

4783 SAYILI KANUN İLE GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DÜZENLEMELER ve BU DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Azmi DEMİRCİ
Baş Hesap Uzmanı

Giriş:

Kamuoyu'na “*vergi reformu*” olarak sunulan ve “*vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sisteme basitlik ve açıklık getirilmesi, vergi adaletinin sağlanması ve sistemin ekonomimizle uyumlu hale getirilmesi*”¹ ile gerekçelendirilen 4369 sayılı Kanun'un² en çok tartışılan (bir anlamda da en çok eleştirilen) düzenlemeleri “*mali milat*” ve “*nereden buldun*” olarak adlandırılan Gelir Vergisi Kanunu'na yönelik olarak yapılan değişiklikler olmuştur. Ancak, belirtilen eleştirilerin ağırlık noktasını, mesleki ve bilimsel çevrelerin yönelttiği, bu düzenlemelerin gerçekte kendisine yüklenen anlam ve amaçları yerine getirebilecek düzeyde teknik yeterliliğe sahip olup olmadığı değil, bu düzenlemelerin ekonomide yaratacağı “*ürküntü ve tedirginlikleri*” önemseyen ya da vurgulayan yaklaşımlar oluşturmıştır. Bu yapı içerisinde, anılan Kanun'un belirtilen konuya ilişkin düzenlemeleri esas olarak 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe girmekle birlikte, aynı yıl içerisinde yaşanan olumsuz gelişmeler nedeniyle “*günün ekonomik ve sosyal koşulları ile bu koşullara bağlı olarak Kamuoyu'ndan gelen tepkiler*” gerekçe gösterilerek, hiç uygulanmadan, 4444 sayılı Kanun'la³ 1999-2002 yılları için (31.12.2002 tarihine kadar) ertelenmiş ve Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 56 ncı madde eklenerek gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesinde 4369 sayılı Kanun öncesine dönülmüştür.

¹ Bir Vergi Reformunun Anatomisi, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara 1998, İlk söz

² 29.07.1998 tarih ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yukarıda belirtilen erteleme nedeniyle, herhangi bir yasal düzenleme yapılmadığı takdirde 1.1.2003 tarihinde yeniden yürürlüğe girecek olan 4369 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinin kaldırılması amacıyla önce 4775 sayılı Kanun hazırlanmış; ancak bu Kanun Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasa'nın 89 uncu maddesine göre, yeniden görüşülmek üzere TBMM'ne geri gönderilmiştir. TBMM tarafından yapılan görüşmeler sonucunda, iade olunan yasal düzenlemelerden sadece yürürlük maddesi değiştirilmiş ve diğer maddeler aynen kabul edilmek suretiyle 7.1.2003 tarihinde 4783 sayılı Kanun⁴ kabul edilmiştir.

4783 sayılı Kanun "*Gelir Vergisi, Vergi Usul Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 4306 Sayılı Kanun, 4481 Sayılı Kanun ve 4562 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*" başlığını taşımakla birlikte; esas olarak 4369 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin tanımı ve unsurları konusunda yapılan ve Kamuoyu'nda da "*mali milat ve nereden buldun*" şeklinde bilinen yasal düzenlemelerin yürürlüğe girmemesini ve eski uygulamaya dönüşü sağladığından izleyen bölümlerde esas olarak bu konuya yönelik açıklama ve değerlendirmeler yapılacak, ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan diğer düzenlemelere de kısaca değinilecektir.

1. 4783 Sayılı Kanun İle Gelir Vergisi Kanunu'nda Yapılan Düzenlemeler:

Çalışmamızın girişinde de değindiğimiz üzere, 4369 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemelerin temel iddiası "*vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sisteme basitlik ve açıklık getirilmesi, vergi adaletinin sağlanması ve sistemin ekonomimize uyumlu hale getirilmesi*" idi. Bu amaca yönelik olarak da, Gelir Vergisi Kanunu'nun 1, 2, 80, 81 ve 82 nci maddelerinde değişiklik yapılmış; gelirin tanımı ve kavranmasında "*kaynak*" yaklaşımı terkedilerek "*net artış*" yaklaşımı benimsenmiş ve gelir, "*bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı*" olarak tanımlandıktan ve gelirin unsurları olarak ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları ile menkul sermaye iratları sayıldıktan sonra, kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratların da gelir unsuru olduğu ve Kanunun 2 nci maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen gelirlerin, kaynağı ne olursa olsun "*diğer kazanç ve irat*" olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

4369 sayılı Kanun'la yapılan bu düzenlemeler konusunda, "*bu düzenlemelerle kişilerin satın alma gücünü artıran her türlü değer akımlarının vergiye tabi gelire dahil olduğu, bu tanımlama ile ekonomik gelişmelere bağlı olarak yeni gelir unsurlarının ortaya çıkması halinde bunların kendiliğinden verginin konusuna gireceği, vergi tabanının genişletildiği ve uygulamada zorluk yaratacak olanların haricindeki bütün gelir unsurlarının vergi kapsamına alındığı*" şeklinde açıklamalar yapılmıştır.⁵

Ancak, yukarıda da belirttiğimiz üzere, ekonomik konjonktür gerekçe gösterilerek hazırlanan 4444 sayılı Kanun'la, 4369 sayılı Kanun'un getirdiği bu düzenlemeler uygulanmadan 31.12.2002 tarihine kadar ertelenmiş; Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 56 ncı madde hükmüyle de 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde 4369 sayılı Kanun öncesindeki düzenlemeler geçerli hale getirilmiştir.

⁴ 09.01.2003 tarih ve 24988 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ A.g.e. sy.155-156

4783 sayılı Kanun’la yapılan ve 1.1.2003 tarihinden itibaren geçerli olan konuya ilişkin düzenlemeler; hiç bir düzenleme yapılmadığı takdirde 1.1.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan 4369 sayılı Kanun’un ilgili hükümlerinin yürürlükten kaldırılması ve 4444 sayılı Kanun’la 1999-2002 yılları için yapılan geçici düzenlemelerin (birkaç değişiklik haricinde) kalıcı hale getirilmesinden ibaret bulunmaktadır.

4783 sayılı Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılan düzenlemelerin neler olduğunu belirtmeden önce, bu düzenlemelerin daha iyi anlaşılmasını sağlamak bakımından, Kanun’un genel gerekçesine bakmakta fayda bulunmaktadır. Yapılan bu düzenlemelerin temel nedenleri 4775 sayılı Kanun’un genel gerekçesinde “....*Vergi politikası ülkenin ekonomik politikasının önemli bir parçasıdır. Vergiler bir amaç değil araçtır ve bu aracın ülkenin ekonomi politikasıyla uyumlu, ekonomik hayatı olumsuz yönde etkilemeyen bir şekilde kullanılması gerekir. 1998 yılında yasalaşmasına rağmen bu güne kadar ekonomik gerekçelerle uygulama imkanı bulunmayan ve uygulanması da uygun görülmeyen gelirin tanımıyla ilgili düzenlemeler; ekonomiye olan olumsuz etkileri, kamuoyunda düzenlemeye olan güvensizlik ve düzenlemeden beklenen olumlu sonuçların alınmasında bu düzenlemenin beklenen etkiyi sağlayamayacağı konusunda varılan genel anlayış nedenleriyle değiştirilmekte ve daha sağlıklı bir vergi sistemi oluşturulmaktadır.*” şeklinde açıklanmıştır.

4783 sayılı Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılan düzenlemeler aşağıda kısaca açıklandıktan sonra, izleyen bölümde bu değişikliklerin değerlendirmesi yapılmıştır.

1.1. Gelirin Tanımı Değiştirilmiş, Gelir Unsurları Yeniden Tanımlanmıştır:

4783 sayılı Kanun’un 1 inci maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu’nun, 4369 sayılı Kanun’la “*Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” şeklinde düzenlenen 1 inci maddesi “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” şeklinde değiştirilmiştir.

Bu düzenleme, 4369 sayılı Kanun öncesinde Gelir Vergisi Kanunu’nda var olan ve 4444 sayılı Kanun’la 1999-2002 yılları gelirleri bakımından da geçerli kılınan ve “*kaynak teorisi*”ni esas alan gelir tanımına dayanmaktadır. Belirtilen düzenleme ile 4369 sayılı Kanun öncesindeki gelir tanımına geri dönmekte ve kanunen tanımlanmayan ve/veya belirtilmeyen ekonomik anlamdaki gelir unsurları, herhangi bir harcama veya tasarrufa konu edilse dahi gelir vergisinin mevzuu dışına çıkarılmaktadır. Bu düzenleme ile vergiye tabi gelirin tanımı daraltılmış olsa da, esasen herhangi bir yasal düzenlemede bulunması beklenen “*belirlilik*” ölçütü öne alınmış ve hangi gelirlerin vergiye tabi olduğu kanunen sayılarak belirtilmiş olmaktadır.

Yapılan bu düzenlemeye bağlı olarak, 4783 sayılı Kanun’un 2 nci maddesiyle, yine Gelir Vergisi Kanunu’nun 2 nci maddesinde 4369 sayılı Kanun’la yapılan “*kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar*” ın gelir unsuru olarak sayılmasına ilişkin düzenleme de değiştirilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 2 nci maddesinin 4783 sayılı Kanun’la değişen şekli aşağıdaki gibidir:

“*Madde 2.- Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır;*

1. Ticari kazançlar,

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

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

Belirtilen bu değişiklik de aynen 1 nci maddede olduğu gibi, tamamen 4369 sayılı Kanun öncesinde geçerli olan ve 4444 sayılı Kanun’la da 1999-2002 yılları için geçerli kılınan hükümlere dönüş anlamını taşımakta ve herhangi bir yenilik içermemektedir.

Diğer yandan, yukarıda belirtilen düzenlemeler sonucunda vergiye tabi gelirin belirlenmesinde “*kaynak teorisi*”nin esas alınmasına paralel olarak, Vergi Usul Kanunu’nun 30 uncu maddesinin 2 nci fıkrasına 4008 sayılı Kanun’la eklenen ve merkezi denetim elemanlarının harcama ve tasarruflardan hareketle kazanç tespiti yapabilecekleri öngörüsüne dayanan 7 nci bent hükmü de 4738 sayılı Kanun’un 9 uncu maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

1.2.Değer Artış Kazançları ve Arızı Kazançların Tanımı ve Tespit Usulü Yeniden Düzenlenmiştir:

4783 sayılı Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’nun 1 ve 2 nci maddeleri değiştirilmek suretiyle gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları “*kaynak teorisi*”ne uygun bir şekilde belirlendikten sonra; Gelir Vergisi Kanunu’nun 80, 81 ve 82 nci maddeleri değiştirilerek, 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan (mülga) mükerrer 80 ve mükerrer 81 inci maddeleri ise yeniden düzenlenerek Gelir Vergisi Kanunu’nun 2 nci maddesinde gelir unsurları arasında sayılan “*diğer kazanç ve iratlar*”a ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler, birkaç nokta dışında esas itibarıyla Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 56 ncı madde hükümlerinin kalıcı hale getirilmesi ve dolayısıyla 4369 sayılı Kanun öncesine dönüş yapılması anlamını taşımaktadır.

Kanun’un 3 üncü maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu’nun 80 inci maddesi değiştirilerek;

“Aşağıda yazılı olup geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tabi gelire tabi gelirdir:

1. Değer artışı kazançları,

2. *Arızı kazançlar.*” hükmü getirilmiş ve izleyen maddelerde değer artış kazançları ve arızı kazançların tanımı, tespit usulleri ile istisnalarına yer verilmiştir.

1.2.1. Değer Artış Kazançlarının Tanımı, İstisnaları ve Tespiti:

4723 sayılı Kanun’un 4 üncü maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu’nun yürürlükten kaldırılan mükerrer 80 inci maddesi yeniden düzenlenerek, vergiye tabi değer artış kazançları aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

“Mükerrer Madde 80.- Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

1. İvasız olarak iktisap edilenler ile üç ay süreyle elde tutulan ve Türkiye’de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

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

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

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

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

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

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının on milyar liralık kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

Faaliyetine devam eden ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dahil amortismanı tabi iktisadi kıymetlerle birinci fıkra yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticari kazanç sayılır ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.”

Yukarıda yer alan madde metninden görüleceği üzere, 4738 sayılı Kanun’la yeniden düzenlenen Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 80 inci maddesindeki hükümler, birkaç değişiklik dışında, esas itibarıyla 4444 sayılı Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen ve 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanan geçici 56 ncı maddenin ve dolayısıyla 4369 sayılı Kanun’la yürürlükten kaldırılan mükerrer 80 inci maddenin tekrarıdır. Maddenin 1 inci fıkrasının 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı bentleri ile 2 ve 4 üncü fıkraları geçici 56 ncı maddedeki hükümlerin aynen tekrar edilmesi şeklinde düzenlenmiş, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançlarının hükme bağlandığı 1 inci fıkranın 1 inci bendi ile istisna haddinin şekli ve tutarının belirlendiği 3 üncü fıkra hükmünde ise yeni

düzenlemeler yapılmıştır. Bu madde ile getirilen yenilikleri aşağıdaki şekilde sıralamak olanaklıdır.

a. Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 56/D-1 maddesi hükmüne göre;

- ivazsız olarak iktisap edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
- herhangi bir menkul kıymet borsasına kayıtlı olup olmadığına bakılmaksızın hisse senetlerinin iktisap tarihinden üç ay sonra elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile ,
- menkul kıymet yatırım fonları katılma belgelerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar hariç olmak üzere, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak vergiye tabi bulunmaktaydı.

4783 sayılı Kanun'la getirilen düzenlemede ise, ivazsız olarak iktisap edilen bütün menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar yine vergileme dışında tutulmakla birlikte; hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmemesi için, hisse senetlerinin iktisap tarihinden başlayarak üç ay ve daha fazla süreyle elde tutulmuş olması şartının yanı sıra, bu hisse senetlerinin Türkiye'de kurulu menkul kıymetler borsasında (İMKB) işlem görmüş olması şartı da hükme bağlanmıştır. Buna göre, İMKB'de işlem gören, ancak üç aydan daha kısa süre elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile üç ay veya daha uzun süre elde tutulmakla birlikte İMKB'de işlem görmeyen hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar vergilendirilecektir. Yine bu düzenlemede herhangi bir istisna bulunmaması sebebiyle, menkul kıymet yatırım fonları katılma belgelerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar da değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.

b. Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 56 ncı maddesinin D bölümünün 2 nci fıkrasında maddede yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançlarının her birinin 3.500.000.000 lirayı aşan kısmının vergiye tabi olacağı hükme bağlanmışken, 4738 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında yapılan düzenlemede bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının on milyar liralık kısmının gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilerek, değer artış kazançlarının tamamı için yıllık on milyar liralık tutar vergi dışında tutulmuştur. Yani, maddede 6 bent halinde sayılan değer artış kazançlarından sadece birisini elde eden bir mükellef ile birden fazlasını elde eden bir mükellef aynı tutarda (on milyar liralık) istisnadan faydalanabilecektir.

Ayrıca, 4738 sayılı Kanun'un 5 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu maddede vergilendirilmeyecek değer artış kazançları hükme bağlanmıştır.

“Madde 81.- Aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

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

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

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

Yukarıda yer alan düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu’nun 4369 sayılı Kanun’la değiştirilen 81 inci maddesi ve yine Gelir Vergisi Kanunu’na 4444 sayılı Kanun’la eklenen geçici 56 ncı maddenin F bölümü ile aynıdır ve herhangi bir değişiklik ya da yenilik içermemektedir.

Diğer yandan, 4738 sayılı Kanun’un 6 ncı maddesiyle yeniden düzenlenen Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 81 inci maddesinde, değer artışında safi kazancın ne şekilde tespit edileceği hükme bağlanmış olup, yapılan düzenleme aynen şu şekildedir:

“Mükerrer Madde 81.- Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur.

Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

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

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

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

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

mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticari kazancın hesabında dikkate alınır.

Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.

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

Gelir unsurları arasında sayılan “*değer artış kazançları*”nda, vergilendirilecek safi kazancın ne şekilde belirleneceğini hükme bağlayan yukarıdaki düzenleme esas olarak Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 56 ncı maddesinin “*safi değer artışı*” başlığını taşıyan F bölümünün tekrarı niteliğinde olsa da; bu düzenlemeden birkaç nokta itibariyle ayrılmaktadır. Bu farklılıklar aşağıdaki gibidir:

a. Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 56/F-3 maddesinde menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde, iktisap tarihindeki rayiç bedelin iktisap bedeli olarak kabul edileceği hükme bağlanmışken; 4738 sayılı Kanun’la düzenlenen mükerrer 81/ 5 inci maddede iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde Vergi Usul Kanunu’nun 266 ncı maddesinde yazılı itibari değerin iktisap bedeli olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

b. Yine Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 56/F-3 maddesinde, aynı yıl içerisinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılması halinde, bunların kazancının birlikte hesaplanacağı, alım satımın birinden doğan zararın, diğerinin karından mahsup edileceği belirtilmiş olmasına rağmen; 4738 sayılı Kanun’la yeniden düzenlenen mükerrer 81 inci maddede bu hüküm korunmamış ve bu konuda herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Bu şekildeki bir düzenleme ise, belirtilen konuda tereddütlerin oluşmasına sebebiyet verdiği için, Maliye Bakanlığı tarafından yapılan bir açıklamaya ⁶ konu edilmiş ve yapılan açıklamada;

“....Bir yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım satım işlemi yapılması halinde, bu işlemlerden elde edilen kar veya zarar tutarları birlikte değerlendirilecektir. Dolayısıyla işlemin aynı yıl içinde yapılması koşuluyla bir işlem nedeniyle doğan zararın, diğer işlemler dolayısıyla elde edilen kardan mahsubu mümkün bulunmaktadır. 1.1.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren düzenlemede, gerek değiştirilmeden önceki 82 nci maddede gerekse geçici 56 nci maddede yer alan menkul kıymet alım satımında zarar mahsubuna yönelik hükme yer verilmemesi uygulamada bir değişiklik yaratmamaktadır.

⁶ www.gelirler.gov.tr , 21.01.2003 tarihli Basın Bülteni

Ancak, diğer kazanç ve irat grupları içerisinde doğacak zararların diğer gelir kaynaklarından doğacak karlara mahsubu Gelir Vergisi Kanunu'nun 88 inci madde hükmü uyarınca mümkün değildir.....” şeklinde değerlendirme yapılmıştır.

c. Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 56/F maddesinde menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara münhasır olmak üzere, iktisap bedelinin TEFE artış oranında artırılması veya elde edilen gelirden 76 ncı maddedeki indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın düşülmesi suretiyle alternatif kazanç tespit yöntemleri hükme bağlanmış olmasına karşın; yeniden düzenlenen mükerrer 81 nci maddede bu olanak korunmamış ve bütün mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere, Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edileceği belirtilmiştir.

1.2.2. Arızı Kazançların Tanımı, Tespiti ve İstisnaları:

4783 sayılı Kanun'un 7 nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 82 nci maddesi başlığıyla birlikte değiştirilerek, vergiye tabi arızı kazançların nelerden oluştuğu, arızı kazançların safi tutarının nasıl tespit edileceği ve bu kazanç unsuruna sağlanan istisna tutarı hükme bağlanmıştır. Madde aynen aşağıdaki şekildedir:

“Arızı kazançlar

Madde 82.- Vergiye tabi arızı kazançlar şunlardır:

1. Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.

2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat.

3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil).

4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat.

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil).

6. Dar mükellefiyete tabi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının on milyar liralık kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

Bu maddede geçen "hasılat" deyimini alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade eder.

Arızı kazançların safi miktarı aşağıdaki şekilde tespit olunur:

1. Bu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yazılı işlerde satış bedelinden maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilir.

2. Bu maddenin birinci fıkrasının (2), (3), (4) ve (5) numaralı bentlerinde yazılı işlerde elde edilen hasılatтан tevşik edilmek kaydıyla yapılan giderler indirilir.

3. Bu maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yazılı işlerde, 45 inci madde hükümleri uygulanır."

Yukarıda yer alan madde, arızı kazançlara sağlanan istisna tutarı ve bu istisnanın uygulanma şekli dışında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun'la değiştirilen 82 nci maddesi ve 4444 sayılı Kanun'la düzenlenen geçici 56/G maddesi ile aynı hükümleri taşımakta, tanım ve vergileme tekniğı bakımından herhangi bir değışiklik ve yenilik içermemektedir. Maddenin getirdiğı tek farklılık, 1, 2, 3 ve 4 ncü bentlerde yazılı kazançlar toplamının on milyar liralık kısmının vergiden müstesna tutulmasıdır. Diğer bir deyişle, bir takvim yılı içerisinde sözkonusu bentlerde hükme bağlanan kazançların toplamına on milyar liralık istisna bir defa uygulanacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 56/G maddesinde yer alan ve 1999-2002 yılı gelirlerine uygulanan düzenlemede ise, anılan kazanç unsurlarının her biri için ayrı olmak üzere, 3.500.000.000. liralık bir istisna öngörülmekteydi.

1.3.Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Bazı Düzenlemeler Yeni Düzenlemeye Uyumlu Hale Getirilmeye Çalışılmış; Bazı İstisna ve Kolaylıklar İçeren Maddelerin Uygulama Süresi Uzatılmıştır:

4738 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin tanımı ve unsurları bakımından yapılan düzenlemeler esas olarak 4444 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemelerin 1.1.2003 tarihinden itibaren de geçerli kılınması ve dolayısıyla 4369 sayılı Kanun öncesine dönüş anlamını taşımakla birlikte, yine bu Kanun'un 8 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 46 ncı maddesinde yer alan düzenlemeler yeni düzenlemeyle uyumlu hale getirilmeye çalışılmış; Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 55 ve geçici 59 uncu maddelerinde yer alan hükümlerin de uygulama süresi uzatılmıştır.

Bu konuda yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

"MADDE 8.- 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

1. Geçici 46 ncı maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan "beş yıldan fazla" ve "beş yıllık süre" ibareleri sırasıyla "dört yıldan fazla" ve "dört yıllık süre", (2) numaralı fıkrasında yer alan "2003 yılı" ibaresi "2002 yılı",

2. Geçici 55 inci maddesinde yer alan "1.1.1999 - 31.12.2002 tarihleri arasında" ibaresi "1.1.1999 - 31.12.2003 tarihleri arasında",

3. Geçici 59 uncu maddesinde yer alan "31.12.2004 tarihine kadar," "26.7.2001 - 31.12.2002 tarihleri arasında" ve "80 inci" ibareleri sırasıyla "31.12.2005 tarihine kadar," "26.7.2001 - 31.12.2003 tarihleri arasında" ve "mükerrer 80 inci",

şeklinde değiştirilmiştir."

Yukarıda yer alan madde metninden görüleceği üzere;

a. Maddenin 1 inci bendi ile, daha önce 4369 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 46 ncı maddenin birinci fıkrasında yer alan "beş yıllık" süre, yeniden düzenlenen mükerrer 80 inci maddenin 1inci fıkrasının 6 nci bendiyle yapılan düzenlemedeki "dört yıllık" süre ile uyumlu hale getirilmeye çalışılmış ve ayrıca geçici 46 ncı maddenin ikinci fıkrasında yer alan ve tamamen "net artış teorisi"ne uygun bir yaklaşımla gelirin tespit edilmesiyle ilgili olduğu için, yeni düzenlemede bulunmasına gerek kalmayan "2003 yılı" şeklindeki belirleme "2002 yılı" şeklinde değiştirilerek, hükmün 1.1.2003 tarihinden sonra uygulanması engellenmiştir.

b. 8 inci maddenin 2 nci bendi ile yapılan düzenleme ise, Gelir Vergisi Kanunu'na 4444 sayılı Kanun'la eklenen ve 1999-2002 yılları gelirleri için uygulanan geçici 55 nci madde hükmünün 2003 yılında da uygulanmasını sağlamak amacıyla yapılmıştır. Bu düzenlemeyle, 2003 yılında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları, kar zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları, özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları ve repo gelirleri ile menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları (ticari işletmeye dahil olan bu türden gelirler hariç) için beyanname verilmemesi, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmemesi sağlanmıştır.

c. Ayrıca maddenin 3 üncü bendiyle yapılan düzenlemeyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 59 uncu maddesinde yer alan "31.12.2004 tarihine kadar" ibaresi "31.12.2005 tarihine kadar" şeklinde; "26.7.2001 - 31.12.2002 tarihleri arasında" ibaresi ise "26.7.2001 - 31.12.2003 tarihleri arasında" şeklinde değiştirilmek suretiyle; devlet tahvili ve hazine bonolarının faiz gelirleri ve alım satım kazançlarının belli bir tutarı aşan kısmına uygulanan istisna (2003 yılı için uygulanacak istisna tutarı 121.794.000.000 liradır) hem 26.7.2001 - 31.12.2002 tarihleri arasında ihraç edilenler için, hem de 2003 yılında ihraç edilecekler için 2005 yılı sonuna kadar uzatılmıştır. İstisna kapsamına giren bu kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazanç ve iratlar beyannameye dahil edilmeyecektir.

2. 4783 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nda Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi:

Başta vergi tabanının genişletilmesi ve kayıt dışı ekonominin kayda alınması olmak üzere, vergi sistemine basitlik ve açıklık getirilmesi, sistemin ekonomik gelişmelere ve ekonomik yapıya uyumlu hale getirilmesi şeklindeki mülahazalarla hazırlanan 4369 sayılı Kanun, toplumun geniş bir kesiminde destek bulmasına karşın; uygulanma sürecinde (özellikle 1999 yılının ilk 6 ayında), yeterince belirlilik taşınamaması nedeniyle ekonomide tedirginlik yaratan bir yapı arz ettiği şeklindeki eleştirilere maruz kalmış, vergi tekniği açısından taşıdığı

eksiklikler nedeniyle de kayıt dışı ekonominin kayda alınması ve vergi tabanını genişletilmesi bir yana, “uygulamada zorluk yaratan” gelir unsurlarının kavranması yönünde dahi herhangi bir gelişme sağlayamamıştır. Bu olumsuz gelişmenin temel sebepleri arasında kişilerin sahip olduğu servet unsurlarının ve tüketim harcamalarının tespit ve izlenmesini sağlayacak yapıların (nakit denetiminin sağlanması, vergi kimlik numarası, vergi istihbarat veri tabanı gibi) etkin ve zamanında oluşturulmaması da bulunmaktadır. Ancak, 4369 sayılı Kanun’la yapılan düzenlemelerin uygulanmasına devam edilmesi halinde başarı şansını göstermek bakımından, sadece bir kaç teknik eksikliğin vurgulanması yeterli olacaktır:

-Kayıt dışı ekonominin kayda alınması ve vergi tabanının genişletilmesi şeklinde iddiası bulunan bu düzenlemeler yapılırken, “defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler olarak” tanımlanan⁷ vergi incelemesine tabi olanlarla ilgili düzenleme hiçbir şekilde değiştirilmemiş ve aynen korunmuştur. Yani geliri geniş anlamıyla “bir kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı” olarak tanımlayan bu düzenleme; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak şeklinde tanımlanan⁸ vergi incelemesinin, sadece defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler nezdinde yapılacağı şeklindeki dar düzenlemeyi muhafaza etmiştir. Bu durum 4369 sayılı Kanun’un, defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyeti bulunmadığı için vergi incelemesinin kapsamında bulunmayan, ancak tanım gereği de gelirini beyan etmek durumunda olan yükümlülerin bu gelirlerini beyan etmediği takdirde nasıl ve hangi yöntemle belirleneceği konusunda yetersiz kaldığını göstermektedir.

-Yine 4369 sayılı Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’nun 80 inci maddesinde ve Vergi Usul Kanunu’nun 30/7 nci maddesinde yapılan değişikliklere göre, harcama ve tasarruflara dayanak teşkil etmekle birlikte vergisi ödenmediği tespit edilen kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit edilememesi halinde ; bu gelir unsurları tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri sayılarak vergilendirilecekti. Bu düzenlemelerde, Vergi Usul Kanunu’nun 114 üncü maddesinde hükme bağlanan 5 yıllık tarh zamanaşımını dikkate alınmamış ve tespit edilen harcama ve tasarruflar vergilendirilmemiş “diğer kazanç ve irat” sayılarak, bu harcama ve tasarrufların gelirin diğer unsurlarına dayanıp dayanmadığı konusunda ispat olanağı sağlanmamıştır.

-Ayrıca 4369 sayılı Kanun’la yapılan düzenlemelerde “kişinin ödeme gücüne göre vergilendirilmesinin hedeflendiği” vurgulamasına rağmen, özellikle emek gelirlerinde enflasyonun etkilerini giderecek hükümlere yer verilmemiş; gelirin geniş tanımlanması nedeniyle bütün gelir sahipleri bakımından öztüketim de verginin kapsamına alınmıştır.

Yukarıda verilen örnekler, “geliri geniş anlamıyla kavrayıp kişilerin ödeme gücüne vergilendirilmesini sağlama açısından vergi adaletine daha uygun bir yaklaşım olan net artış teorisi” çerçevesinde hazırlandığı belirtilen ve hazırlandığı koşullar itibarıyla toplumsal destek bulan 4369 sayılı Kanun’nun esas tartışılması gereken boyutunun, vergileme tekniğiyle ilgili getirdiği düzenlemeler olması gerektiğini ortaya koymaktadır.

⁷ Vergi Usul Kanunu’nun 137 inci maddesi

⁸ Vergi Usul Kanunu’nun 135 inci maddesi

Ancak, 4369 sayılı Kanun'un getirdiği düzenlemelerin uygulamaya başlandığı dönemde ortaya çıkan olumsuz ekonomik koşullar, bu düzenlemelerin teknik boyutunun tartışılması yerine, bu düzenlemelerin hazırlanma gerekçelerinden olan “*sistemin ekonomik gelişmelere ve ekonomik yapıya uyumu*” üzerinde yoğunlaşmış ve belirtilen tartışmaların sonucunda da 4444 sayılı Kanun hazırlanarak getirilen düzenlemelerin 1999-2002 yılları gelirleri için uygulanmaması, bu yıllar için eski düzenlemelerin geçerli kılınması sağlanmıştır.

Çalışmamızın ilgili bölümlerinde vurgulandığı üzere, 4783 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemeler de aynen 4444 sayılı Kanun'la geçici olarak yapılan düzenlemelerde olduğu gibi herhangi bir yenilik ya da değişiklik içermemekte, Kamuoyu'nda “*mali milat ve nereden buldun*” şeklinde bilinen ancak hiçbir şekilde uygulanamayan düzenlemeleri kaldırarak, sistemin 4369 sayılı Kanun öncesi yapıya kesin dönüşünü sağlamaktadır. Yani 4783 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemeler, 4369 sayılı Kanun'un getirdiği düzenlemelerin eksik ya da yanlış görülen kısımlarının düzeltilmesi şeklinde değil, bu düzenlemelerin ekonomik gelişmelere ve ekonomik yapıya uyumlu olmadığı gerekçesine dayanarak, sistemin bütünsel olarak “*net artış teorisi*”nden “*kaynak teorisi*”ne geri dönmesini sağlamıştır.

Ancak, bu yaklaşım doğrultusunda 4783 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nda değişiklikler yapılırken, 4369 sayılı Kanun öncesindeki düzenlemelerin yapıldığı tarihten bu yana geçen süreç ihmal edilmiş, eski düzenlemelerde yer alan bazı eksiklik ve hatalar giderilmek yerine tekrar edilmiş ve ayrıca uygulamada uyuşmazlıklara sebebiyet verecek bazı düzenlemeler yapılmıştır. Şöyle ki;

a. 4783 sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerle, gelir vergisi sisteminde 4369 sayılı Kanun öncesinde geçerli olan ve çoğunluğu 2361 sayılı Kanun'la⁹ yapılmış düzenlemelere dönülürken (örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun 80, mükerrer 80, 81 ve 82 nci maddeleri), aradan geçen 20 yılı aşan süredeki ekonomik ve toplumsal gelişmeler ihmal edilmiş ve bunun sonucunda da, gelirin tanımında “*kaynak teorisi*” esas alınsa da, yeni bir gelir sedülü belirlenmediği ve tanımlanan sedüllere giren gelir unsurlarının kapsamı da genişletilemediği için bazı gelirler vergilemenin dışında kalmıştır. Örneğin mükerrer 80 inci madde yeniden düzenlenirken, bu maddenin 2 nci bendinde geçici 56 ncı madde ve mülga mükerrer 80 inci maddede yer alan hüküm aynen tekrar edildiğinden, değer artış kazancına konu olacak haklar eski düzenlemeyle sınırlı tutulmuş ve bu suretle günümüz koşullarında satış ya da devrine sıklıkla rastlanan bazı hakların (örneğin rüçhan hakları) elden çıkarılmasından sağlanan kazançları vergilendirme olanağı yaratılamamıştır.

b. 4738 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılırken eski düzenlemelerde yer alan eksiklik ve yanlışlıkların giderilmesi yönünde özen gösterilmemiştir. Örneğin, vergi uygulamasında “*maliyet bedeli ve iktisap bedeli*” kavramları birbirinden farklı anlamlar taşımasına rağmen, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 56/F maddesinde değer artış kazancına konu olabilecek mal ve haklar bakımından “*maliyet bedeli ve iktisap bedeli*” kavramları birbirinin yerine olarak kullanılmış, bu hata yeni düzenlemeye de (mükerrer 81 nci madde) taşınmıştır. Yine aynı şekilde, eski düzenlemede ve yeni düzenlemede dar mükellef gerçek kişilerin münferit beyanname ile beyan edilecek kazanç ve iratları yanında, faaliyetleri sonucu ortaya çıkan zararlarının da bulunması halinde, bu zararların ne şekilde mahsup

⁹ 27.12.1980 tarih ve 17302 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

edileceğine (ya da mahsup edilip edilmeyeceğine) yönelik olarak herhangi bir düzenleme bulunmamakta ve bu eksiklik devam etmektedir.

c. Diğer yandan, 4738 sayılı Kanun'un 8 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 46/1 maddesinde yer alan *"beş yıllık"* süre, yeniden düzenlenen mükerrer 80 inci maddenin 1inci fıkrasının 6 ncı bendiyle yapılan düzenlemedeki *"4 yıllık"* uyumlu hale getirilse de; başlıbaşına geçici 46/1 madde hükmünün uygulamada bırakılması önemli bir yanlışlıktır. Zira, geçici 46/1 madde hükümleri esasen 4369 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeler yürürlükte olduğu taktirde anlam kazanacak hükümlerdir. Ayrıca, 31.12. 2008 tarihine kadar geçerli olan bu hükmün mevhumu muhalifi, iktisap şekli ne olursa olsun 4 yıldan fazla elde elde tutulsa da konutlar ile köy kıymet beyan defterine kaydı gereken gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların bu tarihten sonra vergiye tabi olacağı şeklindedir ve mükerrer 80 inci maddede yapılan düzenlemeyle çelişmektedir.

Belirtilen bu hüküm *"veraset yoluyla iktisap edilmiş olan ; konutlar ile köy kıymet beyan defterine kayıt edilmesi gereken geyrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır."*¹⁰ dolayısıyla bu tarihten sonra vergiye tabidir şeklinde yorumlanacaksa, bu yorum da yeniden düzenlenen mükerrer 80 inci maddenin 1inci fıkrasının 6 nci bendiyle çelişmektedir, zira bent hükmünde ivazsız olarak iktisap edilen mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar her durumda değer artış kazancının tanımı dışında tutulmuştur. Buna göre, geçici 46 ncı maddeki ifade nedeniyle bu maddede belirtilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların 31.12.2008 tarihinden itibaren vergiye tabi olması düşünülemez.

d. 4738 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenleme yapılırken, değer artış kazançlarıyla ilgili olarak iki önemli noktanın ihmal edildiği ifade edilebilir. Bunlardan birincisi Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce iktisap edilmiş mal ve hakların yeni düzenlemelere tabi olmamasını sağlayacak düzenlemelerin yapılmamış olması; ikincisi de belli zorunluluklar nedeniyle mal ve hakların elden çıkarılması halinde ortaya çıkacak kazanç ve iratların vergilendirilmemesini sağlayacak düzenlemelerin yapılmamış olmasıdır. Belirtilen düzenlemeler yapılmadığından, örneğin 1960 yılında iktisap edilen ve borsaya kayıtlı olmayan hisse senetlerinin 1.1.2003 tarihinden itibaren elden çıkarılmasından doğan kazançlar ile 2000 yılında iktisap edilen ancak ciddi bir hastalığın tedavisi için 2003 yılında elden çıkarılmak zorunda kalan bir konut satışından doğan kazancın *"değer artış kazancı"* olarak vergilendirilmesi söz konusu olacaktır.

e.Çalışmamızın 1.2.1. bölümünde belirtildiği üzere, daha önceki yasal düzenlemelerde, aynı yıl içerisinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılması halinde, bunların kazancının birlikte hesaplanacağı, alım satımın birinden doğan zararın, diğerinin karından mahsup edileceği belirtilmiş (Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 56/F-3 maddesi hükmü) olmasına rağmen; 4738 sayılı Kanun'la yeniden düzenlenen mükerrer 81 inci maddede bu hüküm korunmamış ve bu konuda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu konuda oluşan tereddütler ise, Bakanlık tarafından yayınlanan basın bülteniyle giderilmeye çalışılmıştır. Belirtilen konuda Gelir Vergisi Kanunu'nun genel esasları ve gelirin tanımı çerçevesinde yorum yapmak suretiyle basın bültenindeki açıklamalara ulaşılsa da, anılan bültenin bu

¹⁰V.Arif ŞİMŞEK, 4775 sayılı Kanun ile Bazı Vergi Kanunlarında Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2003, sy.63

konuda ortaya çıkacak uyuşmazlıklarda herhangi bir hukuki dayanak teşkil etmeyeceği gerçeğinden hareketle, konunun yasal bir genel tebliğe açıklanması yerinde olacaktır.

f. Diğer yandan, 4387 sayılı Kanun’la Vergi Usul Kanunu’nun 30/7 maddesinin yürürlükten kaldırılmış olması sistemin bütünlüğü bakımından yerinde olmuştur. Zira 4008 sayılı Kanun’la¹¹ getirilen bu düzenleme taşıdığı eksiklikler nedeniyle etkin bir şekilde uygulanamamıştır. Hatta 8 yıllık uygulama döneminde bu düzenlemeye göre tarhiyata ve cezaya muhatap olan mükellefin bulunmadığı dahi ifade olunmaktadır.¹²

Bu nedenledir ki, Vergi Usul Kanunu’nun 30/7 maddesinin taşıdığı eksiklikler 4369 sayılı Kanun’la yapılan düzenlemelerle giderilmeye çalışılmış ve ayrıca, başta gelirin tanımındaki değişiklik olmak üzere, kaynağı ne olursa olsun her türlü kazanç ve iratların gelir vergisinin konusuna alınmasıyla, maddeye işlerlik kazandırılmaya çalışılmıştır. Buna göre, uygulanma ve fonksiyonel hale gelme şansı büyük ölçüde 4369 sayılı Kanun’un Gelir Vergisi Kanunu’nda yarattığı değişikliklerin yürürlüğüne bağlı bulunan bu düzenlemenin yeni düzenlemelerde korunmasının anlamı da olmayacaktı.

Ancak Vergi Usul Kanunu’nun 30/7 nci maddesinin yürürlükten kaldırılmış olması, servet ve tasarruf unsurlarının vergi incelemelerinde gelirin kavranması bakımından kullanılmayacağını göstermez. Şöyle ki;

“..... her şeyden önce vergi incelemesinin amacının, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamak olduğunu unutmamak gerekir (V.U.K. md. 134). İşte vergi inceleme elemanının temel hareket noktası budur. Bu amacı gerçekleştirmek üzere yükümlülerin; vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu belirlemek üzere defter tutmaları vergi inceleme elemanının isteyeceği her türlü bilgileri vermeleri, diğer her türlü vergiye ilişkin ödevleri yerine getirmeleri zorunluluğu getirilmiştir.

Öte yandan, incelemede izlenecek yol ile ilgili olarak çok önemli bir hüküm öngörülmüştür. Vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin (yemin ve şahit ifadesi hariç) her türlü delil ile kanıtlanması olanaklıdır. (V.U.K. md. 3). Görüldüğü gibi bu düzenleme, inceleme elemanına geniş bir hareket serbestisi ve takdir olanağı sağlamış durumdadır. 1981 yılında vergi sistemimize giren bu hüküm, öteden beri yerleşen, uygulama alanı bulan ve vergi yargı organlarınca da benimsenen «ekonomik yaklaşım» anlayışının bir sonucudur.....”¹³

Ancak vergi incelemelerinde bu yöntemle tespit edilen servet ve tasarruf unsurlarının eski düzenlemenin öngördüğü şekilde “*kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve irat*” olarak değil, kanunen tanımlanmış bir gelir unsuruyla ilişkilendirilmesi ve buna göre vergilendirilmesi gereği bulunmaktadır.

¹¹ 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹² Ayrıntılı açıklama için; Azmi DEMİRCİ, Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci Maddesi’nin Uygulanabilirliği Ve 4761 Sayılı Kanun’la Yapılan Düzenlemenin Bu Kapsamda Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Ağustos 2002

¹³ Nevzat SAYGILIOĞLU, Vergi İncelemesiyle Servet Unsurları Dikkate Alınabilir mi?, Vergi Dünyası, Eylül 1986

3. Sonuç:

Çalışmamızda 4783 Sayılı Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılan düzenlemeler açıklanmış ve bu düzenlenmelerin kısa bir değerlendirmesi yapılmıştır. Sonuç olarak belirtelim ki; beyana dayanan bir vergi sisteminin başarılı olabilmesi; yasal düzenlemelerinin teknik, açık ve anlaşılır, adil ve ekonomik sistemle uyumlu hazırlanması kadar, yükümlülerin beyanlarının etkin bir vergi denetimiyle denetlenmesine ve sistemin otokontrol araçlarına sahip olması ve bu araçların etkin olarak kullanılmasına bağlıdır. Zira, *“etkin vergi denetimi yapılmayan ve vergi güvenlik önlemlerine sahip olmayan bir vergi sistemi çağdaş vergi sistemi olamaz. Böyle bir sistem olsa olsa isteyenin gönlünden koparı beyan ettiği bir sistem olarak adlandırılabilir. Elbette böyle bir sistemde de, gelir ve işlemlerini kayıt dışına çıkarma imkanı olmayanlar ile toplumda sıra dışı olarak görülen ve kendisini vatandaşı olarak kabul ederek vergi ödevini yerine getirenler de bulunabilir. Ancak bunlar için, içinde bulundukları vergi sistemi içinde yaşanılabilir değildir.”*¹⁴

¹⁴ Recep BIYIK, 4369 ve 4444 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Gelir Tanımı, Harcama ve Tasarruftan Hareketle Gelirin Tespiti ve Mali Milat Uygulaması, Vergi Dünyası, Eylül 1999