğini kaybeder. Bu noktadan itibaren 87 nci maddenin uygulama alanı söz konusu olabilir. Yani 86 ncı madde kapsamına giren gelir unsurları yanında, yıllık beyan esasında vergilendirilmesi gereken başka kazanç ve iratlar bulunuyor ve mükellefin durumu da 87 ncı maddede belirtilen koşullara uyuyorsa; bu takdirde mükellef, 86 ncı belirtilen ve götürü usulde veya kesinti yoluyla vergilendirilmiş bulunan gelirlerini isterse yıllık beyannamesine dahil ederek diğer gelirleri ile birlikte beyan eder, isterse bu gelirlerini beyannamesine dahil etmez. İşte mükellefe seçim hakkı tanıyan bu uygulamaya ihtiyari toplama ve beyan esası denir.

Vergileme tekniği ile ilgili pratik düşüncelerle, artan oranlılıktan doğacak bazı vergi kayıpları göze alınarak benimsenen⁵⁸ bu uygulamanın nedeni, daha önce vergilendirilmiş bulunan ve yıllık beyannameye dahil edilip edilmemesi mükellefin isteğine bırakılan gelirlerin, beyannameye dahil edilmesi durumunda alınacak vergi miktarını ya hiç ya da çok az etkilemesidir. Çünkü vergi tarifelerindeki vergi dilimleri, vergi kesintisi oranları ve ihtiyari toplama hakkından yararlanma sınırı birbirine uyumlu olarak konulmaktadır. Durum böyle olunca da, daha önce vergilendirilmiş bulunan bu gelir unsurlarının yıllık

58. KILAVUZ, 235.

beyannameye dahil edilip edilmemesi mükellefin isteğine bırakılmıştır.⁵⁹ Ayrıca, gerek vergi mükelleflerin gerekse vergi idaresinin, vergileme ile ilgili işlemlerin çeşitli aşamalarında tekrarlanmasından doğan iş yükü karşısında kalmalarını engellemek, beyan yükümlülüğü ile ilgili koşulları yumuşatmak suretiyle iş yükünü azaltarak vergi idaresinin etkinliğini artırmak gibi nedenler de, mükelleflere böyle bir olanağın tanınmasında etkilidir.⁶⁰

B- İHTİYARİ TOPLAMADAN YARARLANMA KOŞULLARI

İhtiyari toplamadan yararlanılabilmesi için aşağıda inceleyeceğimiz olumlu ve olumsuz koşulların gerçekleşmesi gereklidir.

1- Tam Mükellef Olmak

İhtiyari toplamadan yalnızca tam mükellef esası üzerinden vergiye tabi olan gerçek kişiler yararlanabilir. Dar mükellefiyette kural olarak ihtiyari toplama söz konusu değildir. Ancak 87 nci maddenin dördüncü fıkrasında, geliri telif ve patent haklarının ibaret olup, bu gelir tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş dar mükellefiyete tabi kişilerin bu gelirleri için isterlerse yıllık beyanname verebilecekleri belirtilmiştir. Bu durum dışında, dar mükellefiyet esasında vergiye tabi gerçek kişiler ihtiyari toplama hakkından yararlanamazlar.

59. UYSAL/EROĞLU, 549-550.

60. AKDOĞAN (Gelirin Toplanması), 26.

2- Kazanç ve İratlar Toplamının Belli Bir Tutarı Aşmaması

Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen gerçek kişilerin ihtiyari toplama hakkından yararlanabilmeleri, vergiye tabi kazanç ve iratların gayrisafi tutarlarının yıllık toplamının 36 milyon lirayı aşmaması gerekir. Kazanç ve iratların yıllık gayrisafi tutarları toplamının 36 milyon lirayı aşması durumunda ihtiyari toplama hakkından yararlanılamaz. Bu durumda mükellef tüm kazanç ve iratlarını yıllık beyannamede toplamak ve beyan etmek zorundadır.⁶¹

Bu tutarın hesaplanmasında bazı gelirler gözönüne alınmamaktadır. Bunlar;

- Birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayrisafi tutarları toplamı 36 milyon lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç olmak üzere ücretler,

- Götürü usulden belirlenen ticari kazançlar,

- Götürü usulde belirlenen serbest meslek kazançları,

- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları,

- Gelir Vergisi Kanununun 75 nci maddesinin ikinci fıkrasının 1,2 (adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları hariç), 3,5,7 ve 12 nci bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından oluşmaktadır.

61. "Yıl içinde elde edilen gayrimenkul sermaye iradının ihtiyari toplama haddini aşması sebebiyle verilmesi zorunlu bulunan beyannamede, tüm gelirlerin toplanması zorunlu olduğundan vergisi kesilerek ödenen ücretler ile tam gün yasası tazminatının da gösterilmesi gerektiği hk." Dnş. 3. D. 14.1.1986, 100/2684 (Yayınlanmamıştır.); Aynı yönde, Dnş. 3.D. 28.11.1984, 3247/1669 (Yayınlanmamıştır).

İhtiyari toplamadaki sınırın hesaplanmasına ilişkin bu düzenlemeyi daha geniş bir biçimde açıklamak yerinde olacaktır.

1. Aynı işverenden alınan ücretlerin tutarı ne olursa olsun hesaplamada gözönüne alınmaz. Diğer bir deyişle, tek işverenden alınan ücretin yıllık gayrisafi tutarının 36 milyon liradan fazla olması ihtiyari toplamadan yararlanmaya engel değildir.

2. Birden fazla işverenden alınmakla beraber, yıllık gayrisafi tutarları toplamı 36 milyon lirayı aşmayan ücretler ihtiyari toplamının sınırının hesaplanmasında yine gözönüne alınmayacaktır. Ancak ücretin birden fazla işverenden alınması ve yıllık gayrisafi tutarının 36 milyon lirayı aşması durumunda ihtiyari toplama hakkından yararlanılamaz. Yani ihtiyari toplama hakkı kaybedilmiş olur ve bütün kazanç ve iratlar yıllık beyannamede toplanarak beyan edilir.

Şu halde birden fazla işverenden alınan ücretlerin ihtiyari toplamaya ilişkin sınırın hesabında gözönüne alınmaması için bir ön hesaplama yapılmak gerekir. Bu ise, ayrı işverenlerden alınan ücretlerin kural olarak 36 milyon liralık sınırın hesabında gözönüne alınmasını gerektirmektedir. Yani birden fazla işverenden ücret alınması durumunda, öncelikle bu ücretlerin yıllık gayrisafi tutarları toplamının 36 milyon lirayı aşıp aşmadığına bakılacak, eğer aşmıyorsa, ihtiyari toplamının sınırının hesabında bu ücretler dikkate alınmayacaktır.

Bu nokta özellik taşıyan bir noktaya işaret etmek istiyoruz. 87 nci maddenin son fıkrasında; Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca belirtilen tiyatrolarda, radyo ve televizyon yapımlarında çalışan tiyatro sanatçıları, yalnızca bu işyerlerindeki çalışmalarını karşılığı ödenen vergisi tevkif suretiyle alınmış ücretler ile sporculara ödenen vergisi tevkif suretiyle alınmış transfer ücretleri ve tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamlarına yalnızca uluslararası sularda geçen hizmetleri karşılığında ödenen vergisi tevkif suretiyle alınmış ücretlerin beyanı ihtiyari toplama koşulları ile sınırlı olmaksızın mükellefin isteğine bırakılmıştır.

Dikkat edilirse, 86 nci maddede yer alan benzeri düzenlemede; bu nitelikte ücretler ayrı olarak değerlendirilmiş, söz konusu maddede yer alan 36 milyon liralık sınırın hesabında gözönüne alınmayacağı hüküm altına alınarak, bu ücretler aynı işverenden alınan ücret niteliğinde sayılmıştır. Oysa 87 nci maddenin son fıkrası ile bu ücretlerin beyanının ihtiyari olduğu belirtilmiş fakat, 36 milyon liralık sınırın hesabında dikkate alınmayacak gelir unsurları ile ilgili ikinci fıkrada herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Böyle olunca da, bu ücretlerin ihtiyari toplama hakkı kaybedildiğinde bile beyanı ihtiyari olmakla beraber, 36 milyonluk sınırın hesabın gözönüne alınıp alınmayacağı belirsiz olduğu söylenebilir. Kanımızca bu durum düzenleme eksikliğinden kaynaklanmakla birlikte, herhangi bir kayıt ve koşula bağlı olmaksızın beyanı ihtiyari olan bu ücretlerin, ihtiyari toplama sınırının hesaplanmasında gözönüne alınması gerektiği şeklinde düşünmek de kanun koyucunun iradesine ters düşecektir. O halde, bu nitelikteki ücretlerin aynı işverenden alınan ücretler gibi değerlendirilerek ihtiyari toplamanın sınırının hesaplanmasında gözönüne alınmaması gerekir.

3. Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımlarının 36 milyon liralık sınırın hesaplanmasında gözönüne alınmayacağı konusunda; kanunun 31 inci maddesinde belirtilen özel ve sakatlık indirimlerinin istisna sayılmadığını bir kez daha belirtelim. İhtiyari toplamada; beyan usulü ve gelirin toplanması esasının bir parçası olduğundan, Gelir Vergisi Kanununun 85 inci maddesinin, 31 inci maddedeki indirimlerin gelirin toplanmasında istisna olarak sayılamayacağına ilişkin parantez içi hükmü burada da geçerlidir.

4. Ayrıca Gelir Vergisi kanununun 85 inci maddesiyle hiç bir koşula bağlı olmaksızın beyan dışı bırakılan ve 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 1,2,3,5,7 ve 12 nci bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarında 36 milyon liralık sınırın hesaplanmasında gözönüne alınmaz. Ancak adi komandit şirketlerde komanditer ortakların aldıkları kâr payları bu sınırın hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

5. Şunu da belirtelim ki, sözkonusu sınırın hesabında kazanç ve iratlar gayrisafi tutarlarıyla gözönüne alınacaklardır. Buradaki gayrisafi kazanç ve irat deyimi, bunların elde edilmesi için yapılan gerçek ve götürü giderlerin indirilmesinden önceki tutarlarını ifade eder.

3- Ticari Zirai ve Mesleki Kazançın Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmesi Zorunluluğunun Olmaması

İhtiyari toplama açısından bir mükellefin durumunun değerlendirilmesinde gözönünde bulundurulması gereken diğer bir koşul, ticari, zirai veya mesleki kazançların beyanname ile bildirilmek zorunluluğunda olunmamasıdır. Diğer bir deyişle, ticari, zirai veya mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar ihtiyari toplama hakkından yararlanamazlar.⁶² Bunun tek istisnasına götürü gider usulüne göre tespit edilen zirai kazançları için beyanname verenler oluşturur. Yani zirai kazanç sahiplerinden götürü gider usulüne tabi olanların, bu kazanç dolayısıyla yıllık beyanname verme zorunluluğu olmasına rağmen ihtiyari toplamadan yararlanmaları olanaklıdır.

62. "Serbest meslek erbabı ihtiyari toplamadan yararlanamaz. Mahkeme başkatibi olarak noterlik görevini de yapan yükümlünün aldığı maaş ve tazminatlarını, meslek kazancı olan noter vekilliği kazancı ile birleştirerek yıllık beyanname göstermesi gerektiği hk." Dnş. 7. D. 12.5.1973, 3437/1422 (**DANIŞTAY YEDİNCİ DAİRE KARARLARI**: Birinci Kitap, 1965-1976, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 24, Ankara 1977, s. 140); Danıştay 3. Dairenin bir kararında da, "...mükellefin bir takvim yılı içindeki geliri ücret, serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iradından meydana geldiğinden, bütün kazanç ve iratların birleştirilerek vergilendirilmesinde bir isebetsizlik bulunmadığı" hükmüne varılmıştır. Dnş. 3.D.21.2.1986, 578/2990 (Yayınlanmamıştır).

Öte yandan arızı olarak yapılan ticari işlemler ve aracılık işleri ile mesleki faaliyetin arızı olarak yapılmasından kazançların yıllık beyanname ile bildirilmesi durumunun ihtiyari toplamadan yararlanmayı etkilemeyeceğinin bilinmesi gerekir.⁶³ Çünkü bu tür kazançlar, sair kazanç ve iratlardan arızı kazançlar grubuna dahildir. Arızı kazanç sağlayan faaliyetin serbest meslek veya ticari faaliyet niteliğinde olması, anılan kazancın arızilik özelliğini değiştirmez. Dolayısı ile arızı kazançların, ticari veya serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi Gelir Vergisi Kanununun sistematiği açısından olanaklı değildir. Ayrıca, gerçek usulde vergilendirilen ticari ve mesleki kazanç sahipleri 85 inci maddeye göre kazanç sağlamasalar da beyanname vermek zorundadırlar. Yıllık beyanname kazanç sağlansın sağlanmasın mutlaka alınıncada, ihtiyari toplamının uygulanmasının neden ve anlatımı ortadan kalkmaktadır. Arızı kazançlarda ise gelir sahibinin her yıl beyanname verme zorunluluğu yoktur. Beyanname verilmesi kazanç sağlanmasına bağlıdır. Bu nedenle arızı kazançların ihtiyari toplama uygulamasında ticari kazanç veya serbest meslek kazancı gibi değerlendirilmesine bu yönden de olanak yoktur.⁶⁴

Bununla beraber 95 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde⁶⁵ mesleki kazançlar yönünden farklı bir görüşe yer verilmiştir. Tebliğde;

63. "Asıl görevi dışında yaptığı işler arızı kazanç sağlayan mükellefler ihtiyari toplama hakkından yararlanırlar". Dnş. 4.D. 24.4.1974, 4459/1697 (**KAMER**, Genç/**YAĞMURLU**, Tahsin/**FALCIOĞLU**, Turan: Mali Yargılama Usul ve Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları, Ankara 1976, s. 193).

64 **KIZILOT** (Gelir II), 1724; **ÖZBALCI**, 748.

65.3.4.1972, S. 2176/18643.

- Esasen görevleri itibariyle hizmetli durumunda bulunmaları ve sair özel durumları sebebiyle arızı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunan kimselerin,

- Serbest meslek faaliyetinin terkinden sonra, bu faaliyet ile ilgili olarak hasılat elde eden kimselerin,

ihtiyari toplamı hakkından yararlanmasına olanak bulunmadığı öngörülmüştür.

Yukarıda açıklanan nedenlerle vergi idaresinin bu görüşüne katılmak mümkün değildir. Mesleki kazanç değerini, devamlılık unsuruna bağlayarak serbest meslek erbabınca yapılan serbest meslek faaliyetinden doğan mesleki kazanç olarak anlamak gerekir. Nitekim vergi idaresinin bu görüşü Danıştay tarafından da benimsenmemiştir.⁶⁶

Ayrıca, yıllara yaygın inşaat-onarım işi yapılanlar, inşaatın devam ettiği yıllarda hiç bir kazanç beyan etmeseler bile, ihtiyari toplama uygulamasında gerçek usulde vergiye tabi ticari kazanç sahibi sayılırlar ve ihtiyari toplamadan yararlanamazlar.⁶⁷

66. "Okul koruma derneğince açılan kursta ders veren öğretmenin aldığı ücret arızı serbest meslek kazancı olup ihtiyari toplama hakkından yararlanır." Dnş. 4. D. 10.6.1976, 569/1503 (**KAMER/YAĞMURLU/FALCIOĞLU**, 194); Aynı yönde, Dnş. 4. D. 12.10.1972, 2137/5677 (**TURGAY** (Gelir II), 1212, 1213).

67. **IŞIK**, Ekrem: "Gelirlerin Toplanması-İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı", Vergi Sorunları, Y. 10, S. 1991/1, s. 32.

C- İHTİYARİ TOPLAMADAN YARARLANACAK KAZANÇ VE İRATLAR

Tam mükellefiyete tabi olan ve gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai ve mesleki kazançları dışında, diğer gelirleri dolayısı ile yıllık beyanname vermek zorunluluğunda olan mükelleflerin ihtiyari toplamadan yararlanmaları durumunda, beyannamelerine dahil edip etmemekte serbest oldukları kazanç ve iratlar şunlardır;

- Vergisi tevkif yoluyla kesilmiş olan ücretler,
- Vergisi tevkif yoluyla kesilmiş olan gayrimenkul sermaye iratları,
- Götürü usulde tesbit edilen ticari kazançlar,
- Götü usulde tesbit edilen serbest meslek kazançları,
- Götürü usulde tesbit edilen ücretler.

Mükelleflerin yukarıda belirtilen gelir unsurları dışında kalan kazanç ve iratlar için ihtiyari toplama hakkından yararlanmaları söz konusu değildir.

Yeri gelmişken tekrar belirtelim ki, 87 inci maddenin son fıkrasında belirtilen tiyatro sanatçılarının, sporcuların ve gemi adamlarının belli nitelikteki ücretlerinin beyanı herhangi bir koşula bağlı olmaksızın ihtiyaridir. Bunun yanısıra, 85 inci madde hükmü ile beyan dışı bırakılmış olan menkul sermaye iratları ihtiyari toplamadan yararlanılmasa bile beyan edilmeyecektir. Zaten bunların istenilse de beyan edilmesi veya yıllık beyannameye dahil edilmesi söz konusu değildir.

Ayrıca gözden kaçabilecek bir noktaya işaret etmek gerekir ki, tamamı tevkif yoluyla değerlendirilmiş olan gaydimenkul sermaye iratlarının ihtiyari toplamadan yararlanılması durumunda beyanı isteğe bağlı olmakla birlikte, söz konusu iratların, 87 nci maddenin ikinci fıkrası gereğince ihtiyari toplamanın sınırının hesaplanmasında dikkate alınması zorunludur.

D- İHTİYARİ TOPMALA İLE İLGİLİ ÖZELLİK TAŞIYON DURUMLAR

Bu başlık altında ihtiyari toplama uygulamasının bazı özellikleri ve ayrıca değinilmesi gerekli özellik taşıyan durumlar incelenecektir.

1- İhtiyari Toplama Hakkının Genel ve Seçimlik Bir Hak Olması

İhtiyari toplamadan yararlanma hakkına sahip mükellefler eğer birden fazla gelir unsuru nedeniyle ihtiyari toplama hakkına sahip bulunuyor ise bu gelirlerin bir bölümü için söz konusu hakkın kullanılması diğer bir bölümü için kullanılmaması olanağı bulunmamaktadır. Mükellefin ihtiyari toplama hakkından ya tamamen vazgeçmesi veya koşulları taşıyan tüm gelir unsurları açısından bu hakkını kullanması gerekmektedir.⁶⁸ Kısaca seçim hakkını kısmen kullanılması söz konusu değildir.⁶⁹

Öte yandan ihtiyari toplama hakkı seçimlik bir hak olduğundan, gelir unsurlarından bir kısmı için beyanname verilmesi gereken durumlarda, süresinde verilecek beyanname ile bu hakkın kullanılması gerekir.⁷⁰ Aksi halde durum 86 ncı maddeye göre değerlendirilerek yalnızca gelirin toplanması ve yıllık beyanname verilip verilmeyeceği gözönüne alınır ve ihtiyari toplama hakkından yararlanamaz.

68. AKDOĞAN (Vergilerin İncelenmesi), 199.

69. "İki ayrı yerden ücret alan yükümlünün bunlardan birini beyan etmesi diğerinde beyanını gerektirir." Dnş. 4. D. 27.3.1973, 688/1481 (KARAGÖZOĞLU/TAMER, 607); "İhtiyari beyan hakkı kullanarak beyanname verilmesi halinde ihbar ve kıdem tazminatlarında beyannameye ithal edilmesi gerekir." Dnş. 4. D. 23.5.1979, 3806/1476 (DÖRDÜNCÜ DAİRE KARARLARI, 235).

70. "İhtiyari toplama ve beyan hakkından yararlanma süresinde beyanname verilmesi koşuluna bağlıdır." Dnş. 4.D.25.9.1978, 208/2526 (DÖRDÜNCÜ DAİRE KARARLARI, 234); "Gelir Vergisi Kanununun 87 nci maddesiyle tanınan ihtiyari beyan hakkından yararlanılabilmesi, süresinde beyanname verilmesine bağlıdır." M.B.Muk.25.10.1982, S.2-2171-5339 (KIZILOĞLU, Şükrü: Vergi Uyuşmazlıkları ve Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, Ankara 1983, s.201).

Örneğin gelirin 20 milyon lira konut kirası ile tek işverenden alınan 17 milyon lira ücretten oluşan bir tam mükellef, vereceği yıllık beyannamede isterse yalnız vergisi kesmemiş gayrimenkul sermaye iradını göstererek, ücretini beyan dışı bırakabilir. Ancak mükellefin yıllık gelir vergisi beyannamesini zamanında vermediğini, durumun inceleme ve yoklama sonucunda tesbit edilmiş olduğunu varsayalım. Böyle bir durumda gerekli işlemi 85 ve 86 ncı maddelere göre yapılması zorunlu olduğundan ücret yıllık matrahın dışında bırakılamaz.

Şunuda belirtmek gerekir ki, ihtiyari toplamadan yararlanma hakkı olanlara, bazı kazanç ve iratlarını beyannameye dahil dedip etmeme konusunda kanunun tanıdığı seçimlik hak beyanname verilmekle kullanılmış olur. İhtiyari toplama hakkı bir kere kullanıldıktan sonra, hata yapıldığı veya vazgeçildiği bildirilerek düzeltme istenemez.⁷¹ Çünkü bu hakkın kullanılmasının, Vergi Usul Kanununda belirtilen ve düzeltmeyi gerektirecek vergi hatalarıyla (VUK. md.117,118) ilgisi bulunmamaktadır.⁷²

71. "Ücretleri ile ilgili beyanname veren yükümlünün bu beyanından dönmesi söz konusu olamaz". Dnş. 4. D. 27.4.1973, 8759/2334 (**KARAGÖZOĞLU/TAMER**, 606); "İhtiyarılık hakkını kullanan yükümlü maddi hata yoluyla beyanının düzeltilmesini isteyemez." Dnş. 13. D. 24.3.1975, 390/1028 (**TURGAY** (Gelir II), 1218).

72. Ancak yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmeyen, yani dahil edilmeyecek (örn. istisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar) bir gelir unsurunun hata en yıllık beyannameye dahil edilmiş olması halinde, bu durumun düzeltme yolu ile ıslah edilmesi mümkündür. Zira böyle bir durumda vergi matrahında hata yapılmış sayılır. Bkz. **EROĞLU**, Nurettin: Açıklamalı İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Ankara 1989, s. 204.

2- Ölüm Halinde İhtiyari Toplama

Mükellefin ölümü halinde, ölen kişiye (murise) ait gelir vergisi beyannamesi ölümü izleyen 4 ay içinde varisler tarafından verilir (GVK. md.92/son). Bu durumda, mükellefin vergilendirilmesiyle ilgili tüm hak ve ödevler varislere geçeceğinden, varislerin ihtiyari beyan hakkından yararlandırılması gerekir.⁷³ Yani ölen kişinin, durumu itibariyle ihtiyari toplamadan yararlanması olanaklı idi ise, bu seçimlik hakkı varisler tarafından kullanılabilir.

3- Götürü Usulde Tebpit Edilen Zirai Kazancın Bulunmasında İhtiyari Toplama

Bilindiği gibi, ticari, zirai ve mesleki kazançları nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olanlar ihtiyari toplama hakkından yararlanamazlar. Ancak 87/3 üncü maddede yer alan parantez içi hükümlerle, zirai kazancını götürü gider usulünde tespit edenlerin, zirai kazancı nedeniyle beyanname verecek olmalarına rağmen ihtiyari toplamadan yararlanacakları belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 53 üncü maddesine göre ise,

- Yıllık hasılat tutarı 80.000.000 liradan⁷⁴ aşağı olan çiftçilerin kazançları,
- Yıllık satış hasılatlarına bakılmaksızın, satış hasılatlarının tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş olan çiftçilerin kazançları (diledikleri takdirde),

73. MB. Muk. 20.9.1973, S. 24403-12-15 (KIZILOT/AVCI, 359).

74.Bu tutar son olarak 26.12.1991 tarih ve 91/2569 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile belirlenmiştir. Belirlenen bu kazanç sınırı 1991 takvim yılı gelirlerine uygulanacaktır.

- Zirai kazancı dolayısıyla ilk defa vergi mükellefi olan çiftçilerin (yeni işe başlayanların) veya küçük çiftçi muaflığından mükellefiyete geçenlerin kazançları,

götürü gider usulüne göre⁷⁵ saptanır.

İşte götürü gider usulüne göre saptanan zirai kazancı beyanı, tek başına ihtiyari toplama hakkını kaldırmayacak olmakla beraber, 36 milyonluk sınırın hesabında dikkate alınır.

Bu konuda ileri sürülen bir görüşe göre; 36 milyon liralık haddin hesabında kazanç ve iratların gayrisafi tutarları ile gözönüne alınacağı belirtilmiş olmakla beraber, götürü usulde belirlenen zirai kazancın beyanında, hesaplamaya safi tutar dahi değildir.⁷⁶

Kanımızca bu görüş yerindedir. Aksi halde, zirai kazancın götürü gider usulüne göre belirlenmesi durumunda ihtiyari toplamadan yararlanılacağı hakkındaki hükmün herhangi bir anlamı kalmaz. Zirai faaliyette gerçek usulde vergiye tabi olunması için zaten yıllık hasılatın 80 milyon liralık sınırı aşması

75. Götürü gider usulünde, yani defter tutmaksızın zirai kazancın belirlenmesinde safi kazanç, mükellefin beyan edeceği hasılatın götürü olarak hesaplanan gider tutarının indirilmesi ile bulunur. Hasılatın indirilecek gider ise ya götürü gider emsallerinin uygulanması ya da masraf belgelerinin toplanması yoluyla belirlenir. Götürü gider emsalleri, Vergi Usul Kanununun 45 inci maddesinde, zirai ürünler için %70, büyük ve küçük baş hayvanlar (kümes hayvanları dahil) ve bunların ürünleriyle kara ve su avcılığı için %80 olarak saptanmıştır.

76. **ERMİN**, İrfan: "Gelir Vergisi Uygulamaları İhtiyari Toplama ve Beyan", Maliye ve Sigorta Yorumları, Y.1, S.5, 1 Nisan 1987, s. 31; **ÖZBALCI**, 751; **KIZILOĞLU** (Gelir II), 1730.

gerekmektedir. İhtiyari toplamının hesabının kazanç ve iratların gayrisafi tutarları üzerinden yapılacağı hükmüne sıkı sıkıya bağlı kalmak, götürü usulde belirlenen zirai kazançta ihtiyari toplamadan yararlanılacağı hükmünü bir çok durumda kendiliğinden uygulanamaz hale getirir. Oysa, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Bu da hükmün getirilişindeki amacın gözönüne alınarak, zirai kazancın safi tutarı ile hesaplamaya alınmasını gerekli kılar.

4- Takvim Yılı'nın Belli Bir Döneminde Ticari veya Mesleki Faaliyette Bulunulması

Ticari veya mesleki faaliyet takvim yılının belli bir döneminde de yapılırsa, gelirin yıllık olma özelliği gereği o takvim yılına ait gelir unsuru olarak takvimyılı itibariyle vergilendirilir. Gelir Vergisi Kanununun 84 üncü maddesinde "gelirin takvim yılının belli bir dönemine taalluk etmesi beyannamenin yıllık olma vasfını değiştirmez" hükmü yer almaktadır. 87 nci maddenin üçüncü fıkrası hükmünde gözönüne alınca faaliyet takvim yılının belli bir döneminde de yapılırsa ticari veya mesleki kazanç sahiplerinin ihtiyari toplamadan yararlanmamaları gerekir.

Bununla beraber Danıştay'ın bu konudaki kararları arasında birlik yoktur. Danıştay farklı bir yaklaşımla; ticari veya mesleki faaliyetin yıl içinde terkedilmiş olması veya yıl içinde faaliyete başlanılmış olması durumlarını birbirinden ayırarak çelişkili kararlar vermiştir.

Örneğin ücretli olarak çalışmakta iken aynı zamanda ticari ve mesleki faaliyette bulunan fakat, takvim yılı içerisinde ticari veya mesleki faaliyetlerini terk eden yani hesap dönemi sonunda ticari veya mesleki faaliyetlerini devam ettirmeyen mükülleflerin yalnızca faaliyetin devamı sırasında ihtiyari toplama hakkının bulunmadığı, dolayısı ile faaliyetin terkenden sonra sağlanan ücret gelirinin istenirse beyan edilmeyeceği kabul edilmiştir. Danıştay'ın başlangıçta bu yönde verdiği pek çok karar vardır. Örneğin Danıştay Dördüncü Dairenin bir kararında;

"... bir takvim yılının belirli bölümünde beyan zorunluluğu bulunan gelir elde eden gerçek kişiler için vergilendirme dönemi faaliyetinin sürdüğü süre ile sınırlı olacağına göre, mükellefiyetin kalktığı tarihe kadar olan kazancın beyanı gerekmektedir. Bir takvim yılının belirli bir bölümünde serbest meslek faaliyeti sürmekte iken bu süre içinde elde olunan ücret geliri varsa, Gelir Vergisi Kanununun 85 ve 87/3 üncü maddeleri uyarınca yükümlünün ücretlerini mesleki kazancı ile birleştirerek beyan zorunluluğu söz konusudur..." hükmüne varılmıştır.⁷⁷

Ancak Danıştay bu görüşünde ısrarlı olmamış, daha yeni tarihli kararlarında, ticari veya mesleki faaliyetin yıl içinde terk edilmiş olması halinde de yıl içinde elde edilen diğer kazanç ve iratların verilmesi zorunlu bulunan beyannamede birleştirilmek suretiyle vergilendirileceği sonucuna ulaşmıştır.⁷⁸

77. Dnş. 4.D. 9.9.1977, 1382/2135 (DÖRDÜNCÜ DAİRE KARARLARI, 232); Aynı yönde, "Yıl içinde faaliyetini terk eden mükellefin serbest meslek kazancı ile birleştirilecek ücreti bu faaliyetin icra edildiği kıst döneminin ücretidir. Yıllık ücret değildir." Dnş. 4.D. 23.2.1973, 833/805 (KARAGÖZOĞLU/TAMER, 593); "Serbest Meslek erbabı olarak faaliyette bulunurken yıl içinde memuriyete geçen mükellefin ücretlerini serbest meslek kazancı ile birleştirerek beyan zorunluluğu yoktur." Dnş. 4.D. 14.5.1974, 4779/1988 (GENÇ/YAĞMURLU/FALCIOĞLU, 191,192).

78. "Serbest meslek işinin bırakılmasından sonraki döneme ait ücret gelirinin yıllık beyannamede gösterilerek vergilendirileceği hk." Dnş. 3.D. 13.12.1985, 3331/2062 (Yayınlanmamıştır); "Kıst dönemde serbest meslek kazancı elde edilmesi halinde de yıl içinde elde edilen diğer irat ve kazançların verilmesi zorunlu bulunan beyannamede toplanıp birleştirilmesi gerektiği hk." Dnş. 3.D. 15.3.1985, 915/4737 (Yayınlanmamıştır); Aynı yönde bkz. Dnş. 13.D. 28.4.1981, 1009/1064 (KIZILOT (Kararlar 1983), 197); Dnş. 4.D. 19.4.1982, 1687/1570 (İSBİR/YAĞMURLU, 213).

Öte yandan ücretli olarak çalışmak iken takvim yılı içinde ticari veya mesleki faaliyete başlayan ve vergilendirme döneminin sonunda faaliyeti devam eden mükelleflerin durumuna ilişkin olarak da Danıştay'ca çelişkili kararlar verilmiştir. Örneğin, yıl içinde serbest doktorluk faaliyetine başlayan bir mükellefin durumuna ilişkin bir olayda Danıştay tarafından;

"Serbest meslek erbabının bu faaliyete başlamadan önceki aylara ilişkin ücretlerini yıllık beyannamede birleştirilmeyeceği..." şeklinde karar verilmiştir.⁷⁹

Buna karşılık Danıştay Dördüncü Dairenin daha eski tarihli bir kararında da;

"Ücretli olarak çalışmakta iken yıl ortasında serbest meslek faaliyetine başlayan kimsenin her iki dönem gelirini birleştirerek her iki işle ilgili gelirlerini tamamını beyannamede göstermek zorunda olduğu..." hükmüne varılmıştır.⁸⁰

Bütün bu kararlardan da anlaşılacağı gibi Danıştay'ın görüşü her zaman aynı doğrultuda olmamıştır. Konuya ilişkin olarak ÖZBALCI'nın yorumu şöyledir:

"Danıştay'ın takvim yılı içerisinde ticari veya mesleki faaliyetlerini terk edenlerin, vergilendirme döneminin bundan sonraki kısmında ihtiyari toplamadan yararlanacaklarını kabul eden görüşe katılmak oldukça güçtür. Yalnız şu söylenebilir.

79. Dnş. 4.D. 24.4.1975, 2646/1461 (**DÖRDÜNCÜ DAİRE KARARLARI**, 233); "ücretli iken yıl içinde ticari faaliyete başlayan mükellefin ticari kazanç beyannamesine daha önce almış olduğu ücretleri dahil etmek zorunluluğu yoktur" Dnş. 4.D. 13.3.1972, 4043/1476 (**TURGAY** (Gelir II), 1181); Aynı yönde, Dnş. 4.D. 5.12.1972, 7251/7202 (**TURGAY** (Gelir II), 1182).

80. Dnş. 4.D. 15.12.1969, 1021/6001 (**KARAGÖZOĞLU/TAMER**, 597)

Ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyan esasında beyan edeceklere ihtiyari toplama hakkının verilmeyişi, bunların kazanç sağlanmasalar bile, mutlaka yıllık beyanname vermek zorunda oluşları yanında vergi idaresi tarafından, diğer mükelleflere nazaran daha yakından izlemeleri gereği ile izah edilebilir. Vergi idaresinin, özellikleri itibariyle bu mükelleflerin, elde ettiği her türlü geliri bilme ihtiyacında olduğu üzerinde durulabilir. Bu açıdan takvim yılı sonu itibariyle gerçek usulde vergilemeyi gerektiren ticari ve mesleki faaliyette bulunmayanların, ihtiyari toplamadan yararlanmaları için neden bulunmadığı savunulabilir.⁸¹

Kanımızca, yıllık beyan, kazanç ve iratların toplanması ve ihtiyari toplama ile ilgili hüküm ve esaslar karşısında, Danıştay'ın, takvim yılı içinde ticari veya mesleki faaliyetlerini terkedendenler, vergilendirme döneminin bundan sonraki kısmı için ihtiyari toplamadan yararlanacaklarını veya faaliyetlerine yıl içinde başlayan ticari veya kazanç sahiplerinin faaliyete başlanmadan önceki döneme ilişkin olarak ihtiyari toplama haklarının bulunduğunu kabul eden görüşlerine katılmak ve böylece ihtiyari toplama hakkının takvim yılı itibariyle bölünmesini açıklayabilmek olanaksızdır.

Gelir Vergisi Kanununun 87 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanların ihtiyari toplama hakkından yararlanamayacakları açık olarak hükme bağlanmıştır. Kanunun lafzından çıkan bu açık sonucu değiştirecek bir yorumun benimsenmesi yerinde sayılamayacağından; ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerin gerçek usulde tespit edilmesi ve yıllık beyanname ile

81. ÖZBALCI, 754.

bildirilmesi durumunda, faaliyetin kıst döneminde yapılması sonucu etkilemeyecek ve bi kazanç sahipleri ihtiyari toplama hakkında yararlanamayacaktır.

IV- UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Gelirin toplanması esası, toplama yapılmayan durumlar ve ihtiyari toplama ve beyana ilişkin olarak buraya kadar yapılan açıklamaları somutlaştırmak amacıyla örneklerle tamamlamak uygun olacaktır.⁸²

Örnek Olay:

Emekli memur olan bir mükellef, 1991 takvim yılında bir anonim şirkete kiraladığı gayrimenkulünden bir yıl içinde 22.000.000. lira (brüt) irat elde etmiştir. Ayrıca bankadaki mevduat hesabı dolayısıyla 15.000.000. lira faiz geliri vardır. Bu kişinin beyan yükümlülüğü karşısındaki durumu nedir?

Açıklama ve Çözüm:

Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 11 inci bendiyle, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz bulunan emekli sandıkları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Vergisi kaynakta kesilmiş olan mevduat faizleri de 85 inci madde ile beyan dışı bırakılmıştır. İstisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar ile 85 inci maddede sayılan menkul sermaye iratları için beyanname verilmeyeceği gibi, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye ithal edilmez.

82. Bu konulara ilişkin değişik örnek ve çözümler için bkz. IŞIK, 33-38; ÇEÇEN, Salin: Gelir Toplanması, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı, Vergi Dünyası, S.79, Mart 1988, s. 15-18; KİTİŞ, Nahit: Beyan Esasında Yeni Düzenlemeler, Vergi Dünyası, S. 55, Mart 1986, s. 57-62; SARAÇOĞLU, Ümit: Yıllık Beyanname Gelirin Toplanması, Aile Reisi Beyanı, Vergi Dünyası, S. 115, Mart 1991, s. 25-29.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca üzerinden % 20 vergi kesintisi yapılması gereken gayrimenkul sermaye iradının yıllık gayrisafi tutarı da 36.000.000 lirayı aşmadığından; tamamı tevkif yolu ile vergilendirilmiş bulunan gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla ve yıllık beyanname verilmesi söz konusu değildir.

Bu durumda mükellef, emekli aylığı ve faizi beyan dışı bırakıldığından ve ayrıca vergisi kaynakta kesilmiş işyeri kirasının yıllık gayrisafi tutarı 36.000.000 lirayı aşmadığından gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir.

Örnek Olay:

Bir mükellef 1991 takvim yılı içinde, bir anonim şirketin 30.000.000 lira hisse senedi kâr payı ve 15.000.000 lira tahvil faizi elde etmiştir. Ayrıca konut olarak kiraya verdiği evi dolayısıyla 1.500.000 lira kira geliri bulunmaktadır. Bu kişinin yıllık beyanı nasıl olacaktır?

Açıklama ve Çözüm:

Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesinde, ticari, zirai veya mesleki kazançların yıllık beyanname ile bildirilmesi zorunluluğunun bulunmaması durumunda, binaların konut olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.600.000 lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir. Mükellef, elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. Kanunun 85 inci maddesiyle, istisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratların yanında, elde edildiği kurumda daha önce kurumlar vergisine tabi tutulmuş olan her navi hisse senedi kâr payı ile daha önce vergi kesintisine tabi tutulmuş tahvil faizleri beyan dışı bırakıldığından, mükellef istisna haddi içinde kalan konut kirası ve söz konusu menkul sermaye iratları dolayısıyla yıllık beyanname vermeyecektir.

Örnek Olay:

Bir mükellef 1991 yılında, iki ayrı işverenden 40.000.000 lira (brüt) ücret, işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 18.000.000 lira kira ve ayrıca limited şirket ortaklığı dolayısıyla 5.000.000 lira kâr payı elde etmiştir. Bu mükellef nasıl beyanda bulunacaktır?

Açıklama ve Çözüm:

Bu mükellef beyanname verecektir. Her ne kadar ücret ve gayrimenkul sermaye iradı vergi kesintisi yoluyla vergilendirilmiş olsa da, birden fazla işverenden aldığı ve ücretlerinin yıllık gayrisafi tutarları toplamı 36.000.000 liralık sınırı geçtiğinden 86 ncı maddenin kapsamı dışında kalacak ücretlerini ve vergisi kaynakta kesilmiş olan kirayı vereceği yıllık beyannamede toplayarak beyan edecektir. Ancak elde edilen kurumda, kurumlar vergisine tabi tutulmuş olan limited şirket ortaklığı kâr payı 85 inci madde gereğinci hiç bir şekilde beyan edilmeyecektir.

Örnek Olay:

Bir mükellef 1991 takvim yılında, bir işverenden 45.000.000 lira ücret elde etmiştir. Ayrıca 20.000.000 mevduat faiz, 3.000.000 lira adi alacak faizi ve konut olarak kiraya verdiği evi dolayısıyla 22.000.000 lira kira geliri bulunmaktadır. (Mükellef gayrimenkul sermaye iradında götürü gider ususlü seçmiştir). Bu mükellefin yıllık beyanı nasıl olacaktır?

Açıklama ve Çözüm:

Her şeyden önce mükellefin beyanname vermesi gereken kazanç veya iradı bulunup bulunmadığına bakmak gerekecektir. Kanunun 85 ve 86 ncı maddeleri gözönünde bulundurularak gelirler incelendiğinde; mükellefin vergisi kesilmemiş menkul sermaye iradı olarak adi alacak faizi ve vergi tevkifatına tabi olmayan ve istisna haddini aşan konut kirası dolayısıyla yıllık beyanname vermesi zorunludur. Bu durumda mükellefin ihtiyari toplamadan yararlanma hakkının bulunup bulunmadığını

araştırmak gereklidir.

Gelir Vergisi Kanununun 87 inci maddesi çerçevesinde, ticari zirai ve mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabi olmayan bu mükellef, kazanç ve iratlarının yıllık gayrisafi tutarları toplamı 36.000.000 lirayı aşmadığından ihtiyari toplamadan yararlanacaktır; 36.000.000 liralık sınırın hesabında aynı işverenden alınan ücret, mevduat faizi ve gayrimenkul sermaye iradı istisnası gözönüne alınmadığından ve konut kirası ile adi alacak faizinin gayrisafi tutarları toplamı da 36.000.000 lirayı aşmadığından ihtiyari toplamadan yararlanacaktır.

Bunun sonucu olarak mükellef isterse ücretini, vereceği yıllık beyannameye dahil etmeyecektir. Mevduat faizi ise hiç bir şekilde beyan edilmemektedir. Bu durumda mükellef vereceği yıllık beyannameye isterse yalnızca, alacak faizi ile gayrimenkul sermaye iradını beyan edecektir.

Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iratlarında, safi iradın bulunması bakımından gayrisafi hasılatтан düşülecek giderlerle ilgili 74 üncü maddesinin son fıkrasında; mükelleflerin (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde bu maddede onbir bent halinde yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından % 25 ini götürü olarak indirebilecekleri, götürü gider usulünü kabul edenlerin iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemeyecekleri hüküm altına alınmıştır.

Böyle olunca, götürü gider usulünü seçmiş bulunan mükellef vereceği yıllık beyannameye 3.000.000 alacak faizi ile gayrimenkul sermaye iradını 1.600.000 liralık konut istisnası ve % 25 oranındaki götürü gider dışında kalan 16.300.000 lira beyan edecektir.

Örnek Olay:

Bir mükellef 1991 takvim yılında bir işverenden 25.000.000 lira (brüt) yine tiyatro sanatçısı olarak televizyon yapımlarındaki çalışmaları karşılığında 20.000.000 lira ücret geliri elde etmiştir.

Ayrıca bir limited şirketteki ortaklık hakkının satışından 15 milyon lira kazancı ve işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulü dolayısıyla 24.000.000 lira (brüt) kira geliri bulunmaktadır. Bu halde yıllık gelir vergisi beyanı nasıl olacaktır?

Açıklama ve Çözüm:

Ortaklık hakları her türlü ekonomik ortaklıklarda ortakların hisse senetlerine bağlanmamış olan paylarını ifade etmektedir. Bu tür hakların elden çıkarılmasından doğan gelirlerin Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80/5 inci maddesinde değer artışı kazancı olarak vergiye tabi olacağı hükme bağlanmıştır.

Bu durumda mükellef limited şirket ortaklık hakkı satışından elde ettiği değer artışı kazancı dolayısıyla yıllık beyanname vermek zorundadır. Aynı zamanda 87 nci madde çerçevesinde ihtiyari toplamadan yararlanması da söz konusu değildir.

Şöyle ki; tiyatro sanatçısı olarak almış olduğu ücret, aynı işverenden alınmış ücret sayılarak ücretleri 36.000.000 liralık sınırın hesabında gözönüne alınmayacaktır. Fakat ihtiyari toplamadan yararlanılması halinde beyanı serbest olan vergisi kesilmiş gayrimenkul sermaye iradı (işyeri kirası), ihtiyari toplamının sınırının hesabında gözönüne alınacağından değer artışı kazancı ile işyeri kirasının hesabında gözönüne alınacağından değer artışı kazancı ile işyeri kirasının gayrisafi tutarları toplamı da 36.000.000 lirayı aştığından, ihtiyari toplamadan yararlanılamayacaktır. Bu durumda mükellefin herhangi bir seçimlik hakkı da bulunmadığından tüm kazanç ve iratların vereceği yıllık beyannameye toplamak zorundadır. Ancak Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca belirlenen tiyatrolarda radyo ve televizyon yapımlarında çalışan tiyatro sanatçılarında yalnızca bu işyerlerindeki çalışmalarını karşılığında ödenen vergisi tevkif yoluyla alınmış ücretlerin tutarı ne olursa olsun beyan edilmeleri veya beyana dahil edilmeleri ihtiyaridir.

Bu durumda mükellef, vereceği yıllık beyannameye, 25.000.000 liralık ücret gelirini, 15.000.000 değer artışı kazancını

ve götürü gider usulünü seçmesi halinde % 25 götürü gider dışında kalan 18.000.000 lira gayrimenkul sermaye iradını göstermek zorundadır.

Örnek Olay:

Bir mükellef 1991 takvim yılında, kollektif şirket ortaklığından 20.000.000 lira kâr payı, sporcu transferi ücreti olarak 50.000.000 lira, yazmış olduğu anılarının yayın hakkının bir gazeteye satışından da 25.000.000 lira gelir elde etmiştir. Ayrıca konut olarak kiraya verdiği daireden 24.000.000 lira kira geliri bulunmaktadır. Mükellef gayrimenkul sermaye iradında götürü gider usulünü seçmiştir. Bu mükellef nasıl beyanda bulunacaktır?

Açıklama ve Çözüm:

Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesi gereğince kollektif ortaklıklarda ortakların, ortaklık kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

Gelir Vergisi 18 inci maddesi uyarınca da telif haklarının sahipleri veya kanuni mirasçuları tarafından satışından elde edilen kazancın tamamı serbest meslek kazancı olarak gelir vergisinden istisnadır.

Burada mükellef gerçek usulde belirlenmiş ticari kazancı dolayısıyla beyanname vermek zorundadır. Bu nedenle ihtiyari toplama hakkından yararlanılamaz. Ayrıca gayrimenkul sermaye iradı için 1.600.000 liralık konut istisnasından aynı nedenden dolayı yararlanılamayacaktır. Ancak sporculara ödenen vergisi tevkif yoluyla alınmış transfer ücretlerinin beyanı ihtiyari toplamanın koşulları ile sınırlı olmaksızın ihtiyaridir.

Bu durumda mükellef, telif hakkının satışından doğan ve tamamı istisna olan 25.000.000 liralık serbest meslek kazancı dışında kalan 20.000.000 lira ticari kazancını, 18.000.000 (% 25 götürü gider indirilmiş olarak) beyan edecektir. Sporcu transfer ücretini ise dilerse yıllık beyannameye dahil edebilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AİLE REİSİ BEYANI

I- GENEL BİLGİ

Günümüzde sosyal adalet anlayışı, bütün bireylerin iktisadî olanaklarına göre vergi karşısında eşit tutulmalarını gerektirmektedir. Modern vergi sistemlerinde bu ilkenin gerçekleştirilmesi en fazla olanak veren vergi olan gelir vergisinde; vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmaması, vergiye karşı tepkiler doğuran ve bunu vergi düşmanlığı derecesine kadar görülen nedenlerin başında gelmektedir.¹ Bu bakımdan gerek kuralların, gerekse uygulamanın vergi yükünün, mükellefler arasında adaletli biçimde dağıtılmasına olanak verecek biçimde düzenlemesinin büyük önemi bulunmaktadır. Vergilenecek gelirin, bireyin geliri mi, yoksa ailenin geliri mi olacağı da söz konusu dağılımın düzeyi ve ortaya çıkan vergi yükü üzerinde etkili olduğundan, vergilendirme birimi olarak neyin esas alınacağı hem ülkemiz hem de diğer ülkelerde üzerinde uzun süre durulmuş ve zaman zaman tartışmaları yapılmıştır.

Bireylerin, yani geliri olan gerçek kişilerin kamu giderlerine katılmaları yalnız geliri oranında mı olmalıdır? Yoksa kişilerin kamu harcamalarına katılmaları aile gelirinin veya ailenin malî gücü oranında mı olmalıdır?

Bilindiği üzere, gelir vergisi kapsamına giren gelirin vergilendirilmesinde, kişinin vergi ödeme gücü esas alınmakta ve kişilerin kamu giderlerine ödeme güçlerine göre katılmaları öngörülmektedir. Ödeme gücünün ölçüsü olarak da o kişinin geliri gözönüne alınmaktadır. Ancak vergi teorisinde ileri sürülen bir

1- VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORLARI: C.I, İstanbul 1969, s.90,91

görüŖe göre, kiŖilerin ayrı ayrı Ŗaęladıkları gelirler değil, aile birliğinin elde ettikleri kazanç ve iratların toplamının esas alınması, diğer bir deyiŖle, aile topluluğunun (karı-koca ve çocuk) bir üretim ve tüketim birimi sayılması, ölçünün de bu toplam gelir olması gerekir.² Günümüz toplumunda, kazanç ve iratların aile kiŖileri tarafından Ŗaęlanıp yine aile ihtiyaçlarına göre harcanması, dolayısıyla gelir vergisi mükellefiyeti ve vergi ödeme gücü yönünden ailenin bir bütün oluŖturduęu, bekâr kiŖiye oranla ailenin ödeme gücünün daha fazla olduğu yolundaki bir görüş esas alındığında, verginin aile gelirinin toplamı üzerinden alınması gereği ortaya çıkmaktadır.³

Ancak hemen iŖaret edelim ki, bu görüş genel olarak kabul görmemiŖ; tamamen aksine, vergi mükellefiyeti yönünden aileyi bir bütün olarak ele almaya olanak bulunmadığı savunulmuŖtur. Ailenin vergi ödeme gücü açısından daha zayıf durumda olduğunu kabul eden bu görüşün özünü, aile birliğinin ödeme gücünü bekâr mükelleflerin ödeme gücünün aŖaęı düşürmemek, baŖka bir deyiŖle, aile birliğinin ödediği verginin en yüksek tutarının, karı ile kocanın evlenmeden önce ödedikleri vergilerin toplamı kadar olması gerektiği biçimde açıklamak mümkündür.⁴ Ayrıca günümüzde aile kavramının çok deęiŖtięi, aile bireyleri arasındaki ekonomik bağların zayıfladığı, kadınların her gün artan ölçüde çalışma hayatına girdiği ve eŖlerin artık tam bir ekonomik bağımsızlık içinde bulunduğu gerekçe olarak ileri sürülmekte ve bu itibarla, eŖ

2- TURGAY (Gelir II), 1279; İZMİT (B. Raporu),60.

3- GÜVEN, Tamer: Gelirin Toplanması ve Ailenin Reisi Beyanı Esası, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu (Yeterlik Etüdü), S.XXXVI-10/99-54, İstanbul 1970,s.42 (YayınlanmamıŖtır).

4- GÜVEN, 43.

ve çocukların elde ettikleri gelir üzerinden ayrı ayrı vergilendirilmeleri gerektiği savunulmaktadır. Bunun yanısıra, kadınların çalıştığı durumda gelirlerinin kocaların gelirleriyle birleştirilmeden vergilendirilmesinin normal olduğu, sırf evlilik kurumunu cezalandırmak ister gibi vergiyi kayıtsız şartsız ailenin toplam geliri üzerinden hesaplamanın bugünün gerçeklerine uymadığı da ileri sürülmüştür.⁵

Bu değişik görüşlerin ortaya çıkıp gelişmesine, ülkelerin farklı, tarihî ve sosyal koşulları ile malî ve ekonomik etken olduğu gibi, söz konusu görüşlerin ve ülkelerin gelişmeleri düzeyinde, malî ve ekonomik politikaların belirlenmesinde etkili olduğu söylenebilir. Nitemkim pek çok ülkenin vergi sisteminde, gelirin vergilendirilmesi bakımından aile birimi esas alınmış olmakla birlikte, günümüz toplumlarında ekonomik görüşlere paralel olarak, kişilerin aile dışında çalışıp kazanmaları zorunluluğunun artması, kanun koyucular, aile gelirinin vergilendirilmesinde farklı yöntem ve uygulamaları benimsemişlerdir.

II- AİLE GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ YÖNTEMLERİ

Aile gelirlerinin vergilendirilmesinde, aile biriminin esas alınması yanında isteğe bağlı olarak gerçekleştirilecek bireysel beyan uygulamasına yer veren başlıca üç yöntem bulunmaktadır.

A) ZORUNLU TOPLAMA YÖNTEMİ

Bu usulde eşlerin ve çocukların gelirleri birleştirilir ve tek bir gelir gibi artan oranlı tarife ile vergilendirilir. Bu yöntem, aile birliğinin yalnız bir tüketim birimi değil, aynı zamanda üretim birimi olduğu ve vergi ödeme gücünü eşlerin ve varsa çocukların

5- UÇKUN, İlhan: Türkiye'de Vergi Politikası Meseleleri, İstanbul 1969, s.127.

toplam gelirinin belirlediği düşüncesine dayanır. Bu uygulama biçimi ile aile bireylerinin ilerlemiş oranda vergilendirilmesi sağlanmakta ve ayrı vergilendirmeye nazaran vergi yükleri artırılmış olmaktadır. Aileyi vergi ödeme gücü bakımından bir bütün olarak ele alıp, vergiyi aile gelirinin toplamı üzerinden hesaplamaya teoride "aile mükellefiyeti" denilmekte ve bu uygulama daha fazla vergi geliri elde edilmesi amacıyla kaynaklanmaktadır.⁶ Bu yöntem halen İsveç, İngiltere, Danimarka, Hollanda, Belçika, İtalya ve kısmen de ülkemizde uygulanmaktadır.

Zorunlu toplama yönteminin uygulandığı ülkelerden biri olan İsveç'de, toplama usulü evlenmenin gerçekleştiği yılı izleyen vergilendirme döneminden itibaren uygulanmakta, karı-kocanın bir arada veya vergilendirme döneminin tümünde birlikte yaşadıkları kabul edilmekte, zarar ve indirimlerin uygulanmasında aile geliri bir bütün olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca eşlerin gelirlerinin toplamı üzerinden hesaplanan vergiden, her birinin geliri oranında sorumlu olması esası benimsenmektedir⁷.

Danimarka gelir vergisi uygulanmasında, tam mükellefiyete tabi karı ve kocanın gelirleri genel ilke olarak birleştirilip vergilendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Keza çocukların geliri, babının tam mükellef olması koşulu ile aile gelirleri arasında vergilendirilmektedir⁸.

6. **BOSTANCIOĞLU**, Yaşar: Aile Reisi Beyanı Müessesesi ve Tatbikatta Doğurduğu Meseleler, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu (Yeterlik Etüdü), S. XX-309/117-15, Ankara 1964, s. 1-3 (Yayınlanmamıştır); **GÜVEN**, 43; **VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORLARI**, 169, 170; **TURGAY**, 1269; **UÇKUN**, 127.

7. **BOSTANCIOĞLU**, 4.

8. Geniş bilgi için bkz. **ÖZDEMİR**, Biltekin; Danimarka Vergi Sisteminin Ana Çizgileri, Ankara 1980, s. 11-13.

Yine aynı sistemi uygulayan Belçika'da, eşler arasında mal rejimi ne olursa olsun karı ve kocanın gelirleri birleştirilmekte, çocukların geliri de aile reisi gelirine katılarak, vergi aile reisi koca adına tarh olunmaktadır. Ayrıca eşlerin kendi gelirlerine isabet eden vergi borcundan tüm malvarlıklarıyla sorumlu oldukları esas benimsenmiştir⁹.

İngiltere'de ise, ilke olarak birlikte yaşayan karı-koca vergi bakımından tek bir ünite biçiminde işlem görmektedir. Kocası ile birlikte yaşayan kadının sağladığı gelir, erkeğin geliriymiş gibi kabul olunarak, karı-kocanın toplanmakta ve gelir vergisi birleştirilmiş gelir üzerinden salınmaktadır. Ancak karı-kocanın birlikte seçim yapmaları ve önceden bildirmeleri koşuluyla eşlerin sanki birer bekâr kişi gibi ayrı ayrı vergilendirmeye tabi tutulmaları da olanaklıdır¹⁰.

Çeşitli ülkelerdeki uygulamasına genel hatları ile değindiğimiz bu yöntemin uygulanması ile vergilemeye ilişkin işlemlerin sadeleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bilindiği gibi aile mükellefiyetinde, ailedeki geliri olan kişi sayısı ne kadar olursa olsun, o aile adına bir kez vergi hesaplanmakta ve vergilenmeye ilişkin işlemler bir kez yapılmaktadır. Oysa geliri olan aile bireylerinin her birinin ayrı ayrı mükellefiyeti olması halinde, geliri olan her kişiye ayrı ayrı vergilendirme işlemi yapılacak, böylece işlemlerin artmasına neden olunacaktır. Kısaca aile bireylerini ayrı ayrı beyanname vermek sorunundan kurtaran bu yöntem ile vergilendirme işlemleri en aza indirilmektedir¹¹.

9. BOSTANCIOĞLU, 4,5.

10. AKDOĞAN, Abdurrahman: Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara 1980, s. 107.

11. AKDOĞAN, Abdurrahman: Gelir Vergisinde Aile Reisi Beyanı ve Değerlendirilmesi, Mali Hukuk Dergisi, Y. 1981, S. 67, s. 12; USLU, Yakup: Aile Reisi Beyanının Eleştirisi, Maliye Dergisi, S. 47, Eylül-Ekim 1980, s. 94; YALÇIN, 137.

Ayrıca aile bireylerinin gelirlerinin birleştirilmesi ile, bireylerin zararlarının mahsubu mümkün olacaktır. Bu durum, ailenin vergi ödeme gücünün vergilemeye konu olması gerektiği görüşünü kuvvetlendirmektedir. Bu yöntemin en kuvvetli yanı ise, ailenin gelir düzeyine göre belirlenen vergi yükünün azaltılması amacı ile, gelirin aile bireyleri arasında anlaşmalı bir biçimde bölünmesini ve bu yolla vergiden kaçınmayı önlemekte oluşudur¹². Gerçekten de uygulamada daha çok karşılaşılan vergider kaçınma şekli, vergiye tabi gelir unsurlarının aile içinde kişisel dağılıma tabi tutulmasıdır. Evli çiftler vergisel açıdan anlaşmalı hareket edebilirler; gelir kaynaklarını daha düşük tarifeye tabi olan aile üyelerine aktarabilirler¹³.

Zorunlu toplama yönteminin olumlu yönleri yanında eleştirilebilecek yanları da bulunmaktadır.

Bu uygulama ile bireylerin vergi yükü sunî olarak arttırılmaktadır. Vergi yükünün sunî olarak arttırılması ise ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine aykırı düşmekte ve böylece ilkeden uzaklaşmaktadır¹⁴. Ailede çalışan ya da gelir elde eden birey sayısının fazla olması durumunda, vergi yükünün sunî olarak arttırılması ile ailede çalışan birey sayısının daha az veya tek olması durumuna göre vergi yüklerinin farklılığı nedeniyle verginin eşitliği ilkesine aykırı düşmektedir. Ayrıca ailenin vergi yükünün artması, kadının ve çocuğun çalışma hayatına girmesini olumsuz yönde etkilemektedir¹⁵.

12. GÜVEN, 44, 46; USLU, 96; AKDOĞAN (Aile Reisi Beyanı), 12.

13. SCHMÖLDERS, 154.

14. ÖZER, İlhan: Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Ankara 1974, s. 40, 41.

15. USLU, 95; ÖZER, 41, 42; YALÇIN, 138.

Öte yandan bu usul, özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde belirtilen bir sakıncayı da bünyesinde taşımaktadır. Her ikisi de gelir sahibi olan iki kişinin evlenmeleri durumunda, toplama dolayısıyla herbirinin vergi yükünün artması, evlilik dışı birleşmeleri, yani gayriresmî yaşamları teşvik edecektir¹⁶.

Bu yöntemin bir sakıncası da, mal ayrılığı usulü ile bağdaşmaması, bu usulü zaafa uğratmasıdır¹⁷.

B) İHTİYARİ TOPLAMA VEYA İHTİYARİ BİRLEŞTİRME YÖNTEMİ

Bu uygulama biçimi, aileyi oluşturan kişilerin gelirlerini ayrı ayrı vergilendirme esasına (getrente Veranlagung-separation taxation) dayanmakta ve ayrıca seçimlik bir hak olarak, birleştirilerek beyana da olanak sağlamaktadır.¹⁸

1948 yılına kadar Amerika Birleşik Devletlerinde uygulanan¹⁹ ve halen Kanada'da uygulanmakta olan bu yönteme göre,

16. **BOSTANCIOĞLU**, 3; **DİKMEN**, Orhan: Asgarî Geçim İndirimi, İstanbul 1956, s. 65. **DİKMEN**'e göre, "her ne kadar bu sakınca bizim gibi, hesabî zihniyetin gelişmemiş olduğu ülkeler bakımından önemli sayılmayabilirse de, söz konusu düşünüşün gelişmiş olduğu ülkelerde önemsiz olduğu söylenemez" (**DİKMEN** (Geçim İndirimi), 65).

17. **USLU**, 95; **DİKMEN** (Geçim İndirimi), 65.

18. **GÜVEN**, 44; **TURHAN**, 75.

19. ABD'de önceleri federasyona dahil devletlerin sekizinde karı-koca arasında mal birliği rejimi geçerli idi. Amerikan Yüksek Mahkemesi 1930 yılında aldığı bir kararla, mal birliğinin geçerli olduğu hallerde karı veya kocanın gelirinin, geliri sağlayanın kim olduğunu bakılmaksızın eşlerden her biri için bu gelirin yarısı üzerinden vergilendirileceğini hükme bağlamıştır. Bu karar üzerine federasyona bağlı bir çok devlet, kanunlarında değişiklik yaparak karı-koca arasında mal birliği esasına kabul etmişler, bu durum, mal birliğini kabul eden devletlerle kabul etmeyenlerde oturan mükellefler arasında vergi bakımından adaletsizlikler meydana getirdiğinden, Kongre 1948 yılında aile gelirlerinin toplanıp ikiye bölünmek suretiyle vergilendirilmesini kabul etmek zorunda kalmıştır. Bkz. **ÖZAKTAŞ**, Nursel: ABD'de Federal Gelir Vergisi -Vergi Teşkilatı-Vergi Uyuşmazlıklarının İdarî ve Kazai Çözüm Yolları, İstanbul 1976, s. 40- 41.

beyanname verme ünitesi birey olup, karı ve kocanın her biri esasen ayrı beyanname vermek zorundadır. Böyle bir uygulamada, vergi yükümlülüğünü yerine getirmek bakımından gerekli işlemleri yapma yeteneğine sahip bulunmayan küçük ve mahcurların geliri ile ilgili bildirim, bu kişilerin veli ve vasileri tarafından yerine getirilmektedir.²⁰

Bu yöntemin olumlu ve olumsuz yönlerini şöylece belirtebiliriz.²¹

Ayrı beyan esasına dayalı ihtiyarî birleştirme yönteminin geliri yüksek olan karı ve kocanın ayrı vergilendirilmelerine olanak tanınması evli çiftler yönünden daha yararlı olduğu gibi, herbir gelir sahibi olan iki kişinin evlenmesi durumunda, vergi yüklerinin artması gibi bir sakıncası da yoktur. Böylece zorunlu toplama yönteminin başlıca sakıncalarında biri kaldırılmış olmaktadır. Buna bağlı olarak aile üyelerinin çalışma hayatına katılması da özendirilmiş olacaktır. Muvazaaları önleyici bir yapıda düzenlendiği takdirde vergilendirmede eşitlik ve ödeme gücü ilkelerine uygun bir vergilendirme sağlanmış olunacaktır. Ayrıca evlilik ilişkilerine olumsuz bir etkisi bulunmadığı gibi, mal ayrılığı usulü ile de bağdaşır bir yapıya sahiptir. Bu yöntemin en önemli yanı ise, aile mükellefiyeti ile bireylerin ayrı ayrı mükellefiyetini birlikte düzenlemesidir. Böylece mükellefler isterlerse zararlarını indirebilme olanağına kavuşacaklardır.

Buna karşılık bu yöntemin başlıca sakıncalarından biri, beyannamelerin ayrı düzenlenmesi sırasında artan oranlı tarifenin yüksek oranlarından kurtulmak amacıyla gelir unsurlarının eşler ve çocukların beyannameleri arasında gerçeği aykırı biçimde dağıtılması suretiyle gösterilmesi; böylece vergi yükünün kanun koyucunun amaçlamadığı şeklide azaltılabilmemesidir. Özellikle menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında söz konusu olabilecek bu anlaşmalı işlemin, ücretlerde yapılamaması bu sakıncanın şiddetini artırmaktadır. Zira bu yöntem ücretlerde nazaran

20. AKDOĞAN, (Vergi Adaleti), 106-108.

21. Bu konuda bkz. AKDOĞAN (Vergi Adaleti), 107; DİKMEN, 65; BOSTANCIOĞLU, 3; USLU, 96-97; YALÇIN, 138-139.

sermaye iratlarına fiilî bir üstünlük vermiş olmaktadır. Bunun yanısıra, bu uygulama ile vergilemeye ilişkin işlem sayısı artmaktadır. Yine, vergilemede mükelleflerin ayrı vergilemeyi mi, yoksa birleştirerek vergilemeyi mi seçtikleri iyi izlenemediği takdirde, mükellefle vergi idaresi arasında gereksiz uyuşmazlıklara sebep olunabilecektir.

C) BİRLEŞTİRİP BÖLME YÖNTEMİ

Birleştirip bölme yöntemine (Split income method veya kısaca Splitting) göre, eşlerin geliri toplandıktan sonra ikiye bölünmekte ve toplam gelirin yarısı üzerinden artan oranlı vergi tarifesine göre hesaplanan verginin iki katı, ailenin vergisi olmaktadır. Eşlerden birinin geliri olmasa da yine ikiye bölme işlemi yapılmaktadır.²² Yani karı-koca, gelirin elde edilmesinde ortak sayılmakta ve geliri her ikisinin birlikte temin ettiği varsayımından hareketle, birinin veya her ikisinin elde ettiği gözönüne alınmaksızın, gelir veya toplam gelir ikiye bölünmek suretiyle vergilendirilmektedir.

Aile birliğinin korunması görüşünden kaynaklanan bu yöntemin uygulanmasında, çok kez eşlerin evlenmeden önce ödedikleri toplam vergiden daha az vergi ödemeleri esası hâkimdir.²³ Bugün için Amerika Birleşik Devletleri ve Almanya'da esas itibarıyla Splitting yöntemine göre birlikte tarh, eşlerin isteği üzerine ayrı ayrı tarh yöntemi uygulanmaktadır.²⁴ Fransız gelir vergisi sisteminde ise, Splitting yönteminden kaynaklandığı anlaşılan "Quotiten familial" denilen ve geliri, karı ve koca için iki parçaya bölen, bunlara her bir çocuk için yarım parça ilâve eden özel bir yöntem uygulanmaktadır.²⁵

22. **ALAYBEK**, Ali: Organik Vergi Reformu, İstanbul 1961, s.27.

23. **ÖZAKTAŞ**, 42.

24. **SCHMÖLDERS**, 292.

25. **ALAYBEK**, 28; **BOSTANCIOĞLU**, 5-6.

Almanya'da önceleri gerek teoride ve gerekse uygulamada vergi ödeme gücünü, aile bireylerinin gelirinin birleştirilmesinde görülebileceği kabul edilmekte ve aile gelirinin vergilendirilmesinde, aile mükellefiyeti (Haushaltbesteuerung) yöntemi uygulanmakta idi. Ancak evli insanların adetâ cezalandırılırcasına bu şekilde vergilendirilmesi, Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasanın, ailenin kurulmasına ilişkin 6 ncı maddesine aykırı bulunmuş ve Alman Gelir Vergisi Kanunu'nu ilgili hükmü 1957 yılında iptal edilmiştir. Kararın gerekçesinde, Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan Splitting modelinin Anayasaya uygun olacağı belirtilmiş; böylece bu sistemin uygulanabilirliği konusunda kanun koyucuya yol gösterilmiştir.²⁶

Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesinde şu görüşlere yer verilmiştir: "... Splitting ve gilemedeki ödeme gücü ilkesine uygundur. Şöyle ki; birlikte yaşayan eşler yatırım, tasarruf ve tüketimde birlikte hareket ederek, bir kazanç ve harcama ortaklığı oluştururlar ve bu ortaklıkta her bir eş, gelirler ve yükümlülüklerde diğere ekonomik olarak yarı oranında katkıda bulunur. Böylece bu usul, eşler arasında ödeme gücü yönünden karşılıklı bir aktarmanın söz konusu olduğu ekonomik gerçekliğine bağlanmış olur. Ayrıca Splitting yöntemi, diğere yanında, kanun koyucu tarafından esas alınan amacına nazaran evli kadının, ev kadını ve anne olarak görevlerinin özel bir şekilde tanınması anlamını taşır. Bu yöntem, sıradan, değıştirilebilir bir vergilendirme veya imtiyaz değıl, Anayasanın 6 ncı maddesinin koruma amacı ve ailenin ekonomik ödeme gücüne uygun bir vergilendirme yöntemidir. Bu yöntemle, artan oranlı vergilemede küçük ve orta düzeyde gelire sahip eşlerin, (özellikle işçiler) yüksek gelir düzeyindeki çiftler (ticarî ve meslekî kazanç sahipleri) karşısında elverişsiz duruma düşmeleri engellenmiş olur. Bu yöntemde, işçiler dışında kalan

26. TIPKE, 298-299.

gelir sahiplerinin anlaşmalı olarak artan oranlı vergiden kaçınmalarının anlamı yoktur."²⁷

Bu karardan da anlaşılacağı üzere, bu yöntem mal ayrılığı rejimine uygun değildir. Zira kazanç ve mal ortaklığının söz konusu olmadığı mal ayrılı usulünde, eşler ekonomik yönden ayrı bireyler durumundadır. bu nedenle bu yöntemin uygulanması haklı olmaz. Ayrıca söz konusu uygulamanın aynı tutarda gelire sahip olan karı-koca için bir yararı yoktur. Bu durumda vergi yükü değişmeyeceğinden, esasen bu uygulama ayrı vergilendirmeye dönüşecektir. Bu yöntem, eşlerden birini gelirin olmaması veya birinin gelirin diğerinden fazla olması durumunda, mükellefler yönünden avantajlı olmaktadır. Doğal olarak bu yöntem, bekâr mükellefler evli olmaksızın aile reisi olanların aleyhindedir. Örneğin çocuklar yönünden uygulanmadığı takdirde çocuklu dullar, yahut boşanmışlar veya ana-babsına ya da kardeşlerine bakanlar bu şekilde gelirin bölünmesinden yararlanamazlar.²⁸

Özetle bu yöntemin uygulanmasında, aile birliğinin vergi yükü zorunlu toplama yöntemindeki gibi artmamakta, hatta ayrı vergilendirme usulündeki gibi aynı kalmakta, fakat ailenin vergi bakımından korunmasını sağlayacak şekilde azalmaktadır.²⁹

III- GELİR VERGİSİ KANUNUNDAKİ DÜZENLEME VE AİLE REİSİ BEYANININ GEREKÇESİ

Türk gelir vergisi sisteminde, aile biriylerinin gelir unsurlarının toplanarak vergilendirilmesini öngören aile mükellefiyeti (zorunlu toplama) yöntemini temel alan "aile reisi beyanı" esası kabul edilmiştir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun aile reisi beyanı uygulaması ile tam bir aile mükellefiyeti ihdas

27. Bkz. **TIPKE**, 299-300.

28. **DİKMEN** (Geçim İndirim), 67.

29. Ayrıca bkz. **HALLER**, 288.

ettiği de söylenemez. Sosyal bünyemizin bazı özellikleri gözönünde bulundurulurken, bu esasa bazı istisnalar getirilmiş; karı ve çocuklara ait bazı iratların aile reisi beyanına tabi olmayacağı, yani bunların birleştirilmeyeceği öngörülmüştür.

Aile birliği üyelerinin (eşler ve çocuklar) gelir unsurlarının toplanıp, artan oranlı vergi tarifesine göre vergilendirilmesini öngören aile reisi beyanı esası ülkemizde ilk kez 1.1.1950 tarihinde yürürlüğe giren 3.6.1949 tarih ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer almıştır. 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununda aile reisi beyanının kapsamı oldukça dar tutulmuş ve 78 inci maddesinde aile reisi beyanının kapsam ve niteliği, 79 uncu maddesinde de birleştirilmeyecek iratlar ayrıca gösterilmiş idi.

1.1.1961 tarihinde yürürlüğe giren 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda aile reisi beyanına 93 üncü maddede yer verilmiş ve aile reisi beyanının kapsamı genişletilmiştir. Maddede yalnızca Medenî Kanun cevaz verdiği hallere münhasır olmak üzere ayrı yaşayan eşler için aile reisi beyanı esasının uygulanamayacağı esası hükmü bağlanarak, tam ve mutlak şekilde aile mükellefiyeti esasına gidilmiştir. Ancak 28.2.1963 tarihinde yürürlüğe giren 19.2.1963 tarih ve 202 sayılı kanununun 46 ıncı maddesiyle değiştirilen söz konusu 93 üncü madde hükmü ile, aile reisi beyanının kapsamı ilk uygulamaya konulduğu 1950 yılındaki şekline dönüştürülmüştür. Bu nedenle eski 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun aile reisi beyanına ilişkin gerekçesi, halen yürürlükte bulunan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yönünden de geçerli olmaktadır.

A) GELİR VERGİSİ KANUNDAKİ DÜZENLEME

Gelir Vergisi Kanununun "Aile reisi beyanı" başlığını taşıyan 93 üncü maddesi aşağıdaki şekildedir:

"Tam mükellefiyette, eşlerin ve velâyet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi icabeden gelirleri (Medeni

Kanunun cevaz verdiği hallere münhasır olmak üzere, ayrı yaşayan eyleyin gelirleri hariç) aşağıdaki esaslara göre aile reisi tarafından tek bir beyanname ile bildirilir.

1. Eşlerin ve çocukların her birinin geliri beyannamede ayrı gösterilir;

2. Geliri olan eşler beyannameyi ayrıca imzalarla;

3. Beyannamede gösterilen bütün gelirler birleştirilmek suretiyle toplam yapılır ve bu toplam üzerinden vergi aile reisi namına tarh olunur.

Eşlerin her biri yalnız kendi gelirine isabet eden vergi kısmından veya bunlara tekabül eden cezalardan sorumludur. Verginin eşlere isabet eden kısımları, bunların aile geliri içindeki hisseleri nispetinde hesaplanır.

Anonim ve limited şirketlerden alınan kâr hisseleri ile komanditerlerin komandit şirketlerden aldıkları kâr hisseleri hariç olmak üzere, eşlerin ve çocukların aşağıda yazılı iratları hakkında yukarıdaki hükümler uygulanmaz:

1. Karı-koca arasında mal ayrılığı usulünün cari bulunması halinde, karının evlenmeden evvel mevcut veya evlilik esnasında miras veya vasiyet yoluyla iktisap ettiği mallardan dolayı sağladığı menkul ve gayrimenkul sermaye iratları (evlenmeden evvel kocadan veya kocasının yardımı ile başkalarından iktisap edilen mal ve hakların iratları hariç);

2. Çocukların üçüncü bir şahistan miras veya vasiyet yolu ile iktisap ettikleri mallardan dolayı sağladıkları menkul ve gayrimenkul sermaye iratları;

3. Karı ve çocukların 1.1.1947 tarihinden evvel iktisap ettikleri mallardan dolayı sağladıkları menkul ve gayrimenkul sermaye iratları,

Bu madde hükmünün uygulanmasında; aile reisi, eşler için koca, çocuklar için baba ölmüş veya velayeti nez'edilmişse anadır.

Çocuk tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilmek suretiyle bakılanlar dahil) 18 yaşını doldurmamış evlâtları ifade eder".

Görülüyor ki, ülkemizde, gelir vergisi uygulaması bakımından vergi birimi gerçek kişiler olmakla birlikte, aile topluluğu açısından vergilendirme, aile esas alınmak suretiyle gerçekleştirilmekte; belirli koşullar çerçevesinde, aile birliği içerisindeki bireylerin gelirlerinin, aile reisi tarafından verilecek beyannamede birleştirilmesi suretiyle toplu olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Böylece, kural olarak çeşitli kaynak ve faaliyetlerinden ettikleri kazanç ve iratları verecekleri yıllık beyannamede toplamak zorunda olan gelir vergisi mükelleflerinin, bir aile topluluğuna dahil olmaları durumunda, gelirlerinin bir defa da aile reisi beyannamesinde toplanması öngörülmektedir.³⁰

B) AİLE REİSİ BEYANININ GEREKÇESİ

Aile reisi beyanı, ülkemizde ilk kez 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 78 ve 79 uncu maddeleri hükümleriyle uygulamaya başlamıştır. Sözü geçen kanunun 78 inci maddesinin hükümet tasarısının gerekçesinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

"Gelirin toplanmasında görülen başka bir hususiyet de, vergilendirmede aile gelirinin bir arada mütalâa edilmesidir.

Aile gelirinden maksat, aile reisinin, eşinin ve küçük çocuklarının gelirdir. Bu çeşit gelirin bir araya getirilerek tek bir gelir mütalâa edilmesi ve verginin bu toplu gelir üzerinden aile reisi namına tarh edilmesi "aile mükellefiyeti" (İmposition par foyer-Haushaltbesteuerung) teşkil eder. Bu hadise vergi hukukunun icaplarından olup aile mallarının idaresi hakkında

30. Teoride ilk durum birinci toplama kuralı, aile reisi beyanı ise ikinci toplama kuralı olarak da adlandırılmaktadır. Bkz. **BULUTOĞLU** (Dersler), 149-151.

kabul ettiği rejim ne olursa olsun, gelir vergisine tatbik eden bütün memleketlerde caridir.

Esasen kendilerine mahsus prensipleri ve bundan dolayı hukuk branşı olarak gelişmekte bulunan vergi hukukunu diğer hukuk sahalarından ayıran noktalardan biride budur. Bu prensip ayrılığı yalnız Medeni Hukuk bakımından değil, ticaret ve ceza hukukları bakımından da hususiyet arzeder.

"Aile mükellefiyeti" esasını evlilik birliğinden alır; karı-koca mallarının idaresin de kabul edilen rejim bu mükellefiyet şekline müessir olmaz ve olamazda. Zira evlilik birliğinin malî imkanları yalnız kocanın geliri ile değil, ancak eşlerin gelirleriyle ölçülebilir. Malî iktidarın tam olarak ölçülebilmesini temil maksadıyla en az geçim payı indirilirken, mükelleflerin bekâr veya evli olduğuna göre muhtelif ölçüler kullanılması da yine evlilik birliğinin neticesidir.

En az geçim indiriminin tatbikinde evlilik birliğinin parçalanmasına gidilemeyeceği gibi, fedakârlıkta müşavât kaidesinin tatbikinde de bu birliği parçalamak caiz olmaz. Nitekim hiç bir memlekette aksine bir hareket görülmemekte ve hatta İsviçre Kanununda olduğu gibi, aile malları için evlenme mukavelesinde mal ayrılığı kabul edilmiş olsa bile, vergilendirmede aile mükellefiyeti esasının cari olacağı tasrih edilmiş bulunmaktadır.

Hem vergi hukukunun bu umumî telâkkisine hem de aile birliğinin ve aile bağlarının sıklaştırılması lâzım geldiği şeklindeki sosyal sahada da emniyetli bir rolü olan aile mükellefiyeti esasına sistemde yer verilmesi, reformun başlıca icaplarından sayılmıştır.

Sözü geçen esasın vergicilikte ayrıca bir emniyet tedbiri olduğu ve tesirini bilhassa yüksek gelirlerde gösterdiği unutulmamalıdır. Yüksek gelirlerin vergilendirilmesinde bu tedbirden vazgeçmek vergi adaleti bakımından imkânsızdır denilebilir. Filvaki, aile mükellefiyetine gidilmediği takdirde, meselâ yüzbin liralık bir geliri olan bir mükellef gayet basit bir muvazaa yoluyla bu geliri ellibin liralık iki parçaya ayırmak ve teklif olunan tarifeye göre fiilî % 35

yerine % 32 nisbetinde vergi vermek imkânını bulur. Yüksek gelirli kimseler için bu yolun ne kadar cazip olduğu aşikârdır".³¹

Görüldüğü üzere hükümet gerekçesinde aile birliği gelirlerinin birleştirilerek aile geliri olarak vergilendirilmesi esası, başlıca, ailenin aynı zamanda ekonomik ve malî bir bütün olması, bu bakımdan katlanmada eşitlik (fedakârlık müsavat) sağlanması, sosyal bakımdan da aile birliğini güçlendirmek ve muvazaa yoluyla gelir unsurlarının dağıtılmasını önlemek bakımından bir güvenlik tedbiri olarak değerlendirilmekte ve savunulmaktadır. Bize göre bu görüşlerin çürütülmesi olanaklıdır.

Katlanmada eşitlik ilkesinin özü, vergi olarak mükellefden eşit değerde katkı alınmasını sağlamaktır. Başka bir anlatımla, vergi mükellef yönünden bir yük olduğuna ve onların gelirlerinden elde ettikleri yararları azalttığına göre, bu yarar kaybında eşitliğin gerçekleştirilmesini, yani katlanmada eşitliğin sağlanmasını ifade eder.³² Ancak aile reisi beyanı uygulaması, katlanmada eşitlik ilkesine uyumlu değildir. Bunu bir örnekle açıklayalım. Evlenmeden önce, yıllık vergiye tabi geliri 20 milyon lira olan iki kişinin bugünkü gelir vergisi tarifesine göre vergileri, her bere için 5 milyon liradır. Bunlar birbirleriyle evlendikleri takdirde, toplam gelirleri olan 40 milyon lira üzerinden vergi ödeyeceklerine göre, vergi borçları 11 milyon lira olacaktır. Yani bu kadınla erkeğin vergileri evlenmeden önce ödedikleri vergiye göre, her biri için 500.000 lira artacaktır. Şunu da ekleyelim ki, bu fazla ödenen verginin tutarı, artan oranlı vergi tarifesi nedeni ile gelirin düzeyine bağlı olarak yükselecektir. Bu iki kişinin evlenmeden birlikte yaşamaları halinde böyle bir durum söz konusu olmayacağından, ödedikleri vergi bakımından resmî aile birliği

31. TÜRK VERGİ KANUNLARI GEREKÇELERİ, 39-40.

32. Bu konuda geniş bilgi için bkz. ERGİNAY (Maliye) 47-49.

aleyhine bir fark yaratılmış olmaktadır.

Bu örnek aynı zamanda, aile reisi beyanının, sosyal bakımdan aile birliğinin güçlendirilmesinde rolü olduğu şeklindeki görüşünde yerinde olmadığını kanıtı olmaktadır.

Nitekim aşağıda sunulan karma komisyon tasarısının gerekçesinde bu iki görüş kabul edilmemiş yalnızca aile reisi beyanının vergiden kaçınmayı önleyecek bir güvenlik tedbiri olduğu anlayışı benimsenmiştir.

Karma komisyonun söz konusu maddeye ilişkin gerekçesi şöyledir:

"Medeni Kanuna göre mal ortaklığı veya mal ayrılığı rejimi kabul edilmiş olsun, aile reisinin, eşinin ve küçük çocuklarının gelirlerinin toplamı üzerinden mükellefiyeti mutlak olarak alan hükümet tasarısı üzerinde komisyonumuzca esaslı olarak durulmuştur. Hükümet gerekçesinde izah edildiği gibi, aile mükellefiyeti prensibi iki esasa dayanmaktadır. Bunlardan birincisi; ailenin aynı zamanda iktisadî ve malî bir bütün olması ve itibarla fedakârlıkta müsavat prensibine tevfikan gelir vergisi bakımından aileyi bir kül olarak ele almanın, teklifte adaleti sağlayacağı mütalaasıdır. İkincisi, bu mükellefiyet şeklinin, kanunî vergi kaçakçılığını önleyici bir emniyet tedbiri olarak derpiş edilmesidir. Bu mevzu etrafında cereyan eden uzun müzakereler sonunda komisyonumuz, aile mükellefiyeti prensibini esas itibariyle kapsul etmekle beraber, bu prensibi, aileyi iktisadi ve malî bir bütün olarak telakki etmekten ziyade kanunî vergi kaçakçılığını önleyici bir tedbir olarak mütalaa etmiş ve bu esastan giderek memleketimizin bünyesine ve müesses itiyatlara uygun yeni hükümler koymuştur."³³

33. TÜRK VERGİ KANUNLARI GEREKÇELERİ, 61.

Şunu da belirtelim ki, aile reisi beyanının bir güvenlik tedbiri olduğu da kesin değildir. İlk olarak, eşlerden birinin gelir unsurlarından bir kısmını "gayet basit bir muvazaa" ile diğerine aitmiş gibi göstermesi her zaman olanaklı değildir. Özellikle gelir; ücret, serbest meslek kazancı gibi unsurlardan oluşuyorsa, bunları kısmen veya tamamen diğer eşe aitmiş gibi gösterilmesi çoğu zaman kolayca gerçekleşemez. Bu durumda birleştirmenin tek başına bir rol oynadığı söylenemez. Diğer taraftan bu güvenlik tedbirine rağmen, gelir unsurlarının anlaşmalı olarak dağıtılması da mümkündür. Aile reisi beyanı uygulaması aile birliğine dahil kimselerin gelir unsurlarının karı-koca ve çocuklar arasında anlaşmalı olarak dağıtılmak suretiyle artan oranlılıktan kaçınılmasını engellemekle birlikte; mükellefin bazı kazanç ve iratlarını vergileme bakımından aile kavramı dışında kalan, anne, baba, kardeş, hatta aile dışında bir kişinin geliri imiş gibi göstermesi durumunda, bu uygulamanın güvenlik tedbiri olma etkisi ortadan kalkmış olur.

IV- AİLE GELİRİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesi ile tam mükellefiyette, eşlerin ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerinin, belirli koşullar çerçevesinde, aile reisi tarafından verilecek tek bir beyanname ile bildirilmesi esası kabul edilmiştir. Bu bakımdan aslında her biri ayrı ayrı vergi mükellefi olan gelir sahibi aile bireylerinin, bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları, aile reisi tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde toplanır ve vergi bu toplam gelir üzerinden hesaplanır.

A) KAVRAMLAR

Aile reisi beyanı uygulaması bakımından aile kavramı sınırlı bir içerik arzeder. Gelirleri aile reise beyanında birleştirilecek olan aile bireyleri; aile reisi, eş ve velâyet altındaki çocuklardır. Bu deyimlerin anlamları aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır:

1- Aile Reisi

Medeni Kanununun 15 inci maddesinde, evlenme töreninin icrası ile evlilik birliğinin vücut bulacağı belirtilmiştir, takip eden 152 ncı maddesinde de kocanın evlilik birliğinin reisi olduğu hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında da aile reisi, Medenî Kanun hükümlerine paralel olarak "eşler için koca, çocuklar için baba, baba ölmüş veya velâyeti nez'edilmişse anadır" şeklinde tanımlanmıştır.

Görülüyor ki, Gelir Vergisi Kanununda babanın ölmesi, veya velâyetinin kaldırılması hallerinde aile reisinin kim olacağı da belirtilmiş bulunmaktadır. Bu durumda aile reisi beyanı ana tarafından yapılacaktır. Ancak 93 üncü maddede öngörülme ve karşılaşılması olanaklı bazı durumlarda, aile reisi sıfatıyla beyan zorunluluğu yönünden ne şekilde hareket edileceğini açıklamak da gereklidir.

1. Gerek baba ve gerekse ananın ölmüş olması durumunda küçük çocuklar için mahkemece vasi tayin olunur (MK. md.355). Bu durumda küçük çocuklara ilişkin vergileme ile ilgili ödevler vasi tarafından yerine getirilir (VUK. md.10). Ancak böyle bir durumda aile reisi beyanı söz konusu olmadığından birden fazla küçük çocuk varsa, bunların gelirleri tek bir beyannamede birleştirilmez.³⁴

2. Eş ve çocukları ile birlikte yaşayan baba ve ana yahut baba ölmüş veya velâyeti kaldırılmış iken ana Medenî Kanunda yazılı hacir (kısıtlılık) nedenlerinden (MK. md.355-358) birinin bulunmasından dolayı kısıtlılık altına alınmış ise durum ne olacaktır?

34. ÖZBALCI, 757; KARAMANOĞLU, 48; AKDOĞAN/KIZILOT/EYÜPGİLLER, 230.

Bu konuda ileri sürülen görüşe göre, bu gibi durumlarda Medenî Kanun hükümlerine göre mahkemece kayın olunan vasi veya kayyum aile reisi olan baba veya anaya ait ödevleri yerine getireceğinden, onlarla birlikte yaşayan eş ve çocuklara ait toplu geliri de doğal olarak vasi veya kayyum aile reisine ait tek beyannamede gösterecek ve vergi dairesine bildirecektir.³⁵

Kanımızca bu görüş yerindedir. Çünkü baba ve ananın veya ananın aile reisi olduğu durumlarda ananın kısıtlılık altına alınması, kendiliğinden velâyet hakkını ortadan kaldırmaz. Velâyet hakkı ancak hakim kararıyla kaldırılır (MK. md. 274). Dolayısıyla halen velâyet altında bulunan küçük çocukların gelir unsurlarının vasi veya kayyum tarafından tek bir beyanname ile bildirilmesi yerinde olur.

3. Baba ölmüş veya velâyeti kaldırılmış iken, ananın da velâyetinin kaldırılması durumunda ne yapılacağı konusunda iki farklı görüş bulunmaktadır.

Bir görüşe göre, velâyetin kaldırılması ananın hacir altına alınması dolayısıyla olduğu takdirde anaya tayin olunacak vasi ana kabul edilerek gelirleri çocuklarla birlikte beyan edilecektir.³⁶

Diğer bir görüşe göre ise, baba ve anadan her ikisinin velâyetinin kaldırılması durumunda küçük çocuk aile birliğinin dışına çıkmış sayılacağından, varsa geliri, çocuğa tayin edilmiş vasi tarafından ayrıca beyan edilecektir.³⁷

35. Bkz. İZAHLAR, 339; TURGAY (Gelir II), 1281; YALÇIN, 110; KILAVUZ, 241.

36. Bkz. AKDOĞAN/KIZILOĞLU/EYÜPGİLLER, 239; UYSAL/EROĞLU, 568; KARABAĞ, O. Nuri: Yabancı Ülkelerdeki Hukukî Durumu İle Mukayeseli Olarak Aile Reisi Beyanı, İdare Hukuku Ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II, İkinci Baskı, Ankara 1986, 96.

37. Bkz. ARDA, 300; ÖZBALCI, 757; KIZILOĞLU (Gelir II), 1842; KARAMANOĞLU, 48.

Düşüncemize göre, ikinci görüş daha doğrudur. Medeni Kanun hükümlerine göre velâyet küçük çocukların şahısları ve malvarlıkları üzerinde yalnız ana ve babaya eşit şekilde tanınan bir haktır. Velâyet hakkı kanunda gösterilen nedenlerle (MK. md.274/1) ana veya babadan hakim kararıyla kaldırılırsa, diğeri velâyeti icraya devam eder; her ikisinden birden kaldırılmışsa çocuğa bir vasi tayin olunur (MK. md. 274/2).

Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesi gereğince küçük çocukların gelir unsurlarının aile reisi beyannamesinde toplanabilmesi için çocuğun velâyet altında bulunması gerekir. Ana ve babanın velâyeti kaldırılmışsa çocuğa, Medenî Kanunun 274 üncü maddesine 2 inci fıkrası gereğince vasi tayin edileceğinden çocuk artık velâyet altında değil, vesayet altındadır. Bu durum velâyeti kaldırılmış ana ve babanın kazanç ve iratları ile vesayet altındaki çocuğun gelir unsurlarının toplanması, madde unsuru bulunmadığından 93 üncü maddenin düzenlenmesine aykırı olacaktır.

2. Eş

Eş değimi, Medeni Kanun hükümlerine göre aralarında evlilik bağı bulunan karı-kocadan her birini ifade etmektedir. 93 üncü maddede sözü edilen eşlerden amaçlanan da karı ve koca olup, maddenin 3 üncü fıkrasının birinci ve üçüncü bentleri bu durumu açıkça ortaya koymaktadır.

3. Çocuk

Genel indirim (en az geçim indirim) 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanunla³⁸ kaldırılması³⁹ dolayısıyla Gelir Vergisi Kanununun

38. RG.11.12.1985, S. 18955.

39. Türk vergi sisteminde 1950 yılından beri en az geçim indirimi ve 1981 yılından itibaren genel indirim adı altında uygulanan; kişinin ve ailesinin hayatını asgarî düzeyde sürdürebilmek için gerekli gelirin vergi dışı tutulmasını ifade eden bu müessesenin Türkiye uygulaması başarılı olmamış 1.1.1986 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca bkz. **TOSUNER**, Mehmet: 1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi İzmir 1989, s. 39-40.

ilgili 32, 33 ve 34 üncü maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. Buna paralel olarak, daha önce aile reisi beyanı uygulaması bakımından çocukluk halinin 33 üncü maddeye göre belirleneceğini öngören 93 üncü maddenin son fıkrası hükmünün de değiştirilmesi gereği doğmuş ve çocukluk hali aynı kanun ile eklenen fıkra hükmü ile tanıma bağlanmıştır. Anılan hükme göre, çocuk tabiri mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilmek suretiyle dahil) 18 yaşını doldurmamış evlâtları ifade etmektedir. Bu tanımla, 3289 sayılı kanun öncesinde 18 yaşını doldurmuş ve öğrenimini devam etmekte olan çocukların aile reisi beyanı uygulaması bakımından çocuk sayılıp sayılmayacağı ile ilgili görüş ve yorum farklılıkları da ortadan kalkmıştır. Yeni tanıma göre öğrenimine devam etmekte de olsa, 18 yaşını doldurmuş çocuklar aile reisi beyanı uygulaması bakımından çocuk sayılmayacak, kendilerine ait gelir unsurları ayrıca vergiye tabi tutulacaktır.⁴⁰

Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesinin son fıkrasına göre mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan 18 yaşını doldurmamış çocuklar evlât sayılacağından; ana ve babasından ayrı yaşayan ve bağımsız kazancı olan çocuklar 18 yaşını doldurmamış olsalar dahi çocuk olarak gözönüne alınmayacaklardır. Böyle bir durumda çocuk ayrı beyanname verebilecektir.⁴¹

40. Ancak, 33 üncü maddenin yürürlükte olduğu dönemde de vergi idaresi ve Danıştay görüşü "18 yaşını bitirmiş ve öğrenimine devam etmekte olan çocuklar velâyet altında bulunmadıklarından geliri aile reisi beyanına dahil edilmeyebilir" şeklindeydi. Bkz. Dnş. 4. D. 12.3.1982, 1601/593; Dnş. 4. D. 19.3.1979 2766/761 (**KIZILOT** (Kararlar 1983), 208-209); Dnş. 4. D. 9.2.1977 2440/349 (**DÖRDÜNCÜ DAİRE KARARLARI**, 247); Aynı yönde MB. Genel Yazısı, 17.1.1980, S. 1. 2126-4-629/3792 (**KIZILOT** (Kararlar 1983), 207); 140 Seri Nolu GVGT (RG. 6.2.1983, S. 17951).

41. "Babadan ayrı oturan ve mustakil kazancı olan çocuk ayrı beyanname verir." Dnş. 4.D. 29.6.1973, 5808/3749 (**TURGAY** (GelirII), 1365); Aynı yönde bkz. Dnş.4.D. 9.2.1977, 2440/349; Dnş. 4.D. 23.5.1975, 1947/387 (**KIZILOT/AVCI**, 393-394).

Öte yandan 93 üncü maddenin ilk fıkrasına göre, çocuğun yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken kazanç ve iratlarının ile reisi beyannamesinde toplanması, çocukların velâyet altında olmalarına bağlıdır. Bu hükmü aile reisi beyanında çocuğun tanımına ilişkin aynı maddenin son fıkra hükmü ile birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Velâyet müessesesi, Gelir Vergisi Kanununda belirtilmemiş bulunduğuna göre, bu konuda Medenî Kanun hükümlerine başvurmak gerekecektir. Medenî Kanunun 10 uncu maddesine göre mümeyyiz olan reşit, medenî hakları kullanmaya yetkilidir. Üç şekilde reşit olunmaktadır:

- 18 yaşın doldurulması ile (MK. md. 11/1),
- Evlenme ile (MK. md. 11/2),
- 15 yaşını dolduran küçüğün mahkemece mezun kılınması ile (MK. md. 12).

Bu durumlardan birinin gerçekleşmesi ile artık velâyet sona ermektedir. Bunun sonucu olarak, artık velâyet altında bulunmayan bu gibilerin yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken kazanç ve iratları için ayrıca beyanname vermeleri gerekmektedir.⁴²

Bunun yanısıra 93 üncü maddenin son fıkrasından 18 yaşını doldurmuş olanların çocuk sayılmayacakları açıkça anlaşılma ile birlikte, 18 yaşını doldurma durumunun hangi tarih itibariyle aranacağı konusunda bir açıklık yoktur.

ÖZBALCI'ya göre, çocukluk durumunun tesbiti sadece aile reisi beyanı yönünden önem taşımaktadır. Bu açıdan, mükellef lehine olan takvim yılı sonundaki durumdur. Takvim yılının sonu itibariyle, 18 yaşını doldurmuş olmak şartıyla çocuklara ait gelir unsurlarının ayrı vergileneceği kabul edilmelidir.⁴³

42. "Ayrı beyan edilmesi gerekirken anne tarafından kendi gelirleriyle birleştirilerek beyan edilen reşit evlâda ait gelir dolayısıyla tekrar tarhiyat yapılamaz" Dnş. D.4. 20.5.1969, 1406/2339 (TURGAY (Gelir II), 1297).

43. ÖZBALCI, 760.

Kanımızca 18 yaşını doldurmuş olma durumunun takvim yılı sonu itibariyle değerlendirilmesini normal karşılamak gerekir. Ancak takvim yılı sonunda 18 yaşından küçük, fakat beyanname verme ayında 18 yaşından büyük olan çocukların durumu ne olacaktır? Bize göre hükmün, beyanname verme zamanına ilişkin ve o sıradaki durumu ilgilendirdiği kabul edilerek; beyanname verme gününde 18 yaşını bitirmiş ve velâyet altında bulunmayan, yani kendi gelirini beyan edebilecek durumda olan kişinin gelir unsurlarının aile reisi beyanında birleştirilmesine gerek olmadığı sonucuna varılabilir.

Bir noktaya daha işaret etmek gerekir ki, 93 üncü maddenin son fıkrasında nafaka verilmek suretiyle bakılan evlâdın aile reisi beyanı uygulaması yönünden çocuk sayılacağı öngörülmektedir. Fakat aile reisi beyanı yönünden bu durum fiilî bir olanaksızlık olarak görülmektedir. Baba tarafından nafaka verilerek bakılan çocuğun, aynı zamanda yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken geliri olsa, bu geliri babanın mı, yoksa ananın mı vereceği beyannamede toplanacaktır? Medenî Kanun hükümlerine göre, babanın nafaka vererek baktığı çocuğu üzerinde velâyet hakkı bulunmamaktadır. Babanın velâyet hakkının bulunmadığı durumda, aile reisinin ana olacağı 93 üncü maddede hiçbir duraksamaya yer vermeyecek şekilde kesin olarak belirtilmiştir. Aile reisi ana olunca da, baba tarafından nafaka verilerek bakılan çocuğun yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelir unsurlarının, babanın verdiği yıl beyannamede değil, ananın verdiği beyannamede toplanması gerekmektedir.⁴⁴

44. BOSTANCIOĞLU, 10-11.

B- AİLE REİSİ BEYANINDA UYULACAK ESASLAR

Eşlerin ve çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerinin aile reisi tarafından tek bir beyanname ile bildirilmesi sırasında, aşağıdaki esaslara uyulması gerekmektedir.

1- Eş ve Çocuklara Ait Gelir Unsurlarının Ayrı Ayrı Gösterilmesi

Eş ve çocukların, herbirinin yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken kazanç ve iratları beyannamede ayrı ayrı gösterilir. Yani aile reisi tarafından verilecek beyannamede, her kazanç ve irat ile ilgili tablonun sütununa o kazanç ve iradın kime ait olduğunun belirtilmesi gerekir.

2- Geliri Olan Eşlerin Beyannameyi Ayrıca İmzalaması

Geliri olan eş beyannameyi ayrıca, aile reisi ile birlikte imzalar. Kazanç ve iratların beyannameye dahil edilen çocukların beyannameyi imzalamalarına gerek yoktur. Kanunî temsilci olarak aile reisinin (MK. md. 268) imzalaması yeterli olmaktadır

99 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde⁴⁵ aile reisinin imzası olmaksızın verilen beyannamelerin hiç verilmemiş sayılarak, vergi marthinin res'en takdiri cihetine gidilmesine ve mükellef adına ceza kesilmesine gerek olmayıp, söz konusu beyannamelerin aile reisine imza ettirilmesiyle yetinilmesi gerektiği bildirilmiştir.⁴⁶ Geliri olan kadının beyannameyi imzalamamış olması halinde, aynı şekilde bunun da mükellefe düzeltilmesi mümkün olan şekilde aykırılık kabul etmek uygun olur.

45. 25.5.1972, S. 2142-27/27910.

46. "Gelir beyannamelerinin iradın sahibi mükelleflerin karısı tarafından imza edilmiş ve aile reisi sıfatıyla mükellefin imza etmemiş bulunması sebebiyle kesilen usulsüzlük cezasının terkinin doğrudur" Dnş. 4D. 15.4.1958, 3885/1297 (BERKEM/ERTAN/AKDAĞ. 811).

3- Verginin Aile Reisi Adına Tarhedilmesi

Aile reisi beyannamesinde gösterilen bütün gelir unsurları birleştirilerek vergi bu toplam gelir üzerinden aile reisi adına tarhedilir. Gelir Vergisi Kanununun 107 nci maddesinde de aile reisi beyanlarında gelir sahibi eş ve çocuklar hesabına, verginin aile reisi adına tarhedileceği hükme bağlanmış bulunmaktadır. Ancak aile bireylerinin yıllık beyanname ile bildirilmesi ve aile reisi beyannamesinde gösterilmesi gereken gelir unsurlarının ayrı ayrı beyannamelerle bildirmeleri, gelir unsurlarının birleştirilerek verginin aile reisi adına tarhedilmesini engellemez.⁴⁷

4- Vergi ve Cezalar Bakımından Sorumluluk

Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesinin 2 inci fıkrasında verginin tahsil aşaması ile ilgili olarak eşler hakkında özel bir sorumluluk esasına yer verilmiş bulunmaktadır. Bu hükme göre, "eşlerin her biri kendi gelirine isabet eden vergi kısmından veya bunlara tekabül eden cezalardan sorumludur. Verginin eşlere isabet eden kısımları, bunların aile geliri içindeki hisseleri nisbetinde hesaplanır".

Görülüyor ki, aile bireylerinin yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken kazanç ve iratlarının aile reisi beyannamesinde toplanması ve verginin bu toplam üzerinden aile reisi adına tarhedilmesi gerekmektedir beraber, vergi ve cezaların ödenmesinden tamamen aile reisi sorumlu tutulmamaktadır. Eşler kendilerine düşen vergi ve cezalardan şahsen sorumludurlar ve bunun sonucu olarak vergi ve cezalar kendilerinden alınır.

47. Danıştay, benzeri bir olayda "aile fertlerinin her birinin gelirini ayrı beyan edebileceği vergi dairesine açıkça bildirilip aynen uygulanmasında müterakkiyet farkından doğan ve aile reisi sıfatıyla adına salınan gelir vergisinin kusur cezasının uygulanamayacağına..." karar vermiştir. Dnş. 13.D. 25.9.1973, 208/2088 (TURGAY (Gelir II), 1306).

Bu durum, Ceza Hukukundaki "cezaların şahsiliği" ilkesine de uygundur. Ancak burada da cezalar aile reisi adına kesilecek, sorumlu ise fiili işleyen eş olacaktır. Sözelimi usulsüzlük fiilini işleyen kadın cezanın sorumlusu suçu işleyen olduğundan, usulsüzlük cezasının da sorumlusudur. Fakat usulsüzlük, cezası aile reisi adına kesilecektir.

Konuya ilişkin olarak 99 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde "eşler kendi hisselerine düşen vergi ve ceza kısımlarından sorumlu olduklarından tarhiyatın yapılmasında ve tahakkukların verilmesinde bu hususa dikkat edilmesi; yani tarhiyatla ilgili belgelerde (tahakkuk fişi, ihbarname ve tahakkuk pusulasında) eşlere ait vergi ve ceza miktarlarının ayrı ayrı gösterilmesi lazım gelir. Tahsilat yönünden, eşlerin ayrı ayrı sorumlu olduğunun hiçbir zaman unutulmaması ve icraî takibata girişilen hallerde de bu hususun önemli gözönünde bulunur olması gerekir" denilmektedir.

Gerçekten de her ne kadar vergi ve cezaların aile reisi adına tarhedilmesi gerekiyorsa da, eşlerin tahsil aşamasında, paylarına düşen vergi ve cezalardan ayrı ayrı sorumlu oldukları göz önüne alınarak ödeme emirlerinin kendi adlarına tebliğ edilmesi gerekir. İlgilisine tebliğ edilmeyen ödeme emirleri tahsil zamanaşımını kesmediği gibi (AATUHK md. 103), aynı zamanda ödeme emrinin iptal edilmesi sonucunu doğurur.

Nitekim bu konuda Danıştay'a yansıyan bir uyuşmazlıkta Danıştayca;

"... Eşe ait vergi borcundan dolayı aile reisinin sorumlu tutulması, dolayısıyla kendisine ödeme emrinin tebliği mümkün bulunmadığından, düzenlenip aile reisi sıfatıyla davacıya tebliğ edilen ödeme emrini onayan komisyon kararında isabet bulunmamaktadır" hükmüne varılmıştır.⁴⁸

48. Dn.4.D. 13.5.1974, 4689/1927 (**TURGAY** (Gelir II), 1307); Aynı yönde bkz. Dnş.4.D. 12.4.1977, 1897/1007; Dnş.4.D. 9.2.1977, 2440/349 (**KIZILOĞLU/AVCI**, 392-393); Dnş.4.D. 25.5.1976, 134/1374 (**GENÇ/YAĞMURLU/FALCIOĞLU**, 204).

Yine 99 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde "aile reisi beyanı yönünden, eşin geliri dolayısıyla kesilen cezanın, cezalı tarhiyat aile reisi adına yapıldığına ve buna ilişkin savunmalar da aile reisi tarafından yapıldığına göre, aile reisinin ölümü halinde cezanın düşmesi lazım gelir. Esasen, Vergi Usul Kanununun 372 inci maddesinde de bu görüşün aksine bir hüküm bulunmamaktadır" şeklinde idarî görüş bildirilmiştir.

İdarenin bu görüşe kendi içinde bir mantık taşımakla beraber, tamamen kabul edilebilir nitelikte değildir. İdarenin görüşüne dayanak olarak gösterdiği Vergi Usul Kanunu 372 nci maddesinde, "ölüm halinde vergi cezası düşer" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, bizce haklı olarak şöyle yorumlanmaktadır. Ölüm halinde, vergi kanunlarına aykırı hareketleri gerektirdiği cezalar kesilmeyeceği gibi, kesilmiş olan vergi cezaları da düşer. Ancak, ölüm halinde kesilmeyecek olan veya kesilmiş olmakla beraber düşen cezalar sadece ölen kişinin fiilinden doğan suçlarla ilgili cezalardır.⁴⁹

Bu durumda eşin geliri dolayısıyla buna bağlı olarak eşin vergi kanunlarına aykırı fiili nedeniyle aile reisi adına kesilen cezanın kocanın ölümü halinde "cezalı tarhiyatın aile reisi adına yapıldığı ve buna ilişkin savunmalarında aile reisi tarafından yapılacağı" gerekçesiyle düşeceğini kabul etmenin yerinde olmayacağı açıktır. Esasen vergi idaresinin bu değişik görüşü Vergi Usul Kanununun 372 nci maddesindeki düzenlemenin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Kanımızca vergi ve cezada ayrı ayrı sorumluluk esası benimsendiğinden -hele Ceza Hukukunun temel prensiplerinden olan "cezaların şahsiliği ilkesi" de göz önüne alınırsa- aile reisinin ölümünün eşe ait cezaları ortadan kaldırmayacağı yalnızca kendi geliri ile ilgili cezaların düşmesine neden olacağı açıktır. Eşin ölmesi durumunda da kendi geliri ile

49. EROĞLU, 707; ÖZBALCI, Yılmaz: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1988, s. 845.

ilgili cezaların aranmaması gerekir.

Öte yandan sorumluluk konusunda çocukların durumuna ilişkin olarak 93 üncü maddede herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Ancak çocukların gelirine isabet eden vergi ve cezadan, bunların kanunî temsilcisi olan aile reisi, kanunî temsilcilerin ödev ve ceza sorumluluklarına ilişkin Vergi Usul Kanununun 10 ve 32 nci maddeleri gereğince şahsen sorumludur.

Son olarak şunu da belirtelim ki, verginin ödenmesi bakımından sorumluluk, eşlerin her birinin kendi gelirine isabet eden vergi kısmından sorumlu olmalarını ifade eder. Örneğin üç kişilik bir ailede, aile reisinin 30 milyon, eşin 20 milyon, çocuğun ise 10 milyon olarak üzere aile bireylerinin toplam 60 milyon lira geliri vardır. Bu duruma göre, 60 milyon liralık toplam gelir içinde, aile reisinin payı 1/2, eşin payı 1/3, çocuğun payı ise 1/6'dır. İşte 60 milyon aile geliri üzerinden artan oranlı tarifeye göre verginin ödenmesinden her bir eşin sorumlu olacağı kısım aile geliri içindeki payları gösteren bu oranlara göre hesaplanacaktır.

C- AİLE REİSİ BEYANININ GEÇERLİ OLMADIĞI DURUMLAR

Aşağıdaki durumlarda aile reisi beyanı geçerli değildir.

1. Dar Mükellefiyette

Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesi "tam mükellefiyette ..." diye başladığından, aile reisi beyanı, yalnızca tam mükellefiyet esasına göre vergilendirmede söz konusudur. Dar mükellefiyette ise aile bireylerinin gelir unsurları tek bir beyannamede birleştirilmez; gelir unsurlarını elde eden aile bireyleri tarafından ayrı ayrı beyan edilir.

2. Ayrı Yaşama Durumunda

Eşlerin elde ettikleri ve yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekli olan kazanç ve iratların aile reisi tarafından beyannamede toplanması, bunların birlikte yaşamaları koşuluna bağlanmış

bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesinin ilk fıkrasında yer alan parantez içi hükümlerle, Medenî Kanunun izin verdiği durumlara ilişkin olmak üzere ayrı yaşayan eşlerin, gelir unsurlarını ayrı beyannamelerle bildirilmeleri kabul edilmiştir.

Medenî Kanunun 138 inci maddesine göre, ayrılık davası açılmış veya boşanma davası açılmış olmakla birlikte tarafların barışmaları olasılığı bulunduğu takdirde, bir seneden üç seneye kadar mahkemece ayrılık kararı verilebilir. Ayrıca aynı kanunun 162 nci maddesi, ayrılık veya boşanma davası açıldıktan sonra, karı-kocadan her birine diğerinden ayrı yaşamak hakkını vermektedir. Yine 162 nci madde hükmüne göre, karı-kocadan her biri, müşterek hayatın devamı yüzünden sağlığı, şöhreti veya işinin ilerlemesi ciddi şekilde tehlikeye düştüğü sürece, ayrı bir mesken edinebilir.

Yukarıdaki nedenlerden herhangi biriyle karı-kocanın ayrı yaşadığı durumlarda aile reisi beyanı uygulanmaz. Yani eşlerin her biri ayrı beyanname verir. Ancak ayrılığa hakim tarafından hükmolünmüş olsa da ayrılığa ilişkin mahkeme ilâmının olup olmadığını veya boşanma yahut ayrılık davasının açılıp açılmadığının araştırılması gerekir.⁵⁰ Bu durumların belgelenmesi kolaydır. Üçüncüsünde ise bir karar alınması veya adli mercilere başvurulması durumu yoktur. Her olayın kendi özelliğine göre değerlendirme yapılmak gerekir.⁵¹

Ayrı yaşama, yukarıda belirtilen nedenlerle değil de, ortak yaşantıya son vermek amacıyla da olsa, yalnızca tarafların isteğine dayanıyorsa bu durum, Gelir Vergisi Kanununun deyimiyile.

50. KIZILOĞ (Gelir II), 1857.

51. ÖZBALCI, 759.

"Medenî Kanununun eşlerin ayrı yaşamasına cevaz verdiği" hallerden olmadığından; ortak yaşantının devam ettiği kabul olunarak aile reisi beyanının uygulanması gerekir.⁵² Diğer bir deyişle eşler boşanma davası açmadan veya boşanma hukuken gerçekleşmeden ayrı beyanname verilemez.⁵³

Öte yandan eşlerin ayrı yaşamalarının başlangıç zamanı ve devam ettiği sürenin aile reisi beyanı uygulamasını ne şekilde etkileyeceği 93 üncü maddede belirtilmemiştir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay'ın bir kararında;

"... 1.1.1965-31.3.1965 tarihleri arasında ayrı yaşama durumunun bulunduğu tevsik edilmedikçe, 21.1.1966 tarihinde açılan boşanma davasını 1965 yılı gelirinin bildirilmesinde, aile reisi beyanı uygulamasına herhangi bir etkisi olmayacağı" hükmüne varılmıştır.⁵⁴

Görülüyor ki, Danıştay takvim yılı sonu itibariyle eşlerin durumunu değerlendirmektedir. Acaba eşlerin ayrı yaşamaya başladıkları takvim yılı yönünden ne şekilde bir değerlendirme yapılmak gerekir?

KARABAĞ'a göre, "bu durumda eşlerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelirin bir kısmının birlikte, diğer bir kısmının ise ayrı ayrı beyan edilme durumun ortaya çıkmaktadır. Boşanma veya ayrılık davasının açıldığı günü izleyen günden itibaren elde edilmeye başlanacak gelirin ayrı beyanı uygun olacaktır. 20 Mayıs'ta boşanma davası açılmış olsa, karının 20 Mayıs'tan itibaren elde ettiği kazanç ve iratlar için ayrıca beyanname vermesi, kocanın ise 21 Mayıs'a kadar karının geliri ile kendi gelirini birleştirerek aile reisi beyanname vermesi gerekmektedir".⁵⁵

52. ARDA, "Kanununun mutlak ifadesine nazaran fiilen ayrı oturmakta olan eşlerin de ayrı beyanname vermeleri gerekeceği" görüşündedir. Bkz. ARDA, 299.

53. Dnş. 4.D. 20.4.1970, 293/2201 (TURGAY (Gelir II), 1299).

54. Dnş. 4.D. 14.1.1971, 8520/162 (KARAGÖZOĞLU/TAMER, 639); Aynı yönde Dnş. 4.D. 20.1.1976, 1968/90 (DÖRDÜNCÜ DAİRE KARARLARI, 245-246).

55. KARABAĞ, 99.

Kanımızca, eşlerin ayrı yaşamalarının takvim yılı içinde başlaması durumunda o takvim yılına ilişkin gelir unsurlarının tamamını ayrı ayrı beyan etmelerini kabul etmek uygun olur. Yani eşler ayrı yaşama durumlarının başladığı takvim yılından itibaren ayrılığın devamı süresince ayrı beyanda bulunmalıdır. Zira aksi bir uygulamanın, hem kocaya gereksiz bir sorumluluk yüklemek, hem de gelirin bölünmesine yol açmak gibi sakıncaları vardır. Buna bağlı olarak boşanma olmaksızın ayrılığın sona erdiği (karı-koca barışmışlarsa veya taraflar boşanma isteğinde bulunmamışlarsa) takvim yılına ilişkin gelir unsurlarının aile reisi beyanında birleştirilmesi yerinde olur.

3- Kazanç ve İratların Yıllık Beyanname ile Bildirilmesi Gerekmeyen Durumlarda

Tam mükellefiyette aile reisi, kendisinin, eşinin ve velâyeti altında yaşayan çocuklarının yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelir unsurlarını tek bir beyannamede toplayarak beyan eder. Ancak, aslında her biri ayrı ayrı vergi mükellefi olan aile bireylerinin bağımsız olarak düşünölmek suretiyle yıllık beyanname ile bildirilecek kazanç ve iratlarının olup olmadığı tayin edilir.⁵⁶ Diğer bir deyişle aile birliğine dahil bireylerin (eşlerin ve çocukların) bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların, Gelir Vergisi Kanununun 85, 86 ve 87 nci maddeleri çerçevesinde, yıllık beyanname ile bildirilmesine gerek olup olmadığı belirlenir;⁵⁷ yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekmeyen kazanç ve iratlar

56. UĞUR, Necati: Yıllık Beyannamede Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı, Maliye ve Sigorta Yorumları, Y. 2, S.28, 15.3.1988, s.22.

57. "GVK. nun 93 ve 87 nci maddelerinin birlikte incelenmesinde her çocuğun ayrı bir vergi mükellefi olarak ele alınması ve 87 nci maddeyi de aile reisi üyelerinden, gelir sahibi çocuklar yönünden ele almak gerektiği hk." Dnş. 4.D. 18.11.1977, 1859/175 (DÖRDÜNCÜ DAİRE KARARLARI, 246; Aynı yönde Dnş. 4.D. 31.5.1971. 6726/4557 (TURGAY (Gelir II), 1303).

aile reisi tarafından verilen beyannameye alınmaz⁵⁸ ve bunlar hakkında aile reisi beyanına ilişkin hükümler uygulanmaz.

Bu konuda Maliye Bakanlığına yansıyan bir olayda Bakanlıkça,

"Aile reisi bulunan dilekçenin, geliri sadece ücretlerden ibaret olduğuna ve ücretlerde yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerden bulunmadığına göre, aile reisi sıfatıyla, doktor olan eşinin serbest meslek kazancıyla gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla verdiği yıllık gelir vergisi beyannamesinde kendi ücretlerini de göstermemesi gerekmektedir.

Hal böyle iken, aile reisi beyanı ile ihtiyari toplama arasındaki nitelik farkını gözönünde tutmadan, mükellefin seçim hakkını bu yolla kullandığı şeklinde yorum yapmak kanunun ruhuna aykırı düşmektedir. Bu nedenle, dilekçenin yanlışlıkla beyannamesine dahil ettiği ücretlerinin tarhiyatta dikkate alınmaması suretiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümlerine dayanarak düzeltme işleminin yapılması ve fark verginin geri verilmesi gerekir." şeklinde idarî görüş bildirilmiştir.⁵⁹

Ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında öngörülen özel durumlarda da aile reisi beyanı uygulanmayacak yani karı-koca arasındaki mal ayrılığı usulü geçerli iken, belirli koşullarla ayrı beyanı öngörülen karı ve kocalara ait bazı menkul ve gayrimenkul sermaye iratları aile reisi beyanına dahil olmayacaktır.

58. "Gayrimenkulün intifa hakkının eşe ait olması ve eşin elde ettiği gelirin de istisna akdine aşmaması halinde, elde olunan kira gelirini aile reisi beyanına ithalinin gerekmediği hk." Dnş.4.D. 3.4.1977, 2413/1032 (**DÖRDÜNCÜ DAİRE KARARLARI**, 247).

59. MB. Muk. 16.1.1972, S. 2-2130-4-3222/2475 (**KIZILOT/AVCI**, 381); Aynı yönde MB. Muk. 8.12.1975, S. 2-2130-32-237/64351 (**KIZILOT/AVCI**, 379).

D- AİLE REİSİ BEYANINDA BİRLEŞTİRİLMEMEYECİK İRATLAR

Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasıyla aile reisi beyanı esasına eş ve çocuklara ait bazı gelir unsurları yönünden istisna getirilmiştir.⁶⁰

Anonim ve limited şirketlerden alınan kâr payları ile komanditerlerin komandit şirketlerden aldıkları kâr payları hariç olmak üzere, eşlerin ve çocukların aşağıda inceleyeceğimiz iratları hakkında aile reisi beyanı uygulanmaz; bu tür iratların eş ve çocuk adına velisi tarafından ayrıca beyan edilmesi gerekmektedir.

1. Karı-koca arasında mal ayrılığı usulünün geçerli olması durumunda, karının evlenmeden önce mevcut veya evlilik sırasında miras yada vasiyet yoluyla iktisap ettiği mallardan dolayı sağladığı menkul veya gayrimenkul sermaye iratları (evlenmeden önce kocadan ve kocasının yardımı ile başkalarından iktisap edilen mal ve hakların iratları hariç) aile reisi beyanına dahil edilmez.

Bilindiği üzere Türk Medeni Kanununda karı-koca mallarının idare hakkında (MD. 170-240) mal ayrılığı, mal birliği ve mal ortaklığı olmak üzere üç türlü mal rejimi kabul edilmiştir.⁶¹ Eğer aksine bir sözleşme yapılmamışsa, eşler arasında kanunen mal ayrılığı rejimi geçerli olur (MK. md. 170). Mal ayrılığı usulünün özü karı-kocadan her birinin bütün mallarının mülkiyet, idade ve intifa haklarını muhafaza etmesidir (MK. md. 186). Türk gelenekleride

60. Bu düzenlemeye ilişkin olarak 202 sayılı kanunun 46. maddesinin gerekçesinde şöyle denilmektedir: "Ancak aile gelirin topluca vergilendirilmesi istihdaf edilirken, diğer taraftan ana kanunlarla kabul edilmiş olan prensiplerin ihmal edilmemesi lazımdır. Filhakika Medeni Kanun karı-koca arasında mal ayrılığı prensibini kabul etmiştir. Diğer taraftan karının evlenmeden evvel veya evlilik esnasında miras veya vasiyet yolu ile veya aile fertlerine dahil çocukların aile reisi addolunan kimsenin dahi tesiri olmaksızın iktisap edebileceği malları mevcut olabilir. Binaenaleyh, bu hallerde gelirin toplanarak aile reisi adına yüksek nisbette vergilendirilmesi adil değildir". TÜRK VERGİ KANUNLARI GEREKÇELERİ, 317.

61. Ayrıca, mahdut ortaklık (MK. md. 233-235) ve cihaz usulü (MK. md. 236) adı altında düzenlenen tali usuller de vardır.

eşlerden her birinin kendi mal ve iratlarına tam bir şekilde tasarruf etmesi şeklindedir. Bu nedenle uygulamaları karo-koca mallarının idaresi için sözleşme yapıldığına pek sık rastlanmadığından kanunî usul olan mal ayrılığı dışındaki usullerin pratikte pek bir önemi olmadığı söylenebilir.

İşte karı-koca arasında mal ayrılığı usulü geçerli iken, kadının evlenmeden önce mevcut malların iratları ile evlilik sırasında miras veya vasiyet yoluyla iktisap ettiği malların iratlarının aile reisi beyanında gösterilmesi gerekmez;⁶² kendisi tarafından ayrıca beyan edilecektir. Fakat eşler arasında mal ayrılığı usulü dışında bir rejim geçerli ise, kadının söz konusu iratlarında aile reisi tarafından beyan edilecektir.

Ayrıca bir takım danışıklı işlemlerin önlenmesi amacıyla olsa gerek, "evlenmeden önce kocadan veya kocasının yardımı ile başkalarından iktisap edilen mal ve hakların⁶³ iratları hariç" gibi karışık bir ifade ile evlenmeden önce mevcut, fakat kadının evlendiği kişiden veya onun yardımıyla başkalarından edindiği mal ve hakların iratlarının aile reisi beyanına tabi olacağı belirtilmiştir.

62. "Karının evlilik esnasında miras veya vasiyet yoluyla edindiği gayrimenkullerden elde ettiği iratların aile reisi beyanında gösterilmesi gerekmez" Dnş. 4.D. 16.1.1972, 6752/6595 (KARAGÖZOĞLU/TAMER, 637); Aynı yönde, Dnş. 4.D.14.5.1975, 5009/1737 (GENÇ/YAĞMURLU/FALCIOĞLU, 203); Ayrıca bkz. MB Muk. 13.11.1975, S. 2-2193-3309/58908 (KIZILOT/AVCI, 379).

63. GVK. md. 93 ün 3. fıkrasında birinci bendinde yer alan bu parantez içi hükmünde mal ve "haklardan" söz edilmiş olmasına rağmen, esas cümlede yalnızca mallardan söz edildiğini görüyoruz. Bu durumda ne şekilde hareket edilmesi gerekeceğini tesbit etmek oldukça güçtür. Örneğin kadının amcasından vasiyet yoluyla iktisap ettiği bir ev üzerindeki intifa hakkı dolayısıyla sağladığı kira iradı nasıl beyan edilecektir? Yorumla açık olmakla birlikte, bu durumda da vasiyet yoluyla edindiği hak dolayısıyla sağladığı iradın ayrı beyanı, bizce doğru olmalıdır.

Aslında, karının evlenmeden önce sahip olduğu veya evlilik sırasında miras ya da vasiyet yoluyla elde ettiği malların iratları ile evlenmeden sonra kendi kazancı ve tasarrufu ile edindiği malların iratları arasında hangi esasa göre fark gözetildiği anlaşılamamaktadır.

ARDA'nın da haklı olarak işaret ettiği gibi, "kadının evlenmeden evvel sahip olduğu mallar ile evlenmeden sonra iktisap ettiği mallar arasında böyle bir ayırım yapılmasının nedeni, özellikle verginin ve ortak beyannamenin gerçekte açıklanan mucip sebeplerine -ki ödeme imkan ve kabiliyetidir- nazaran anlaşılmaz. Zira kadının evlenmeden evvel mevcut olması ile önceden var olan parası ile evlendikten sonra bir mal edinmiş olması arasında makul bir ayırım yapmak ve bu ayırımı açıklamak olanağı yoktur."⁶⁴

"Evlilik sırasında kadının iktisaplarının bedeli karşılığında veya bağışlama yoluyla olması ile miras veya vasiyet yoluyla olması arasında da fark gözetilmiştir. Bunda maksadın bazı muvazaaları önlemek olduğu anlaşılmakta ise de, yalnız vasiyet yoluyla meydana gelecek mal intikallerinin kabul edilerek, diğer tür ölüme bağlı tasarruflarla ve örneğin miras mukavelesi veya muayyen mal üzerinde ölüme bağlı tasarrufla iktisap edilen mal iradının ayrı işleme tabi tutulması sebebi de anlaşılabilir."⁶⁵ Aslında vasiyet dışındaki ölüme bağlı tasarruflarla edinilen malların iratlarının da ayrı beyan edilmesi gerekeceğini kabul etmek düzenlemenin ruhuna uygun düşerse de, kanun koyucunun iradesine ters düşeceğinden; miras mukavelesi (MK. md. 461) veya belirli mal üzerinde ölüme bağlı tasarruf (MK. md. 464) şekilleriyle, kadının evlilik sırasında edindiği malların iratlarının aile reisi beyanında birleştirilmesi zorunlu olmaktadır.

64. ARDA, 303.

65. ARDA, 344.

Öte yandan birleştirilmeyecek iratlar, sadece menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin bulunmaktadır. Sözelimi kadının evlilikten önce bir kollektif şirkette ortaklık payı bulunsa ya da evlilik sırasında miras yoluyla böyle bir pay edinmiş olsa, bundan sağladığı ticarî kazanç aile reisi beyanına dahil edilecektir.⁶⁶

Ayrıca şunu da belirtelim ki, birleştirilmeyecek menkul sermaye iratları yönünden bir sınırlama getirilmiş bulunmaktadır. Yukarıda açıklanan koşullar gerçekleşmiş olsa dahi, anonim ve limited şirketlerden alınan kâr payları ile, komanditer ortak olarak adi ve eshamli komandit şirketlerden alınan kâr payları şeklindeki menkul sermaye iratlarının aile reisi tarafından beyanı zorunludur. Ancak şu an için, hüküm uygulama alanı yalnızca adi komandit şirket komanditer ortak kâr payı yönünden geçerlidir. Bilindiği gibi, adi komandit şirketlerden komanditer ortak olarak alınan kâr payları dışında, kurumlardan elde edilen kâr payları ve iştirak kazançları Gelir Vergisi Kanununun 85 inci maddesi uyarınca mutlak olarak beyan dışı kalacaktır.

2. Çocukların üçüncü bir şahıstan miras veya vasiyet yoluyla iktisap ettikleri mallardan dolayı sağladıkları menkul ve gayrimenkul sermaye iratları aile reisi beyanına dahil edilmeyecektir.

Bu istisnanın söz konusu olabilmesi için de iktisabın miras veya vasiyet yoluyla olması gerekmektedir. Bağış yoluyla edinilen malların iratları aile reisi beyanına dahildir. Birleştirilmeyecek iratlar yine sadece menkul ve gayrimenkul sermaye iratları olup; sözelimi vasiyet yoluyla intikal eden işletmeden elde edilen kazanç

66. "Eşe miras yoluyla intikal eden kollektif şirket ortaklığına ait kâr hissesinin aile reisi tarafından beyanı gerekir" Dnş. 4.D. 1.6.1969, 4976/734 (**TURGAY** (Gelir II), 1297); Aynı yönde Dnş.4.D. 19.9.1973, 5819/4032 (**KARAGÖZOĞLU/TAMER**, 635).

aile reisi tarafından beyan edilir. Yine menkul sermaye iratları yönünden getirilen sınırlama burada da geçerli olduğundan, yukarıda açıkladığımız üzere adi komandit şirket komanditer ortak kâr payı şeklindeki menkul sermaye iratları ayrı beyan konusu yapılamaz.

Burada üzerinde durulması gereken nokta, bu bentte yer alan üçüncü şahıs ibaresidir. Konuya ilişkin olarak teoride ileri sürülen görüşe göre, mallar üçüncü şahıslardan değil de, ana ve babadan miras kalmak ya da onlar tarafından vasiyet edilmek suretiyle elde edilmişse, bu kişiler üçüncü şahıs sayılamayacağından, bu mallara ait iratlar aile reisi tarafından beyan edilecektir. Örneğin çocuğun, ölen annesinden miras kalan mallardan elde edilen menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, anne üçüncü bir şahıs olmadığına göre, baba tarafından verilecek aile reisi beyanında toplanacaktır.⁶⁷

Ancak Danıştay'a yansıyan benzer bir uyuşmazlıkta, Danıştayca;

"Baba hukuken üçüncü şahıs olduğundan, küçük çocukların babadan da olsa miras yoluyla edindikleri malların iratlarını birleştirilmeyecek aile gelirleri arasında kabul etmek kanunun ruh ve maksadına uygun düşeceğinden, aksine müttehaz Temyiz Komisyonu kararında isabet yoktur" hükmüne varılarak mükellef lehine karar verilmiştir.⁶⁸

Görülüyor ki sorun, "üçüncü şahıs" teriminden ne anlaşılması gerektiğine ilişkindir. Hukukî anlamda üçüncü şahıs; "bir akidde, davada, yahut icra takibinde tarafların dışında olan kişi"⁶⁹

67. **KIZILOĞ** (Gelir II), 1863; **KILAVUZ**, 247; **YALÇIN**, 119; **KARABAĞ**, 111.

68. Dnş. 4.D. 30.3.1967, 4388/1652 (**TURGAY** (Gelir II), 1294).

69. **ÖZCAN**, Hüseyin: Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, 5. baskı, Ankara 1980, s. 760.

olduğundan, her türlü yakınlık veya uzaklığın üçüncü şahıs teriminin anlamını belirlemede bir rolü bulunmamaktadır. Böyle olunca ölmüş bulunması sebebiyle ana veya babanın olayda herhangi bir taraf sıfatı bulunmayacağından, bu bentte yer alan üçüncü şahıs anlamında değerlendirilebilir. Kaldı ki, ana veya babanın burada kastedilen üçüncü şahıs terimi dışında kalacağına dair herhangi bir açıklık olmadığı gibi, aslında mirasın her durumda ana veya babadan veya birinin ölmüş olması dolayısıyla üst soylardan intikal edeceği de düşünüldüğünde; miras yoluyla ilan intikaller dolayısıyla sağlanan bütün menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının aile reisi beyannamesinde toplanması sonucuna ulaşılacağını söylemek olanaklıdır. Bu nedenlerle Danıştay kararını haklı bulmak mümkünse de, diğer taraftan bu karar, eşlerin ve çocukların ailenin herhangi bir rolü olmaksızın edindikleri mallar dolayısıyla elde ettikleri menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının ayrı beyanı ve vergilendirmesinin amaçlandığı bu düzenlemenin özüne ve genel olarak ailenin ekonomik gücünü kavrayıp vergilemeyi hedef tutan aile reisi beyanı esasının espirisine aykırı görülebilir. Ancak görüşümüz, mükellef lehine olması nedeniyle Danıştayın kararı doğrudur.

3. Karı ve çocukların 1.1.1947 tarihinden önce edindikleri mallardan sağladıkları menkul ve gayrimenkul sermaye iratları da aile reisi beyannamesinde toplanmayacaktır.

1.1.1947 tarihi Gelir Vergisi Tasarısının ilk defa Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve kamuoyunun bilgisine sunulduğu tarihtir. Bu tarihten önce edinilmiş mallar için bir muvazaanın söz konusu olması; yani artan oranlı vergi tarifesinden kaçınılmak amacıyla aile bireyleri arasında dağılıma tabi tutulması geçerli olasılık değildir.

Ancak 93 üncü maddenin son fıkrasında yer alan çocuk tanımı yönünden, 1.1.1947 tarihinden önce iktisap ettikleri mallardan dolayı menkul ve gayrimenkul sermaye iradı sağlayan kişilerin, bugün için çocuk sayılmayacakları da açıktır. Kaldı ki,

içeriği itibariyle geçici nitelik gösteren bu bent hükmünün kanun tekniği bakımından yeri de burası olmaması gerekirdi.

Buraya kadar açıkladığımız karı ve çocuklara ait ayrı beyanı gerekli menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının bilerek veya bilmeyerek aile reisi beyannamesine dahil edilmesi suretiyle vergilendirilmesi durumu söz konusu olmuşsa (matrahta hata); böyle bir vergileme kanun hükmüne aykırı olacağından Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi gerekir. Ancak Danıştay Dördüncü Dairenin bir kararında,

"1.1.1947'den önce kadının iktisap ettiği gayrimenkulün sermaye iradını koca kendi gelirleriyle birlikte beyan etmişse müterakki esasa göre daha fazla vergi ödemiş olduğundan, ayrı beyanname verilmemesi dolayısıyla salınan verginin terkinin gerekir" hükmüne varılmıştır.⁷⁰

Aslında karı adına yapılan tarhiyatın tasdik edilerek ayrı beyan edilmesi gereken iradın koca tarafından bildirilmesi dolayısıyla aile reisi beyannamesi üzerinden ödenen gelir vergisi fazlasının mahsubu gerektiğine karar vermek bize göre daha yerinde olurdu. Kaldı ki, bu görüş benimsendiğinde ayrı beyan edilmesi gereken irat her zaman olumlu bir fark şeklinde doğmayabileceğinden, zarar mahsubu dolayısıyla beyannamedeki matrahın küçülmesi durumu da ortaya çıkabilir.

Son olarak şunu da belirtelim ki, karı ve çocukların aile reisi beyannamesine dahil olmayan iratlarının sağlandığı gayrimenkul mallarda meydana gelen değişiklik, iradının ayrı beyanına engel olabilir.

70. Dnş. 4.D. 21.5.1970, 2732/2804 (TURGAY (Gelir II), 1300).

Bu konuda 99 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gayrimenkullerin;

- Yıkılıp yeniden inşa edildiği,
- Daire karşılığı müteahhitlere devredildiği,
- Satılıp, parası ile yenisinin alındığı,
- Trampa yoluyla başka bir gayrimenkulle değiştirildiği,

- Arsa olarak intikal etmekle beraber üzerine bina inşa edildiği durumlarda, gayri menkullerin, kanunun öngördüğü -evlenmeden önce veya 1.1.1947'den önce yahut miras veya vasiyet yoluyla iktisap edilmiş mal- niteliğinin kaybolduğu, dolayısıyla iratlarının aile reisi beyanına katılması gerekeceği kabul edilmektedir. Danıştay'ın görüşü de vergi idaresi ile aynı yöndedir.⁷¹ Uygulama ve içtihadta, gayrimenkulleri aile birliği içinde yeniden bir değerlemeye tabi olmasının eş ve çocuklara bir kaynak intikalini beraberinde getirmiş olabileceği; aynı zamanda gerek ekonomik değeri, gerekse niteliği itibariyle ortada yeni bir gayrimenkulün varlığının söz konusu olduğu gerekçelerinden hareket edildiği anlaşılmaktadır.

V- AİLE REİSİ BEYANIYLA İLGİLİ DİĞER KONULAR

Bu başlık altında aile reisi beyanı uygulamasında özellik taşıyan bazı konular incelenmeye çalışılmıştır.

71. "Eşe miras yoluyla intikal eden gayrimenkulün yıktırılarak yerine yaptırılan gayrimenkulün sermaye iradının aile reisinin beyanında toplanacağı hk." Dnş.4.D. 11.5.1978, 3728/1549; (Dnş. 4.D. 8.6.1978, 525/1997 (DÖRDÜNCÜ DAİRE KARARLARI, 248-249); Aynı yönde Dnş. 4.D. 31.1.1972, 7612/389 (TURGAY (gelir II), 1304); "1.1.1947 yılından önce edinilen gayrimenkulden sağlanan irad aile reisi beyanına dahil değilse de, bundan sonra yapılan ilavelere ait iradın beyana dahil edilmesi gerekir" (Dnş.4.D. 10.1.1972, 9627/50 (KARAGÖZOĞLU/TAMER, 637).

A- AİLE REİSİNİN GELİRİNİN OLMAMASI

Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesinin kuruluş gereği olarak, kanun koyucu aile reisine "beyan mükellefiyeti" getirmiştir. Bu nedenle aile reisinin hiç bir gelirinin olmaması veya beyana tabi bir kazanç ve iradının bulunmaması bu mükellefiyeti etkilemeyeceğinden,⁷² eş ve çocukların beyanı gerekli kazanç ve iratlarının yine aile reisi tarafından verilecek bir beyanname ile bildirilmesi, beyannamenin aile reisi ve eş tarafından imzalanması ve tarhiyatın aile reisi adına yapılması gerekir (GVK. md. 93-107).

Ancak aile reisine yüklenen bu beyan zorunluluğunun söz konusu olabilmesi, doğal olarak aile bireylerinin elde ettiği kazanç veya iratları bilmesine bağlıdır. Örneğin kadının ahlâk dışı işlerinden sağladığı kazancın koca tarafından bilinip öğrenildiği sabit olmadıkça, aile reisi sıfatıyla bildirmesi de beklenemez.

Nitekim konuya ilişkin olarak Danıştay Dördüncü Dairenin bir kararında;

"...aile reisine aile fertlerine ait gelirleri beyan etmesi bakımından konulan mecburiyetin aranması, söz konusu gelirleri karısının elde ettiğinin kendisi tarafından bilinmesi halinde mümkün olup, bunun dışında olayda olduğu gibi eşin gayrî ahlâkî faaliyetlerinden doğan ve koca tarafından da bilinip öğrenildiği iddia ve ispat edilemeyen kazançların beyanına teşmilinin mümkün bulunmadığı..." hükmüne varılmıştır.⁷³

Öte yandan Danıştay kararlarında, aile reisinin herhangi bir kazancı yahut vergiye tabi ve yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekli kazanç veya iradının bulunmaması durumunda, aile reisi sıfatıyla beyan zorunluluğunun olmayacağı; eşin yıllık beyanname

72. Bkz. MB. Muk. 10.7.1972, S. 21-31-4/91 (KIZILO/AVCI, 380).

73. Dnş.4.D. 6.2.1969, 4395/413 (TURGAY (Gelir II), 1297).

ile bildirilmesi gereken kazanç ve iratlarının beyanının kendisi tarafından da yapılabileceği görüşünde birleşmiş ve kararlar da yerleşik bir hal almış bulunmaktadır.⁷⁴

Belirtelim ki, aile reisinin beyan edilecek bir gelir unsuru bulunmadığında, eşin gelirini kendisinin beyan etmiş olmasında sakınca görmeyen Danıştay kararlarının gerekçesi, olayda vergi ziyanının bulunmaması nedeniyle mükerrer tarhiyata yer verilmesini önlemek ise de, bu yoldaki içtihadın 93 üncü maddenin lafzına ve espirisine uygun olduğu söylenemez. Zira böyle bir kabul tarzı benimsendiğinde, aile reisi beyanı uygulamasının, mutlaka, aile reisinin yıllık beyanname ile beyanı gereken bir gelir unsuruna sahip olması koşuluna bağlanması sonucu ile karşılaşılır. Yine bu anlayış içerisinde aile biriyelerinden yalnız eşin yıllık beyan konusu kazanç ve iratlarının bulunması ve bunlardan bir kısım için kendi adına beyanname vermesi gereken durumlarda, esasen aile reisi tarafından beyan edilecek gelir unsurlarının da eş tarafından verilecek ayrı beyannameye toplanmasını kabul etmek gerekir ki,⁷⁵ bunun da yerinde olmayacağı açıktır.

74. "Beyan edilecek herhangi bir geliri bulunmayan kocanın karısının gelirini beyan zorunluluğu yoktur. Kadının beyanı yeterli kabul edilmelidir." Dnş.4.D. 29.5.1971, 6579/4529 (**TURGAY** (Gelir II), 1303); Ayrıca bkz. Dnş. 4.D. 9.11.1971, 8618/7290 (**KARAGÖZOĞLU/TAMER**, 638); Dnş. 4.D. 30.12.1969, 1482/699 (**TURGAY** (Gelir II), 1299).

75. Ancak Danıştayın bu konuda rastladığımız tek kararında, "Kadın evlenmeden önce sahip olduğu gayrimenkulün kirasıyla ücretlerine ait beyannameyi kendisi verir. Bu beyannameyi kocanın imzalamasına gerek yoktur" hükmüne varılmıştır. Bkz. Dnş. 4.D. 15.5.1973, 4154/2745 (**GENÇ/YAĞMURLU/FALCIOĞLU**, 202).

B- BOŞANMA DURUMU

Eşlerin boşanmış olmaları durumunda ortada aile birliği kalmadığından, kocanın (çocukların velâyetinin kendisine verilmiş olması hali dışında) aile reisi sıfatıyla beyanname verme zorunluluğunun bulunmadığı açıktır. Kaldı ki, eşler boşanma davasının açılması ile birlikte ayrı yaşamaya hak kazandıklarından ve ayrı yaşama halinin başladığı takvim yılından itibaren ayrılığın devamı süresince de yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekli kazanç ve iratlarını ayrıca beyan ederler (GVK md. 93/1, MK md. 162).

Ancak boşanma durumunda da ortaya bazı sorunların çıkması olanaklıdır. Sözelimi, eşlerin bir takvim yılının dolması, fakat beyanname verme zamanından önce boşanma davası açmaları ve yine beyanname verme zamanında önce evlilik birliğinin sona ermesi durumunda ne olacaktır?

Eşlerin ayrı yaşama durumuna ilişkin olarak Danıştay'ın, "takvim yılının dolmasından sonra, fakat beyanname verme süresinden önce açtıkları boşanma davasının (buna bağlı olarak eşlerin ayrı yaşamaya hak kazanmalarının) ortak yaşantının devam ettiği takvim yılına ilişkin kazanç ve iratlar yönünden aile reisi beyanı uygulamasını etkilemeyeceği" yolundaki içtihadı⁷⁶ benimsenirse; bu durumda da takvim yılı sonuna kadar evlilik bağı devam ettiğinden beyanname verme süresinden önce boşanma olsa bile, kadına ait gelir unsurlarının koca tarafından beyan edileceğini kabulü gerekir.

Teoride bazı yazarlar ve hesap uzmanları tarafından yukarıda belirttiğimiz Danıştay içtihadından hareketle, uygulamanın bu şekilde yapılmasının yerinde olacağı savunuluyorsa da,⁷⁷ biz bu görüşe katılamıyoruz. Bir kere boşanma durumunda, ayrılık

76. Bkz. s. dp. 54'deki kararlar.

77. Bkz. ÖZBALCI, 758; KIZILOT (Gelir II), 1842; YALÇIN, 111; İZMİT (Rapor), 67; aksi yönde, UYSAL/ EROĞLU, 581.

halinde olduğu gibi, ortak yaşantıya ara verilmesi değil, evlilik birliğinin ortadan kalkması söz konusudur. Öte yandan aile reisi beyanının temel gerekçesinin aile bireyleri arasındaki bir takım muvazaalı işlemlerin önlenmesini ve ailenin ekonomik gücünün kavranmasını sağlamak olduğu gözönüne alınır; evlilik bağının ortadan kalktığı bu durumda, eşlerin danışıklı bir şekilde gelir unsurlarını birbirlerine maletmelerinin geçerli bir olasılık olmayacağı anlaşılır. Hatta, kocanın boşandığı eşinin kazanç ve iratlarını doğru olarak saptayıp beyan etmesinin olanak dışı olduğuda söylenebilir. İşte bu nedenlerle eğer beyanname verme zamanında boşanma gerçekteşmiş ise, eşlerin ayrı ayrı beyanname vermelerinin uygun olacağını düşünürüz.

İkinci olarak uygulamada karşılaşılması mümkün olan bir sorun da, aile reisinin, ortak yaşantının devam ettiği dönemlere ilişkin olarak boşandığı eşinin kazanç ve iratlarının beyanından sorumlu görülerek, tarhiyata muhatap tutulmasıdır.

Nitekim Danıştay Dördüncü Dairenin bir kararında;

"... 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesinde vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiye bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğacağı ve vergi alacağının mükellef bakımından vergi borcunu teşkil edeceği hükme bağlanmış olmasına ve olayda karı-kocanın müşterek hayatlarını devam ettiği ve gelir elde edildiği 1.1.1971-31.12.1971 tarihleri arasındaki gelirin bildirilmesinin ihtilaf konusu olması karşısında, 15.7.1975 tarihinde verilen boşanma kararının 1971 yılı gelirinin davalı tarafından bildirilmesine engel teşkil etmeyeceği..." gerekçesiyle ikmalen salınan cezalı tarhiyatın, koca adına tebliğ edilmesinin yerinde olduğu hükmüne varılmıştır.⁷⁸

78. Dnş.4.D. 14.5.1981, 4985/1319 (İŞBİR/YAĞMURLU, 225); Aksi yönde Dnş.4.D. 20.9.1973, 1610/4058 (KARAGÖZOĞLU/TAMER, 635); Ayrıca bkz. 99 seri nolu GVGT.

Danıştay'ın bu görüşüne katılmadığımızı belirtelim. Çünkü bu anlayış, adaletsiz bir sonucun doğmasına neden olabilir. Şöyle ki; boşandığı eşine ait vergilendirme ile ilgili tebliğ kocaya yapılır ve kocanın da tarhiyatı dava konusu etmediğini varsayarsak (ki zaten kocanın dava açma yükümlülüğü de yoktur), Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesinin, eşlerden her birinin yalnız kendi gelirin e isabet eden vergi kısmından ve cezalarından sorumlu olduğuna dair hükmü doğrultusunda, dava konusu edilmeden kesinleşen vergi ve cezanın kadından tahsil edilmesi gerekecektir. Bu durumda kadın, ödemek zorunda kalacağı vergi ve cezaya ilişkin tarhiyata karşı dava hakkını kullanamamış olacaktır. Böyle bir sonucun ise hakkaniyete aykırı düşeceği açıktır. Bu nedenle boşanan eş e ait vergilendirme ile ilgili tebliğ in, gelirin ilgili olduğu dönemde aile reisi sıfatını taşıdığı için kocaya değil, kadının kendisine yapılması gerektiği kanısındayız.

C- TAKVİM YILI İÇİNDE EVLENME VE ÖLÜM DURUMU

Boşanmada olduğu gibi takvim yılı içinde evlenme veya ölüm halinde de aile reisi beyanı uygulamasının ne şekilde işleyeceğine dair Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesinde hüküm bulunmamaktadır. Bu durumlarda uygulamanın nasıl olması gerekeceği aşağıda incelenmeye çalışılmıştır.

1- Takvim Yılı İçinde Evlenme

Vergi idaresinin bu konudaki yorumu, evlenmenin gerçekleştiği takvim yılında, karının, evlilik tarihinden önceki devreye ait kazanç ve iratlarının da (birleştirilmeyecek iratlar hariç) aile reisi beyanına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekeceği şeklindedir⁷⁹. Bununla birlikte Danıştay Dördüncü Dairesince verilen bir kararda, evlilik birliğinden önceki süre ile ilgili bulunan

79. Bkz. 99 seri nolu GVGT.

eşe ait gelir unsurlarını aile reisi sıfatıyla kocasının beyan etmesine gerek olmadığı kabul edilmiştir⁸⁰. Danıştay'ın bu kararı haklıdır. Çünkü henüz evlilik birliğinin bulunmadığı bir devreye ilişkin olarak aile reisi beyanı esasının uygulanması yerinde olmayacağından, takvim yılı başından evlilik tarihine kadar olan eşe ait gelir unsurlarının aile reisi beyanında toplanmayarak, ayrı beyanının kabulü normal bir sonuçtur.

2- Takvim Yılı İçinde Ölüm

Aile reisinin takvim yılı içinde ölümü halinde, gerek vergi idaresi ve gerekse Danıştay, takvim yılı başından ölüm tarihine kadar ölene ait kazanç ve iratlarla birlikte, eş ve küçük çocukların gelir unsurlarının da, ölü adına varislerce verilecek beyannameye dahil edilmesi gerekeceği görüşünde birleşmektedirler⁸¹. Bu yöndeki bir uygulama ölene ait zararın mahsubuna olanak tanınması bakımından savunulabilirse de, biz bu görüşe katılamıyoruz.

Bu konuda teoride ise farklı gerekçelerle aynı sonuca ulaşan iki görüş ileri sürülmüştür.

Aile reisi beyanı uygulamasında takvim yılı sonundaki duruma itibar edileceğini esas alan görüşe göre, aile reisi öldüğünde onun adına varislerce ölüm tarihinden sonra dört aylık süre içinde (GVK md 92/son) verilecek beyannameye yalnız kendisine ait kazanç ve iratların gösterilmesi gerekir. Eş ve küçük çocuklara ait gelir unsurlarının, ertesi yılın Mart ayında bu defa eş (anne) tarafından aile reisi sıfatıyla beyan edilmesi icap eder⁸². İleri sürülen diğer görüş ise, aile reisinin takvim yılı içinde ölümü halinde, ölüm hem işi bırakma hem de mükellefiyetin kalkmasını gerektiren bir olay olduğundan, artık aile reisi beyanının uygulanmasına kanunen imkân kalmadığı gerekçesiyle, aynı sonuca ulaşmaktadır⁸³.

81. Bkz. 99 seni nolu GVGT; Dnş.4.D. 26.12.1970, 6502/8184 (KARAGÖZOĞLU/TAMER, 641).

82. ÖZBALCI, 759; KIZILOT (Gelir II), 1843; KARAMANOĞLU, 50.

83. UYSAL/EROĞLU, 581; ŞAMLIOĞLU, 53.

Bize göre varılan sonuç itibariyle her iki görüş de yerinde olmakla birlikte, ikinci görüşün gerekçesi daha doğrudur. Çünkü aile reisinin (kocanın) takvim yılı içinde ölümü ile birlikte artık aile reisi sıfatı anaya geçmiştir (GVK md 93/4). Bu nedenle aile reisi beyanı uygulamasını etkileyecek bir durum yoktur. Yalnızca varisler tarafından mükellefiyeti kalkmış olan muris adına yerine getirilmesi gerekli bir beyan yükümlülüğü söz konusudur. Tekrar belirtmek gerekirse, bu durumda ölen aile reisi adına yapılacak işlem, ölüm ile mükellefiyet ortadan kalktığından, takvim yılı başından ölümün gerçekleştiği tarihe kadar olan kısa dönem itibariyle yalnızca murise (aile reisine) ait kazanç ve iratların toplanarak, mirası reddetmemiş kanunî ve mansup mirasçılar tarafından dört aylık süre içerisinde vergi dairesine bildirilmesi (GVK md 92, VUK md 12) olmalıdır. Bunun yanı sıra artık aile reisi sıfatını kazanan eşin ise, kocanın öldüğü takvim yılının başından dönem sonuna kadar elde ettiği tüm kazanç ve iratlarını (önceden birleştirilmeyen iratlar da dahil) çocuğun yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelir unsurlarını da toplayarak ertesi yılın Mart ayında beyan etmesi daha yerinde olur. Eğer çocuğuna aile reisi beyanına girmeyen iratları varsa, çocuk adına kanun, temsilci sıfatı ile ayrıca beyanda bulunmalıdır.

Öte yandan aile reisinin takvim yılının bitiminden sonra, fakat beyanname verilmesinden önce ölümü halinde ne olacağı sorusunun da cevaplanması gereklidir. Böyle bir durumda mirasçı ve aynı zamanda aile reisi sıfatını kazanan eşin ne şekilde hareket etmesi gerekecektir ? Bu konuda yukarıda belirttiğimiz gerekçelerden hareketle iki ayrı sonuca varılması olanaklıdır. Eğer aile reisi beyanı uygulamasında takvim yılı sonundaki duruma itibar edileceği gerekçesinden hareket edersek; bu durumda takvim yılı sonunda aile reisi (koca) sağ olduğundan tüm aile bireylerinin yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken kazanç ve iratlarının eşin mirasçı sıfatıyla aile reisi adına beyan etmesi ve ayrıca kendisine ve çocuğa ait birleştirilmeyecek iratlar varsa, bunları da kendi adına ve kanunî temsilci sıfatıyla çocuk adına vereceği ayrı

beyannamelerle bildirilecektir. Bunun yanısıra murisin, takvim yılı başından ölüm tarihine kadar olan kıst döneme ait gelir unsurlarını da yine mirasçı sıfatıyla ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde vereceği ayrı bir beyanname ile bildirilmesi gerekir.

Kanımızca böyle bir durumda uygulamanın, doğru bulduğumuz gerekçeden hareketle şöyle olması gerekir. Murisin geçen takvim yılında elde etmiş olduğu kazanç ve iratlar ile ölümün gerçekleştiği takvim yılının başından ölüm tarihine kadar geçen gelir unsurlarını mirasçı sıfatıyla eş tarafından verilecek iki ayrı beyanname ile bildirilmesi gerekir. Kocanın ölümü ile aile reisi sıfatını kazanan eşin de kendisine ait tüm gelir unsurları ile (önceden birleştirilmeyen iratları da dahil) çocuğun aile reisi beyanına tabi kazanç ve iratlarını Mart ayında vereceği beyannamede toplayarak bildirmesi gereklidir. Çocuğun aile reisi beyanında birleştirilmeyecek iratları varsa, bunları da kanunî temsilci sıfatıyla ayrıca beyan etmelidir.

D- AİLE REİSİ BEYANINDA ZARAR MAHSUBU VE AİLE GELİRİNE UYGULANACAK İNDİRİMLER

Bilindiği gibi, Gelir Vergisi Kanununun 93. maddesi gereğince aile bireylerinin yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekli kazanç ve iratları, belirli koşullar çerçevesinde aile reisi tarafından verilen tek bir beyannamede toplanır ve vergi, bu toplam gelir üzerinden aile reisi adına tarholunur.

Öte yandan beyan esasında, zararların kârlara takas ve mahsubu ve gerekli indirimler yapılmak suretiyle, artakalan safi gelir toplamının vergiye tabi tutulması gelir vergisi sistemimizin bir gereğidir. Bu açıdan aile bireylerinin, beyannameye dahil kazanç ve iratlarından, Gelir Vergisi Kanununun 88. maddesi çerçevesinde zararların kârlara takas ve mahsubu ile 89. madde uyarınca sigorta primi, bağış ve yardım indirimleri yapıldıktan sonra, kanunun 31. maddesindeki indirim hadlerinin de (özel indirim ve sakatlık indirimi) dikkate alınmasıyla, ailenin vergiye tabi geliri (kanunî

deyimle matrah) bulunur. Vergi bu gelir üzerinden hesaplanır.

1- Zararların Kârlara Takas ve Mahsubu

Gelir Vergisi Kanununun 88 inci maddesinde, kazanç ve iratların (aile reisi beyanlarında eş ve çocukların gelir unsurları dahil) toplanmasında, gelir kaynaklarının bir kısmından hâsıl olan zararların (götürü gider usulüne göre saptanan ziraî kazançlarda gider fazlalığından doğan zararlar dahil) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edileceği, bu mahsub sonucunda kapatılamayan zarar kısmının sonraki yılların gelirlerinden indirileceği, arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilemeyen zarar artığının sonraki yıllara devredilemeyeceği öngörülmüştür.

Görüldüğü üzere maddede iki tür zarar indiriminden söz edilmektedir. Bunlardan birincisi, aynı yılda kaynakların bir kısmından doğan zararların diğer kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlardan mahsubudur. Örneğin ticarî faaliyetten doğan zarar⁸⁴ ziraî kazançta veya ziraî faaliyetten doğan zarar diğer kazançlardan mahsup edilebilir.⁸⁵ Esasen gelir unsurlarından zararlı sonuç verenler beyanname üzerinde toplama yapılmakla kendiliğinden kârlarla mahsup edilmiş olur. Diğerisi ise aynı hesap dönemi içerisinde kapatılamayan zararın izleyen beş yılın gelirinden, geçmiş yıl zararı olarak indirilebilmesidir. Ancak arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilemeyen zarar kalanı var ise, sonraki yıllara

84. "Önceki yılda terkedilen ticarî faaliyete ilişkin zararın oluştuğu gelir kaynağında düzenlilik ve devamlılık unsurunun kalmaması ve bu işten meydana gelen zararın sermaye kaybı niteliği taşıması nedeniyle gerçek zarar gibi kabul edilemeyeceğinden, sonraki yılda elde edilen gayrimenkul sermaye iradından mahsup edilemeyeceği" hk. Dnş.4.D. 26.9.1989, 3326/1366 (Danıştay Dergisi, Y. 1990, S. 78-79, s. 207-208).

85. "Ticarî faaliyetten doğan zarar ziraî kazançtan mahsup edilebilir" Dnş. 4.D. 25.6.1981, 1814/1691 (**KIZILOT** (Kararlar 1983), 203); Aynı yönde, Dnş. 4.D. 10.2.1976, 1772/270 (**KIZILOT/AVCI**, 372).

devredilememektedir. Örneğin 1991 takvim yılına ait zarar en çok 1996 takvim yılına kadar devredip, bu yılın gelir unsurları toplamından indirilebilir. 1996 yılında da yeterli gelir olanağı bulunmadığında, bu geçmiş yıl zararının indirim hakkı kaybedilir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinde yazılı değer artışı kazançlarından doğan zararlar⁸⁶ ile menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğan zararlar hariç⁸⁷ sermayede meydana gelen eksikliklerin (örneğin gayrimenkulün yanması, menkul kıymetlerin çalınması vb.) zarar sayılarak, diğer kazanç ve iratlardan mahsubu kanunen kabul edilmiştir.

Söz konusu madde hükmünün bir sonucu olarak; aile reisi beyanında, aile bireylerinin herhangi birinin gelir kaynaklarından ortaya çıkan zarar, aile reisi beyanına tabi bulunan diğer aile üyelerine ait kazanç ve iratlardan mahsup edilebilmektedir.⁸⁸

Yukarıda ana hatlarıyla açıkladığımız bu zarar mahsubu işlemi, aile reisi beyanına ait yıllık beyanname üzerinde yapılır. Ancak aile bireylerinden karı ve çocuğa ait olan ve ayrı beyanı gereken iratları ile aynı kişiye ait aile reisi beyanına giren zararlar mahsup edilemez.⁸⁹ Yani ayrı beyannamelerde yer alan zararın,

86. Bunlar, GVK md. 70'in 1,2,4,5,6, ve 7'nci bentlerinde yazılı gayrimenkul ve hakların, menkul kıymetlerin satışından ortaklık haklarının ve hisselerinin satışından, faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan zararlardır. Ancak bu işlemler sonucu doğan zararların yine aynı tür işlemlerden doğan kârlarla mahsup edilebilmesi olanaklıdır.

87. "Sağlam kiranın giderden az olması halinde doğan zararın, diğer kaynakların gelirinden mahsubu mümkündür" Dnş.4.D. 17.4.1973, 2633/2061 (TURGAY (Gelir II), 1241).

88. "Eşin bir yıl önceki zararı kocanın bir yıl sonraki gelirinden mahsup edilebilir" Dnş.4.D. 28.11.1969, 1463/5523 (TURGAY (Gelir II), 1230).

89. Bkz. 99 seri nolu GVGT.

aile reisi beyanındaki kazanç ve iratlardan indirimi söz konusu olamaz. Kısaca zarar indirimi aynı beyanname üzerinde olanaklıdır. Örneğin kadının ticarî faaliyeti zararlı sonuçlansa ve aynı zamanda evlenmeden önce sahip olduğu gayrimenkulden kira geliri bulunması; zararlı gelir unsuru aile reisi beyanına gireceğinden, gayrimenkul sermaye iradı da kadın tarafından ayrıca beyan edileceğinden, kadına ait bu zararın yine kendisine ait gayrimenkul sermaye iradından mahsubu olanaklı değildir. Bu örnekte, diğer aile üyelerinin beyana tabi bir geliri bulunmadığını varsayarsak, bu takdirde ticarî faaliyetten doğan zarar, ileriki yıllara devredilecektir. Kadının faaliyetine devam etmesi ve beş yıldan fazla devredilmemesi koşulu ile bunlara sonraki yıllarda aile reisi beyanı çerçevesinde geçmiş yıl zararı olarak indirilebilecektir.⁹⁰

2. Beyan Edilen Gelirden Yapılacak İndirimler

Aile reisi beyanında toplam gelire uygulanmak üzere bir kısım sigorta ödentileri, bağış ve yardımlar ile aile bireylerinin beyana tabi ücretlerinin bulunması halinde özel indirim ve sakatlık indiriminin vergiye tabi gelir tutarının belirlenmesi bakımından indirilmesi olanağı vardır.

a. Sigorta Primi

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci bent hükmüne göre, mükellefi şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait, hayat, ölüm, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri gelirden indirilebilir.

90. "... Anılan madde hükmünden, tamamen durdurulmuş bir ticarî faaliyetten önceki yıllarda doğmuş olan zararların, verilen yıllık beyanname gösterilen diğer kaynağa ait gelirden mahsubunun mümkün olduğu yolunda bir anlam çıkarılamaz. Bu nedenle kocanın evvelki yıllarda faaliyetlerini durdurduğu işletmenin zararları, sonraki yıllarda eşe gelirden mahsup edilemez" Dnş. 4.D. 18.6.1969, 1689/381 (TURGAY (Gelir II), Ayrıca bkz. s. dp.84

Sözü edilen primlerin indirilebilmesi aşağıdaki koşulların bulunması gerekir.

- Prim tutarı aile bireylerinden her biri için asgarî ücretin yıllık tutarını aşmamalı,

- Ödenen sigorta primlerinin yıllık toplamı beyan edilen gelirin % 5'ini aşmamalı,

- Söz konusu sigorta Türkiye'de kurulu ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş bulunmalı,

- Prim ödemeleri, gelirin elde edildiği yılda yapılmış olmalı,

- Beyannamede bildiri gereken hizmetlerin varolması durumunda bunların safi tutarlarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş olmalı,

- Prim ödeyen kişi tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilen mükelleflerden olmalıdır.

Sigorta primi indiriminin aile reisi beyanında uygulanması yönünden ayrıca bir sınır daha getirilmiştir. Eşlerin ve çocukların ayrı beyanname vermeleri gereken durumlarda, eş ve çocukların kendilerine ait sigorta primleri aile reisi gelirinden indirilememektedir. Zira bu primleri, kendi beyannamelerinde indirme olanakları bulunmamaktadır.

b. Bağ-Kur Keseneği ve Primleri

Bağ-kur sigortalıları tarafından ödenen giriş keseneği ve sigorta primleri gider olarak yazılabilmektedir (1479 sayılı Bağ-kur Kanunu md. 49/3).

c. Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin ikinci bent hükmüne göre genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ile belediyelere, köylere ve kamu menfaatine yararlı derneklere, Medenî Kanun uyarınca kurulan vakıflara, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların bir takvim yılı içindeki toplamının, o yıla ait beyan edilecek gelirin

%5'ini aşmayan kısım indirilebilmektedir.

Ayrıca genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere veya köylere bağışlanan okul, cami, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt, huzurevi ve sağlık tesislerinin inşası dolayısıyla yapılan;

- Harcamalar veya,

- Söz konusu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar,

- Mevcut tesislerin, faaliyetlerini sürdürebilmeleri için yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan (TÜBİTAK gibi) kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar da beyan edilecek gelir tutarından % 5'lik sınıra bağlı olmaksızın indirilebilmektedir. Ancak indirilebilecek tutar, bu konuda çıkarılmış yönetmelik⁹¹ çerçevesinde uygulanmak üzere en fazla beyannamede gözüken gelirdir.

Yukarıda belirtilen bağış ve yardımların nakden yapılmaması durumunda, bağışlanan veya yardımların konusunu oluşturan mal ve hakkın eğer var ise kayıtlı değerinin, böyle bir değer yok ise, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonu tarafından belirlenecek değerinin esas alınması gerekmektedir.

91. Maddede, bu bağış ve yardımların tutarı ile yapılacağı yerlerin ve tahsis edileceği kuruluşların Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenmesi öngörülmüştür. Nitekim Bakanlar Kurulunun 22.8.1986 tarih ve 86/10942 sayılı kararı ile "Okul, Kreş, Spor, Yurt ve Sağlık Tesisleri ile Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde Bulunan Kurum ve Kuruluşlara Yapılacak Bağış ve Yardımlar Hakkında Yönetmelik" çıkarılmıştır (RG. 17.9.1986, S. 19224).

Burada bir noktaya işaret edelim ki, maddede, eşler için ayrı beyanname verilmesi halinde, bunlara ait bağış ve yardımların aile reisi gelirinden indirilemeyeceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, kadının ayrıca verdiği beyanname üzerinden indirimi yapılamayan bağış ve yardım tutarının, aile reisi beyannamesindeki gelirden indirilmesi olanaklıdır.

d. İndirim Hadleri (Özel İndirim ve Sakatlık İndirimi)

Ayırma ilkesinin ülkemizdeki başlıca uygulama şekillerinden olan özel indirim ve sakatlık indirimi, gelir unsurlarından yalnızca gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde uygulanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 31 inci maddesinde, özel indirim tutarları günde 1200 ayda 36.000 yılda 432.000 lira olarak belirlenmiş, ancak Bakanlar Kuruluna söz konusu özel indirim tutarlarını 15 katına kadar artırma konusunda yetki verilmiştir. Bu yetki kalkınma planı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirtilen sektörler ile kalkınmada öncelikli bölgelerde fiilen çalışanların ücretleri için farklı özel indirim tutarları belirlemek zuretiyle de kullanılabilir. Bu yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulunun 26.12.1991 tarih ve 91/1372 sayılı Kararnamesi ile özel indirim tutarları (kalkınmada öncelikli yöreler de dahil) günde 3.000 ayda 90.000 ve yılda 1.080.000 lira olarak yeniden belirlenmiştir.⁹²

92. Ancak bu tutarların daha reel bir yaklaşımla gerçekçi bir şekilde tespit edilmesi, en azından asgari ücret düzeyine yükseltilerek; vergisini kaynağında ödeyen ücretlilerin, diğerlerine nazaran bir ölçüde de olsa korunması beklenebilir. Kaldı ki, adından da anlaşılacağı üzere, asgari ücret, belirlenmektedir. Ayrıca böyle bir yaklaşımın, istihdam (dolayısıyla işveren üzerindeki) kamu yükünün azalması nedeniyle, istihdamı artırıcı bir etkisi de söz konusu olabilecektir.

Sakatlık indirimi de Gelir Vergisi Kanununun 31 inci maddesinin ikinci bendinde, sakatlık dereceline göre farklı düzeylerde belirlenmiştir. Buna göre;

- Çalışma gücünün en az % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı, birinci derecede sakat sayılmakta ve özel indirimin sekiz katı tutarında sakatlık indiriminden yararlanmaktadır.

- Çalışma gücünün en az % 60'ını kaybetmiş olan hizmet erbabı, ikinci derece sakat sayılmakta ve özel indirimin dört katı tutarında sakatlık indiriminden yararlanmaktadır.

- Çalışma gücünün en az % 40'ını kaybetmiş olan hizmet erbabı ise, üçüncü derece sakat sayılmakta ve özel indirimin iki katı tutarında sakatlık indiriminden yararlanmaktadır.

Söz konusu sakatlık indirimleri, özel indirim tutarlarına eklenerek, matrahtan indirim suretiyle uygulanmaktadır.

Özel indirim ve sakatlık indirimi, aile reisi, eşinin ve çocuklarının gerçek usulde belirlenen ücretlerine, yukarıda koşul ve açıklamalar çerçevesinde tam olarak uygulanmaktadır.

İşte aile bireylerinin, aile reisi beyannamesine girmesi gereken ücretleri söz konusu olduğunda, özel indirim ve sakatlık indiriminin de vergiye tabi gelirin belirlenmesi bakımından indirilmesi gerekecektir.

e. Hayat Standardı Esasında Zarar Mahsubu ve İndirimler

Aile bireylerinin gerçek usulde belirlenen ticari ve mesleki kazanç sahibi olmaları durumunda, ailenin vergiye tabi gelirinin saptanması bakımından geçmiş yıl zararlarının indirilmesi ve diğer indirimlerin uygulanmasında gözönünde bulundurulması gereken genel bir sınırlama vardır. Bu da, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 116 ncı maddesinde düzenlenmiş bulunan "Hayat Standardı Esası"dır.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 116 ncı maddesine gereğince, kazançları gerçek usulde tespit edilen ticari kazanç

sahipleri ve serbest meslek erbabı⁹³ zarar etmiş olsalar bile, aynı maddede belirtilen ölçülere (temel gestergi ve ek göstergeler) uygun olarak, asgari belli bir matrah üzerinden vergi ödemek zorundadırla.⁹⁴ Yine aynı maddede, 88 inci maddeye göre yapılacak zarar mahsubu ile 89 uncu maddeye göre yapılacak indirimler yalnızca bu madde gereğince tespit edilecek geliri aşan gelir kısmı için mümkündür denilmektedir. Bu durumda, hayat standardı göstergelerine göre hesaplanacak tutardan, özel indirim ve sakatlık indirimi hariç olmak üzere, geçmiş yılı zararları, sigorta ödentileri ile bağış ve yardımlar indirileyecektir. Bu indirimlerin yapılabilmesi, ancak hayat standardı ölçülerine göre hesaplanacak matrah üzerinde beyanda bulunulmakla mümkün olup, indirimler bu tutar aşıldıktan sonraki kısma uygulanabilecektir.

Bir vergi güvenlik müessesesi olarak Gelir Vergisi Kanununda yer alan ve bazı kazanç sahiplerinin zarar etmiş olsalar bile, birikim ve tüketimlerine, diğer bir deyişle yaşam düzeylerinin kanıtı olabilen dış karinelere göre tespit edilen en az vergi matrahı üzerinden vergilendirilmesini sağlayan "hayat standardı esası" üzerinde, ayrıntılı olarak durma olanaklı olmasına karşın, bu çalışmanın amacı dışına taşması nedeniyle biz burada sadece, bu esasın; gelirin gerçek olma özelliğini zedelediğini, beyan esasına

93. GVK. nun geçi 35/1 inci maddesine göre, 1.1.1990-31.12.1999 tarihleri arasında, hayat standardı esası, kazançları gerçek usulde tespit edilen ticari kazanç sahipleri ve serbest meslek erbabı hakkında geçerli olmaktadır. Aynı maddenin dördüncü fıkrasına göre, kazançları gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerle, noter vekilleri, geçici yetkili noter yardımcıları ve ruhsatlı dava vekilleri yine aynı tarihler arasında hayat standardı esasına tabi olmayacaklardır.

94. "Gelir Vergisi Kanununun Mük. 116 ncı maddesine göre hayat standardının uygulanmasında eşin, kocaya nazaran ayrı vergi mükellefi sayılması gerekeceği hk." Dnş.4.D. 7.4.1988, 119/2941 (Danıştay Dergisi, Y. 1989, S. 72-73, s. 156-157).

dayanan gelir vergisi sistemimize ters düştüğünü (dolayısıyla beyana ve buna bağlı olarak mükellefe saygıyı ortadan kaldırdığını) belirtmek ve yine bu uygulamayı; idarenin beyannameleri kontrol etmek görevi ve hakkı olmasına rağmen, bunun yeterli etkinlikte yapılamamasından kaynaklanan eksikliği gidermek ve aynı zamanda asgari bir vergi gelirinin garanti altına almak amacıyla getirilen bir tarh usulü olarak gördüğümüzü söylemekle yetinmek istiyoruz.

VI. UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Aile reisi beyanı uygulamasına ilişkin olarak buraya kadar yapılan açıklamaları somutlaştırmak amacıyla konuyu örneklemek yerinde olacaktır.⁹⁵

Örnek Olay:

Karı ve kocadan oluşan bir ailenin 1991 takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratları şöyledir: Koca tarafından emekli aylığı 18.000.000. lira, konut kirası 12.000.000. lira sağlanmış, eşi tarafından ise, vergisi kaynakta kesilmiş işyeri, kirasından gayrisafi 20.000.000. lira irat, serbest meslek kazancı olarak 40.000.000. lira elde edilmiştir. Bu ailenin beyanı nasıl olacaktır?

Açıklama ve Çözüm:

Aile reisi beyanı uygulanmasında, aile bireylerinin yıllık beyana tabi gelir unsurlarının olup olmadığı tespit edilirken, her aile bireyi bağımsız olarak düşünülür ve kanunun 85,86 ve 87 nci

95. Konuya ilişkin değişik örnek ve çözümler için bkz. IŞIK, 39-41; SARAÇOĞLU, 30-32; ÖRMECİ, Musa : Gelir Vergisi Beyannamesi Vermek Zorunda Olanlar, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı, Vergi Dünyası, S. 91, Mart 1989, S. 13-16; TANRIVERMİŞ, Emin: Gelirin Toplanması, Toplama Yapılamayan Haller, İhtiyari Toplama ve Beyan, İhtiyari Toplama Yönünden Eş ve Çocukların Durumu, Aile Reisi Beyanı, Vergi Sorunları, S. 1982/1, S. 111-117.

maddeleri açısından ayrıbirer mükellef olarak gözönüne alınır. Bu duruma göre, kocanın emekli aylığı vergi dışıdır (GVK. md. 23/11). Ancak konut kirası dolayısıyla beyanname vermek zorundadır. Eşi ise, mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergiye tabi olduğundan ihtiyari toplamadan yararlanamayacaktır. Bunun sonucu olarak, vergisi kesilmiş gayrimenkul sermaye iradı da yıllık beyana tabi olacaktır.

Koca aile reisi sıfatıyla vereceği beyannamede; kendisine ait, 1.600.000. lira konut istisnası -eşinin mesleki kazancı dolayısıyla beyanname vermek zorunda oluşu istisnadan yararlanmasına engel değildir- ve (götürü gider usulü seçilmiş olması varsayımı altında) % 25 götürü gider düşüldükten sonra kalan 7.400.000. lira gayrimenkul sermaye iradını, eşini ait, götürü gider düşüldükten sonra kalan 15.000.000. lira gayrimenkul sermaye iradını ve 40.000.000. lira serbest meslek kazancının gösterecek, beyannameyi ayrıca eş de imzalayacaktır.

Örnek Olay:

Karı-kocadan oluşan bir ailenin 1991 takvim yılı kazanç ve iratları şöyledir. Koca avukatlık kazancı olarak 50.000.000. lira, ayrıca 15.000.000. lira mevduat faizi elde etmiştir. Kadın ise, evlilik sırasında satın aldığı gayrimenkulünden 20.000.000. lira konut kirası, ayrıca miras yoluyla iktisap ettiği adi komandit şirket komanditer ortaklık payı dolayısıyla 15.000.000.lira kâr payı sağlamıştır (Gayrimenkul sermaye iradında götürü gider usulü seçilmiştir). Bu ailenin yıllık gelir vergisi beyanı ne şekilde olacaktır?

Açıklama ve Çözüm:

Eşler ayrı birer mükellef olarak değerlendirilmektedir. Bu durumda, koca, avukatlık faaliyetinden elde ettiği mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisinin tabi olduğundan tüm kazanç ve iratlarını yıllık beyannamede toplamak zorundadır. Ancak mevduat faizi 85 inci madde uyarınca hiç bir şekilde yıllık beyannameye dahil edilemeyeceğinden yalnızca, serbest meslek

kazancını beyan edecektir.

Eşin ise, vergisi kesilmemiş gayrimenkul ve gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla beyanname vermesi zorunludur. Ayrıca eşin, ihtiyari toplamadan yararlanmasını engelleyecek bir gelir unsuru olmamasına rağmen, beyan etmekte serbest olduğu bir gelir unsuru olmadığından, ihtiyari toplama hakkının bulunmasının bir önemi yoktur. Eşin konut kirası aile reisi beyanına tabidir. Yine, adi komandit şirket komanditer ortak kâr payı, miras yoluyla kendisine intikal etmiş olmasına rağmen, komanditer ortak kâr paylarının miras veya vasiyet suretiyle de iktisap edilse, birleştirilmesi öngörüldüğünden, aile reisi beyanına tabi olacaktır.

Burada gözönünde bulundurulması gereken bir diğer nokta da, gayrimenkul sermaye iradı istisnasına ilişkin Gelir Vergisi Kanununun 21/2'nci maddesidir. Bu düzenlemeye göre, ticarî ve meslekî kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan yararlanamazlar. Bu durumda eşin konut kirası, meslekî kazancı dolayısıyla yıllık beyanname vermek zorunda olan kocası tarafından beyan edileceğinden, istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır. Yeri gelmişken belirtelim ki, tersi bir durum, yani kiranın birleştirilmeyecek iratlardan olması durumunda eş ayrıca beyanname vereceğinden, istisnadan yararlanması mümkün olabilecektir. Ancak burada bir noktaya daha işaret edelim ki, sözgelimi örneğimizdeki eşin iki yerden sağladığı konut kiralrı olsa ve bunlardan biri ayrı beyan edilmesi gereken iratlardan olsa, bu durumda ne yapılacağını kanun düzenlemiş değildir. Böyle bir durumda kiranın biri aile reisi beyanına girecek, diğeri ise eş tarafından ayrıca beyan edilecektir. Halbuki konut istisnası kişiye bağlı bir istisna olup, kira ya da kiralar toplamından bir kez düşülebilir. Bize göre böyle bir durumda istisnanın eşin ayrıca verdiği beyanname üzerindeki kira tutarına uygulanması yerinde olur.

Sonuç olarak koca tarafından verilen aile reisi

beyannamesinde, kendisine ait 50.000.000. lira serbest meslek kazancı ile eşine ait (% 25 götürü gider düşüldükten sonra) 15.000.000. lira konut kirası ile 15.000.000 lira komanditer ortak kâr payı yer alacaktır.

Örnek Olay:

Karı-koca ve bir çocuktan oluşan bir ailenin 1991 takvim yılındaki kazanç ve iratları şöyledir: Koca, iki işverenden yıllık brüt tutarı 36.000.000. lira ücret elde etmiştir. Kadın, kollektif şirket ortaklığından 50.000.000 ortaklık payı, çocuk ise vasiyet yolu ile iktisap ettiği gayrimenkul dolayısıyla 20.000.000 lira (brüt) işyeri kirası sağlamıştır. Bu ailenin yıllık gelir vergisi beyanı nasıl olacaktır?

Açıklama ve Çözüm:

Her aile bireyinin, Gelir Vergisi Kanununun 85, 86 ve 87 inci maddeleri çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirdiğimizde şu sonuca ulaşılır:

Koca, birden fazla işverenden ücret almakta, fakat ücretlerinin gayrisafi toplamı 36.000.000 lirayı aşmamaktadır. Bu nedenle 86 ncı madde kapsamına girecek ve ücretleri için yıllık beyanname verme durumu söz konusu olmayacaktır. Eşin kollektif yirketten aldığı ortaklık payı şahsî ticarî kazanç olup yıllık beyanname ile bildirilmesi zorunlu bir gelir unsurudur. Çocuğun, vasiyet yoluyla gelen gayrimenkul dolayısıyla elde ettiği vergisi kayrakta kesilmiş gayrimenkul sermaye iradının yıllık gayrisafi tutarı 36.000.000 lirayı aşmadığından, 86 ncı madde uyarınca yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekli değildir.

Bu durumda koca vereceği aile reisi beyannamesinde yalnızca eşine ait 50.000.000 liralık ticarî kazancı beyan edecektir.

Örnek Olay:

Karı-koca ve tek çocuktan oluşan bir ailenin 1991 takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratları şöyledir. Hacir (kısıtlılık) altına alınmış ve çocuk üzerinde velâyeti kaldırılmış olan babanın hiç bir geliri yoktur. Eş, evlenmeden önce mevcut gayrimenkulünden 30.000.000. lira işyeri kirası (brüt), 8.000.000 lira alacak faizi ve 2.000.000 lira mevduat faizi elde etmiştir. Çocuk ise amcası tarafından bağışlanan gayrimenkulden dolayı 5.600.000 lira konut kirası sağlamıştır. (Gayrimenkul sermaye iratlarında götürü gider usulü seçilmiştir.) Bu ailenin beyanı nasıl olacaktır?

Açıklama ve Çözüm:

Gelir Vergisi Kanununun 93'ncü maddesine göre, koca ölmüş veya velâyeti kaldırılmışsa aile reisi ana olur. Aile reisi durumunda olan kadının 87'nci madde uyarınca mevduat faizi gözönüne alınmadan yapılan hesaplamada yıllık gayrisafi kazanç ve iratları toplamı (işyeri kirası+adi alacak faizi) 36.000.000.- lirayı aştığından ihtiyarî toplama hakkı bulunmamaktadır. İhtiyarî toplama hakkı bulursa idi, beyan etmekte serbest olacağı vergisi kaynakta kesilmiş gayrimenkul sermaye iradını bu kez menkul sermaye iradı ile birlikte beyan etmek zorundadır. Mevduat faizi ise her halde beyan edilmeyecektir. Bunun yanısıra koca aile reisi olsaydı, evlenmeden önce mevcut gayrimenkulden sağlanması dolayısıyla aile reisi beyannamesinde birleştirilmeyecek olan kazanç ve iratlardan olan işyeri kirasını da ayrı beyan etmesi mümkün değildir.

Çocuk gayrimenkul sermaye iradı yıllık beyannameye tabidir. Ayrıca bağışlama yoluyla iktisap edilen gayrimenkulden sağlandığı için aile reisi beyannamesine dahil olacaktır. Zira 93'ncü maddede getirilen sınırlama içerisinde bağış yoluyla edinilen gayrimenkul dolayısıyla sağlanan iradın aile reisi beyanında birleştirilmesi gerekmektedir.

Bu durumda kadın aile reisi sıfatıyla vereceği beyannamede; kendisine ait 22.500.000.- lira (götürü gider düşülmüş gayrimenkul sermaye iradı, 8.000.000.-, lira da alacak faizini ve çocuğa ait istisna ve götürü gider dışında kalan 3.000.000.- lira gayrimenkul kirası beyan etmek zorundadır.

VII - AİLE REİSİ BEYANININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanununun 93'üncü maddesine göre, bazı istisnalar dışında aile bireylerinin beyana tabi gelir unsurlarının aile reisi tarafından verilecek tek bir beyannamede toplanarak bildirilmesi ve verginin bu toplam gelir üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Bu uygulama sonucunda artan oranla vergi tarifesinin etkisiyle, aile birliğinin vergi yükü artmakta ve evli kişilerin bekâr mükelleflere göre, daha yüksek oranda vergi ödemelerine neden olmaktadır.

Bu düzenlemeden doğan sonucu Anayasanın eşitlik ilkesi dahil (m.10) çeşitli yönlerden eleştirme olanağı vardır. Herşeyden önce Anayasanın ailenin korunmasına ilişkin 41'inci maddesi⁹⁶ hükmüne aykırılığı düşünülebilir. Bu hüküm uyarınca aile hayatının evlilik dışı hayata göre daha elverişli koşullar altında bulunması gerekmektedir.⁹⁷ Buradan hareketle, evlilik ya da aile birliği, aile üyelerinin vergi borcunun artırılmasına neden olamayacağı gibi, evlilik birliğinin kurulmasının yeni bir vergi yükümlülüğüne sebep olamayacağını, bu yapıldığı takdirde evli olmayanlara nazaran bir dengesizlik ortaya çıkacağını, bunun da vergilemede eşitlik ilkesine uygun düşmeyeceğini söylemek olanaklıdır. Bize göre vergi idaresi ve vergilendirme yetkisi

96) Anayasa md. 41 : "Aile Türk toplumunun temelidir. Devlet, ailenin huzur ve refahı ile özellikle ananın ve çocukların korunması ve aile plânlamasının öğretimi ve uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri alır, teşkilatı kurar".

97) ÇAĞAN, Nami: Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982, s.156.

karşısında da asgarî düzeyde ailenin varlığını garanti altına alan söz konusu anayasal buyruk gereğince, devletin aileyi korumaya, huzur veya refahını sağlamaya yönelik tedbirleri arasında vergilendirmeye ilişkin tedbirler de bulunmaktadır. Oysa bugünkü uygulama ile eşlerin ve çocukların yani ailenin gelir vergisi, tek bir gelir gibi artan oranla tarifeye göre hesaplanarak, aile birliğine daha fazla vergi yükü getirilmektedir.

Ayrıca yerine göre evlenmeyi ve boşanmayı etkileyen boyutları olabilen⁹⁸ aile reisi bayanı uygulamasının evli kadını çalışmamaya yöneltmemesi de Anayasasının 49'uncu maddesi⁹⁹ açısından da önemli sakıncalar oluşturur.

Bunun yanısıra, Anayasasının vergi ödevi başlığı altındaki 73'üncü maddesinin, "herkes kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" hükmünde yer alan "herkes" kavramı bütün toplum anlamında değerlendirilebileceği gibi, vergi yükümlülüğünün bireysel olarak söz konusu olabileceğinin kanıtı olarak da değerlendirilebilir.¹⁰⁰

Öte yandan bu uygulama Medenî rejim olarak kabul ettiği, eşlerin her birinin bütün mallarının, mülkiyet, idare ve yararlanma haklarını koruması esasına dayanan mal ayrılığı usulü ile de çelişmektedir.

Daha önce de değindiğimiz gibi, aile reisi beyanı esasının kaynaklandığı aile mükellefiyetinin uygulandığı Almanya'da Alman Anayasa Mahkemesi, bu yöntemin ailenin korunması açısından yarattığı sakıncaları, bağladığı yararları baskın bularak uygulanmasına son vermiştir.¹⁰¹

98) ÇAĞAN, 157.

99) ANAYASA MD. 49/1,2 : "Çalışma herkesin hakkı ve ödevidir. Devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları korumak, çalışmayı desteklemek ve işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak için gerekli tedbirleri alır".

100) AKDOĞAN_(Vergi Adaleti), 106.

101) Bkz.s.

Türk hukukunda ise Danıştay'da görülmekte olan davalarda Gelir Vergisi Kanununun 93'ncü maddesinin Anayasaya aykırı yolunda itirazlar yapılmış, Danıştay Dördüncü Dairesi, davayı görev yönünden reddettiği için buitirazlar üzerinde durmamıştır.¹⁰² Buna karşılık Danıştay Onüçüncü Dairesi ise Anayasaya aykırılık itirazını yerinde görmeyerek reddetmiş ve kararın gerekçesinde temel olarak "çok gelirli aileden çok gelir alınması"nın sosyal adalete uygun olduğu, evli kişilerle bekârların Anayasanın eşitlik ilkesi açısından farklı durumda buldukları ve aile reisi beyanının henüz Türk toplumunda aile birliğini tehdit eden bir durum göstermediği belirtilmiştir.¹⁰³

Anayasal açıdan kısa bir değerlendirilmesini yaptığımız aile reisi beyanı uygulamasından vazgeçildiği takdirde, yerine getirilebilecek yöntem ne olmalıdır?

1961 yılında oluşturulan Vergi Reform Komisyonu tarafından hazırlanan Genel Vergi Reformu Raporunda; "bir taraftan sosyal yapımıza uygun olmaması, öteki taraftan vergi uygulamasının Ortak Pazar ülkelerinin vergi sistemleri ile uyum sağlaması bakımından aile reisi beyanı esasının terkedilmesi zorunluluğunun ortaya çıktığı" gerekçesiyle bu uygulamanın kaldırılması ve ayrı beyan esasına geçilmesi teklif olunmuştur.¹⁰⁴

Ülkemizde bu uygulamanın muhafaza edilmesini şimdilik isabetli bulan BULUTOĞLU'na göre, "ayrı beyan sistemi kabul edilseydi, gelirlerin muvazaalı bir şekilde bölünmesi, esasen gayet düşük olan ortalama matrah tutarlarını daha da azaltırdı. Bu ise kanundaki artan oranlı taifenin geniş çapta etkisiz kalması

102) Dnş. 4.D. 14.1.1970, 4246/76 (KARABAĞ, 135).

103) Dnş. 13.D. 10.10.1974, 5295/3605 (İŞBİR/YAĞMURLU, 225, 226)

104) **VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORLARI**, 170, 171; Teoride de bu uygulamanın halen korunmasının yerinde olmadığı görüşünde genellikle birleşilmektedir. Örneğin bkz. **ÖZKALCI**, 760; **AKDOĞAN** (Vergi Adaleti), 106; **USULU**, 99; **YALÇIN**, 142; **UÇKUN**, 133.

demektir. Zaten Türkiye'de özellikle ziraî ve ticarî kazançlar, aile bağlarının yakınlığı sebebiyle geniş çapta muvazaa yoluyla ayrı bildirimlerde bölünmektedir. Herkesin şu veya bu şekilde gelir vergisi mükellefi olduğu sanayileşmiş toplumlarda pek işlemeyecek olan bu tatbikat, Türkiye'de işsizlerin ve vergiden istisna edilmiş olanların çokluğu sayesinde geniş ölçüde yürütülebilmektedir".¹⁰⁵

Belirtelim ki, vergi idaresinin iş yükünü azaltmak, mükellefleri ayrı beyanname vermek sorunundan kurtarmak aile bireylerinin zararlarının mahsubuna¹⁰⁶ olanak vermek gibi yönleri bir yana bırakılırsa, bu yöntemin en fazla savunulan yönü, aile bireyleri arasında gerçekleştirilecek olası danışıklı işlemler yoluyla vergi hasıltanının azaltılmasına engel olan bir yapıya sahip bulunduğudür.¹⁰⁷ İtiraf etmek gerekir ki, muvazaa olasılıkları, üzerinde önemle durulması gerekli bir konudur. Ne var ki, bu uygulamanın kendisi bazı danışıklı işlemlerin yapılması olasılığını bünyesinde taşımaktadır. Bilindiği gibi, bugünkü şekliyle aile reisi beyanı uygulaması, gerek kişilerin ve gerekse tüm aile bireylerinin gelir unsurlarının toplanarak vergilendirilmesine yeterince olanak vermemektedir. Bunun nedeni, aile bireylerinin tüm gelir unsurlarının değil, ancak yıllık beyanname ile bildirilmesi ve aile reisi beyanında birleştirilmesi gerekli olan kazanç ve iratların aile reisi tarafından beyan edilmesidir. İşte bu durum, en büyük muvazaa yolunu açmaktadır. Diyelim ki, bir yerden ücret alan bir aile reisinin kendisine ait yıllık 36 milyon lirayı aşan tutarda irat getiren bir gayrimenkulu olduğunda eşi ve

105) **BULUTOĞLU**, (Dersler), 152; Aynı yönde, **KARABAĞ**, 138.

106) Aile bireylerinin hayat standardı esasının uygulanacağı mükelleflerden olması durumunda; ailenin vergiye tabi gelirinin bulunması bakımından zarar mahsubu ve indirimlerin yapılmasında GVK.nun Mük.116 maddesiyle getirilen sınırlamanın, aile reisi beyanının savunulan bu yanına da tam anlamıyla olmasa da ortadan kaldırdığını söylemek olanaklıdır. Ayrıca bkz. s.

107) Ayrıca bkz.s.

çocuklarının geliri olmasa da, ücretini ve gayrimenkul sermaye iradını toplayarak beyan etmek zorundadır. Halbuki söz konusu gayrimenkulü, eşine veya çocuğuna devrettiğinde, hatta devretmeyerek intifa hakkını bıraktığında, kendisi sadece ücreti olan bir mükellef durumuna gelecektir. Bu durumda gayrimenkul sermaye iradını eşi veya çocuğu adına beyan ederek, ücretini yıllık beyanname dışında tutabilecek ve böylece de artan oranlı tarifenin olumsuz etkisinden kurtulabilecektir.

Öte yandan bu uygulama mal ayrılığı usulüne ilişkin olarak Medenî Kanunda benimsenen hukukî esası kısmen de olsa korumak amacıyla getirilen istisnaların söz konusu olduğu durumlarda, daha az vergi ödenmesine de yol açabilmektedir. Söz gelimi karı-kocadan oluşan bir ailede, kadının serbest meslek kazancı ile evlenmeden önce veya evlilik sırasında miras ya da vasiyet yoluyla iktisap ettiği bir gayrimenkulden sağladığı yıllık beyannameye tabi iradı olsa, kocanın ise yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken hiçbir gelir unsuru bulunmasa (Örneği bir işyerinde ücretli olarak çalışması durumunda), koca aile reisi olarak eşinin serbest meslek kazancını, aile reisi beyanname ile bildirecek gâşni menkul sermaye iradı ise ayrıca kadın tarafından beyan edilecek, böylece kadının geliri ikiye bölünmüş olacaktır. böyle bir durumda da her iki beyanname üzerinden hesaplanan vergi borcunun, dolayısıyla kadının ödeyeceği vergi tutarının, her iki gelir unsurunun kendisi tarafından beyan edilmesi haline nazaran daha düşük olacağı açıktır.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan da anlaşılacağı üzere teori ve uygulama açısından gittikçe değerini kaybeden aile reisi beyanı yönteminin ülkemizde bir sorun olarak ele alınması, günümüzün demokratik anlayışına, bilimsel eğitim ve uygulamalara bağlı olarak yeni bir bakış açısı içinde biçimlendirilmesi gerekmektedir.

O halde hangi yöntem benimsenmelidir?

Eşler arasında mal birliği ve kazanç ortaklığı usulünün geçerli

olması halinde oldukça yerinde ve adil bir uygulama olarak nitelenebilecek birleştirip bölme yönteminin (Splitting) ülkemizde uygulamaya konulması, gerek sosyal yapımıza uydurulmasındaki güçlük, gerekse kanunî rejim olarak mal ayrılığı usulünün benimsenmesi olması dolayısıyla uygun düşmeyecektir.

Düşüncemize göre, aile gelirinin vergilendirilmesinde, eşlerin seçimine bağlı olarak uygulanabilecek ayrı beyan yöntemi (ihtiyarî birleştirme yöntemi) benimsenmesi gereken uygulama olmalıdır. Bu uygulamanın benimsenmesi; hem herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğuna ilişkin Anayasanın 73'ncü maddesinde yer alan "herkes" kavramının amacına uygunluk, hem de Medenî Kanunla uyum açısından yerinde olacaktır. Öte yandan bu yöntemde aile bireylerinin bekâr mükelleflere nazaran daha avantajlı bir konumda bulunmaları söz konusu değilse de; evli çiftlerin bekâr oldukları zamana göre fazla vergi yükü altına girmeleri durumu ortaya çıkmadığından, Anayasanın ailenin korunması ilkesine de en azından ters düşülmemiş olacaktır. Ayrıca bu yöntemin uygulamaya konulması ile aile bireylerinin vergisel açıdan faydalı anlaşmalar yaparak gelirin bölünmesini kolayca gerçekleştirebilecekleri varsayımına karşılık olarak da; daha çok menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında söz konusu olabilecek muvazaalı işlemlerin aile bireylerinin menkul ve gayrimenkul değerlere gerçekten sahip olmaları koşulu aranılarak önlenebileceğini söyleyebiliriz.

Özetle, beyanname sayısında ortaya çıkacak artışını yol açacağı işyükü ve var olan kontrol olanaklarının yetersizliği nedeniyle, sorunlar yaratma olasılığı bulunan bu yöntem, aile reisi beyanı uygulamasının meydana getirdiği sakıncaları büyük ölçüde giderici niteliktedir.

SONUÇ

Günümüz devleti yüklenmiş olduğu görevlerin büyüklüğüne bağlı olarak finansal olanaklara gereksinme duyan bir devlettir. Devletin bu gereksiniminin karşılanması bakımından önemli fonksiyonu bulunan gelir vergisinin, adaletli koşullar içerisinde ödeme gücü bulunan herkesten ödeme güçlerine göre alınması gerekmektedir. Özellikle ülkemizdeki beyan esasına dayalı gelir vergisi uygulamasının gelir unsurlarının toplanmasına ilişkin kurallarının gerek kuruluş ve gerekse içerikleri yönünden yetersizlikleri ve aynı zamanda günün koşulları karşısındaki geçerlilik düzeyleri dolayısıyla adaletsizliklere yol açabildiği görülmektedir.

Bilindiği gibi gelir vergisi sistemimizde verginin uygulanması bakımından temel ilke, mükellefin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratlarını toplaması ve yıllık beyanname ile bildirmesidir. Mükelleflerin ödeme güçlerine ulaşılması bakımından; bazı indirimlerin ve artan oranlı vergi tarifelerinin uygulanmasına olanak veren bu toplama kuralının yararı açıktır. Ancak bir yandan mükellefleri karmaşık vergi işlemlerinden kurtarmak, diğer taraftan idarenin iş yükünü bir ölçüde de olsa azaltarak etkinliğini artırmak gibi nedenlerle ve ayrıca sosyal, ekonomik ve mali politikaların gerekleri dolayısıyla bu kurala bazı istisnalar getirilmiştir.

Kanununun 85,86 ve 87 nci maddelerinde yer alan bu istisnai düzenlemelerle bazı menkul ve gayri menkul sermaye iradisi elde eden mükellefler önemli ölçüde korunmakta ve geliri ticarî, ziraî ve meslek kazançlarıyla ücret unsurlarından meydana gelen mükellefler diğerlerine nazaran daha fazla gelir vergisi ödemektedirler. Özellikle kaynakta vergilendirilen menkul sermaye iratlarının mutlak olarak beyan dışı bırakılmasıyla vergilendirmede hareket noktalarından birini oluşturan ayırma ilkesi de göz ardı edilmiş olmaktadır. Ülkemizde sermayenin oluşumunu sağlamak gerekçesiyle de makul gösterilemeyecek bu uygulamanın yöneldiği kimsele- rin, boyutları değişmekle birlikte genellikle vergi ödeme gücü bulunan mükellefler olduğu, vergi kaybına yol açtığı ve ortaya çıkan finansal açığın yeni yüklerle karşılandığı düşünülür ise, vergi adaleti açısından içerdiği görünüm de açıkça anlaşılmaktadır.

Bunun yanısıra, Türk gelir vergisinde üniter vergilemeden

sapmalar meydana getiren bu düzenlemeler, aynı geliri elde eden mükelleflerin vergi yükünü önemli oranda farklılaştırarak, mükellefleri vergiden kaçınmaya itmektedir. Oysa getirilen düzenlemelerin güdülen amaçlara ulaşabilmesi için ya da bu yönde istenilen düzeyde etkili olabilmesi için vergi kaybını önlemenin büyük önemi vardır. Zira gereği gibi fonksiyon görmesi gerçekleştirilemeyen düzenlemelerin mevcut vergi potansiyelinin değerlendirilmesini sağlaması da beklenemez. Bu açıdan gelir vergisinin üniter karakterine dönülmesini sağlayan, mükelleflerin tercihlerini daha az etkileyen ve vergi yükündeki farklılıkları asgari düzeye indirmeye yönelik değişikliklerin yapılması yerinde olacaktır.

Öte yandan kanunun 93. maddesinde düzenlenen ve gelir unsurlarının toplanmasında özellik arzeden bir uygulama olan aile reisi beyanı esas, gelir vergi sistemimizin kuruluşundan bu yana pek az bir değişiklik ile uygulanmakta olmasına rağmen, tam olarak yerleşmemiş ve benimsenmemiş bir yöntemdir. Vergi ödeme gücünün aile gelirinde görülebileceği görüşünden hareketle, aile birliğinin ekonomik gücünü kavramaya çalışan bu uygulama, gerek anayasal ilkeler gerekse genel kanunlarla kabul edilmiş hukukî esaslar yönünden önemli sakıncalar taşımaktadır. Kuramsal olarak ve uygulama açısından gittikçe değerinden yitiren aile reisi beyanı esasının ülkemizde bir sorun olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Sisteme, de lege feranda eşlerin isteğine bağlı olarak ayrı vergilendirme yöntemi getirilmelidir.

BİBLİYOGRAFYA

- AKDOĞAN**, Abdurrahman: Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından), Ankara 1991 (Vergi İncelenmesi).
- AKDOĞAN**, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, 3. Bası, Ankara 1989 (Maliye).
- AKDOĞAN**, Abdurrahman: Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara 1980 (Vergi Adaleti).
- AKDOĞAN**, Abdurrahman: Gelir Vergisinde Aile Resis Beyanı ve Değerlendirilmesi, Malî Hukuk Dergisi, Y. 1981, S. 67 (Aile Reisi Beyanı).
- AKDOĞAN**, Abdurrahman: Gelir Vergisi Kanuna Göre Gelirin Toplanması ve İsteğe Bağlı (İhtiyari Toplanma), Yeni İş Dünyası Dergisi, S. 55, Mayıs 1984 (Gelirin Toplanması).
- AKDOĞAN**, Abdurrahman/**KIZILOT**, Şükrü/**EYÜPGİLLER**, Saygın: Türk Vergi Sistemi, Ankara 1987.
- AKSOY**, Şerafettin: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2. Baskı, İstanbul 1989.
- ARDA**, Sadık: Gelir Vergisi Kanunu İzahları, Ankara 1949.
- ARIKAN**, Vural: Vergi Sistemimiz Sistemsizliğe Dönüştü mü? Bunu Tartışmaya Açıyorum (2), Vergi Dünyası, S. 101, Ocak 1990.
- ALAYBEK**, Ali: Organik Vergi Reformu, İstanbul 1961.
- BATIREL**, Faruk Ömer/**UÇKUN**, İlhan: Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü, İstanbul 1991.

- BERKEM**, Kemal/**ERTAN**, Avni/**AKDAĞ**, Ömer Fikri: İzahlı İctihatlı Gelir Vergisi Kanunu, Ankara 1967.
- BEYANNAME DÜZENLEME KILAVUZU** (1991): Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 1991 (Kılavuz).
- BOSTANCIOĞLU**, Yaşar: Aile Reisi Beyanı Müessesesi ve Tatbikatta Doğurduğu Meseleler, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu (Yeterlik Etüdü), S. XX-309/117-15, Ankara 1964 (Yayınlanmamıştır).
- BROCHIER**, Hubert/**TABATONİ**, Pierre (Çev. Adnan ERBAŞ): Mali İktisat, İstanbul 1971.
- BULUT**, Mehmet: Gelir Vergisinde Gelirin Yıllık Beyannamede Toplanması ve Üniversite Öğretim Üyelerinin Durumu, Maliye ve Sigorta Yorumları, Y. 2, S. 3, 1 Haziran 1988.
- BULUTOĞLU**, Kenan: Kamu Ekonomisine Giriş, Devletin Ekonomik Bir Kuramı, İstanbul 1988 (Ekonomi).
- BULUTOĞLU**, Kenan: Türk Vergi Sistemi Dersleri, İstanbul 1982 (Dersler).
- BULUTOĞLU**, Kenan: Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, İstanbul 1976 (T. Vergi Sistemi).
- BULUTOĞLU**, Kenan: Vergi Politikası, İstanbul 1962 (Politika).
- CEYHAN**, Burhan: Vergi Muhasebesi Yönünden Gelir, Ankara 1975.
- ÇAĞAN**, Nami: Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982.
- ÇAĞAN**, Nami: Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler, B.N. ESEN'e Armağan, Ankara 1977.
- ÇEÇEN**, Salih: Gelir Toplanması, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı, Vergi Dünyası, S. 79, Mart 1988.

- DANIŞTAY DÖRDÜNCÜ DAİRE KARARLARI:** Birinci Kitap, 1975-1979, Danıştay Yayınları, Ankara 1989.
- DANIŞTAY YEDİNCİ DAİRE KARARLARI:** Birinci Kitap, 1965-1976, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 24, Ankara 1977.
- DİKMEN, M. Orhan:** Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Vergi Teorisi, 4. Baskı, İstanbul 1973 (1973).
- DİKMEN, M. Orhan:** Maliye Dersleri, 1. Kitap, İlaveli 2. Baskı, İstanbul 1964 (1964).
- DİKMEN, Orhan:** Asgari Geçim İndirimi, İstanbul 1956 (Geçim İndirimi).
- ERGİNAY, Akif:** Kamu Maliyesi, 13. Baskı, Ankara 1990 (Maliye).
- ERGİNAY, Akif:** Vergi Hukuku, İlkeler-Vergi Tekniği-Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Ankara 1990 (Vergi).
- ERMİN, İrfan:** Gelir Vergisi Uygulamaları, İhtiyari Toplama ve Beyan, Maliye ve Sigorta Yorumları, Y. 1, S. 5, 1. Nisan 1987.
- EROĞLU, Nurettin:** Açıklamalı İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Ankara 1989.
- GENÇ, Kamer/YAĞMURLU, Tahsin/FALCIOĞLU, Turan:** Mali Yargılama Usul ve Uyuşmazlıklara İlişkin Danıştay Kararları, Ankara 1976.
- GELİR VERGİSİ KANUNU VE İZAHLARI:** T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, No:1, Ankara 1949.
- GÜVEN, Tamer:** Gelirin Toplanması ve Aile Reisi Beyanı Esası, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu(Yeterlik Etüdü), S.XXXVI-10/99-54, İstanbul 1970 (Yayınlanmamıştır).

HALLER, Heinz (Çev. Salih TURHAN): Maliye Politikası, Teorik Esasları ve Temel Prensipleri, 2. Baskı, İstanbul 1985.

HEPER, Fethi: Gelir Vergisi Kanununda Üniter Vergilemeden Sapmalar-Beyan Edilmeyen Gelirler ve İhtiyari Toplama, Damla S.1, Şubat 1988.

HEREKMEN, Aykut: Genel Vergi Kuramı, Ankara 1976.

İŞİK Ekrem : Gelirlerin Toplanması- İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı, Vergi Sorunları, Y.10 , S.1991/1.

İSBİR, Ekrem/**YAĞMURLU**, Tahsin: Gelir, Kurumlar Vergileri Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunlarla İlgili Danıştay Kararları, Ankara 1983.

İZMİT, Zekai: Gelirin Toplanması ve Aile Reisi Beyanı, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu (Yeterlik Etüdü), S. LIX/37-18, İstanbul 1983 (Yayınlanmamıştır) (B. Raporu).

İZMİT, Zekai: Gelir Vergisi Kanununda Beyan Esası ve Gelirin Toplanması Konusunda Yapılan Son Düzenlemeler, Vergi Dünyası, S.55, Mart 1986.

KARABAĞ, O. Nuri: Yabancı Ülkelerdeki Hukukî Durumu ile Mukayeseli Olarak Aile Reisi Beyanı, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler II, İkinci Baskı, Ankara 1986.

KARAGÖZOĞLU, M. Fevzi/**TAMER**, Samet: Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ankara 1976.

KARAMANOĞLU, Şevki: Gelir Vergisi Kanunu'nda Toplama Yapılmayacak Haller, İhtiyari Toplama ve Beyan Esası, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu (Yeterlik Etüdü), S. LXXI-12/56-31, Ankara 1988 (Yayınlanmamıştır).

- KILIÇDAROĞLU**, Kemal: 2772 Sayılı Yasa ile Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Temel Değişiklikler, Vergi Dünyası, Y. 2, S. 18, Şubat 1983.
- KIZILOT**, Şükrü: Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, C. I, Ankara 1989, C. II, Ankara 1989, (Gelir II).
- KIZILOT**, Şükrü: Vergi Uyuşmazlıkları ve Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, Ankara 1983 (Kararlar 1983).
- KIZILOT**, Şükrü: Vergi Uygulaması ile İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, Ankara 1987 (Kararlar 1987).
- KIZILOT**, Şükrü: Vergi Sorunları ile İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar, Ankara 1989 (Kararlar 1989).
- KIZILOT**, Şükrü/**AVCI**, Şükrü: Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, Ankara 1979.
- KİTİŞ**, Nahit: Beyan Esasında Yeni Düzenlemeler, Vergi Dünyası, S. 55, Mart 1986.
- LAUFENBURGER**, Henry (Çev. İ. Hakkı ÜLKEMEN): Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi, C. I, Ankara 1967.
- LAUFENBURGER**, Henry (Çev. İsmail ÖZÜT): Mali İktisat ve Mali Kanunlar, Ankara 1961.
- LAUFENBURGER**, Henry (Çev. Bedî N. FEYZİOĞLU/ Süleyman BARDA): Mukayeseli Maliye, İstanbul 1956 (Maliye).
- MISIRLIOĞLU**, M. Kemal: 2574 Sayılı Yasa ve Ayırma Kuramı, Vergi Dünyası, S. 10, Haziran 1982.
- NADAROĞLU**, Halil: Kamu Maliyesi Teorisi, 6. Baskı, İstanbul 1985.
- NEMLİ**, Arif: Kamu Maliyesine Giriş, İkinci Baskı, İstanbul 1984 (Maliye).

- NEMLİ**, Arif: Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası, İstanbul 1979.
- NEUMARK**, Fritz: Maliyeye Dair Tetkikler, 3. Bası, İstanbul 1950.
- NEUMARK**, Fritz: Genel Ekonomi Teorisi, İstanbul 1948.
- NEUMARK**, Fritz: Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi, Teori-Tarihçe-Pratik, İstanbul 1946 (Gelir Vergisi).
- ÖNER**, Erdoğan: Kamu Maliyesi I, Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri, Ankara 1986.
- ÖRMECİ**, Musa: Gelir Vergisi Beyannamesi Vermek Zorunda Olanlar, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı, Vergi Dünyası, S. 91, Mart 1989.
- ÖZAKTAŞ**, Nursel: ABD'de Federal Gelir Vergisi-Vergi Teşkilâtı-Vergi Uyuşmazlıklarının İdarî ve Kazai Çözüm Yolları, İstanbul 1976.
- ÖZBALCI**, Yılmaz: Gelir vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1988.
- ÖZBALCI**, Yılmaz: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1988.
- ÖZCAN**, Hüseyin: Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, 5. Baskı, Ankara 1980.
- ÖZDEMİR**, Biltekin: Danimarka Vergi Sisteminin Ana Çizgileri, Ankara 1980.
- ÖZER**, İlhan: Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Ankara 1974.
- ÖZKAZANÇ**, H. Hakkı: Gelir Vergisi Üzerine Düşünceler, Maliye Yazıları, Ağustos/Kasım 1987, S. 8-9.
- PEHLİVAN**, Osman: Kamu Maliyesine Giriş, Trabzon 1989.

- SARAÇOĞLU**, Ümit: Yıllık Beyanname Gelirin Toplanması, Aile Reisi Beyanı, Vergi Dünyası, S. 115, Mart 1991.
- SAYÂR**, S. Nihad: Kamu Maliyesi, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, C. 1, 5. Baskı, İstanbul 1975.
- SCHMÖLDERS**, Günter (Çev. Salih TURHAN): Genel Vergi Teorisi, 4. Baskı, İstanbul 1976.
- SÖNMEZ**, Nezihe: Vergi Hukuku, Teorik Yapı-İlkeler ve Gelir Vergisi, İzmir 1986.
- ŞAMLIOĞLU**, Servet: Uygulamalı Gelirin Toplanması ve Doğurduğu Sonuçlar, Vergi Sorunları Dergisi, Y. 1979, S. 2.
- ŞENER**, Orhan: AET ve OECD Ülkelerindeki Reform Eğilimleri Yönünden Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Ankara 1990.
- ŞENVELİ**, Ziya: Alman Gelir Vergisi Mevzuatı ve Tatbikatı, Ankara 1959.
- TANRIVERMİŞ**, Emin: Gelirin Toplanması, Toplama Yapılmayan Haller, İhtiyari Toplama ve Beyan, İhtiyari Toplama Yönünden Eş ve Çocukların Durumu, Aile Reisi Beyanı, Vergi Sorunları, S. 1982/I.
- TEKİR**, Sabri: Vergi Teorisine Giriş, İzmir 1990.
- TIPKE**, Klaus: Steuerrecht, Ein Sisytematischer Grundriss, 9. Auflage, Köln 1983.
- TOSUNER**, Mehmet: 1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi, İzmir 1989.
- TUNCER**, Selâhattin: Vergi Uygulamaları, 5. Baskı, İstanbul 1984.
- TURGAY**, Recep: Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, C.1, 4. Bası, İstanbul 1976, C. 2, 4. Bası, İstanbul 1976 (Gelir II).

- TURGAY**, Recep: Yıllık Vergi Beyannamesi Vermek Zorunda Olanlar ve Olmayanlar, Muhasebe ve Maliye Dergisi, C. 20, S. 235, Mart 1966.
- TURHAN**, Salih: Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul 1987.
- TÜRK VERGİ KANUNLARI GEREKÇELERİ** (Gelir Vergisi Kanunu): T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara 1987.
- TÜRKER**, Masum: Gelirin Toplanması İhtiyari Toplama ve Beyan Esası, Mali Sorunlara Çözüm, Y. 2, S. 3, Mart 1986.
- UÇKUN**, İlhan: Türkiye'de Vergi Politikası Meseleleri, İstanbul 1969.
- UĞUR**, Necati: Yıllık Beyannamede Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı, Maliye ve Sigorta Yorumları, Y. 2, S. 28, 15.3.1988.
- ULUATAM**, Özhan: Kamu Maliyesi, 4. Baskı, Ankara 1991.
- ULUDAĞ**, Ramazan: Gelirin Beyanına İlişkin Temel Hükümler, Maliye ve Sigorta Yorumları, Y. 3, S. 72, 15 Ocak 1990.
- USLU**, Yakup: Aile Reisi Beyanının Eleştirisi, Maliye Dergisi, S. 47, Eylül-Ekim 1980.
- UYSAL**, Ali/ **EROĞLU**, Nurettin: Açıklamalı, İçtihatlı Gelir Vergisi Kanunu, 3. Baskı, İstanbul 1991.
- VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORLARI**: C. I- İstanbul 1969.

YALÇIN, Alaattin: Gelir Vergisi Kanunumuza Göre Beyan Esası, Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama, Zararların Mahsubu, Safi Gelirden Yapılan İndirimler, Aile Reisi Beyanı, Yıllık Beyanname ve Münferit Beyanname Konusundaki Yasal Hükümler ve Açıklamalar, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu (Yeterlilik Etüdü), S. LXIV/34-15, Ankara 1985 (Yayınlanmamıştır).

ZEVKLİLER, Aydın: Kişiler Hukuku Gerçek Kişiler, Ankara 1981.