MALİYE HESAP UZMANLARI VAKFI YAYINLARI
YAYIN NO: 9

4369 SAYILI KANUN'LA İLGİLİ

GÖRÜŞ VE DEĞERLENDİRMELER

29 MAYIS 1999
ANKARA

MALİYE HESAP UZMANLARI VAKFI YAYINLARI
YAYIN NO: 9

4369 SAYILI KANUN'LA İLGİLİ

GÖRÜŞ VE DEĞERLENDİRMELER

29 MAYIS 1999
ANKARA

Bu Çalışma,
Hesap Uzmanları Kurulu'nun
54. Kuruluş Yılı Etkinlikleri
Çerçevesinde Vakfımız Mensuplarından
Oluşan Bir Komisyon Tarafından
Yapılmıştır.

ÖNSÖZ

Hesap Uzmanları Vakfı, kuruluşundan günümüze değin, uzmanlık ve bilgi birikimi gerektiren ekonomik ve mali konularda bilimsel araştırmalar yapılmasını sağlamıştır. Bu çerçevede, özellikle vergi politikalarının oluşturulması ve bu konuda kamuoyunun aydınlatılmasına yönelik ihtiyaçların giderilmesinde çok önemli bir misyon üstlenmiştir.

Cumhuriyet döneminde, vergi kanunlarımızda yapılan en kapsamlı düzenlemelerden birisinin, 4369 Sayılı Kanun olduğu bilinen bir gerçektir. Ancak, anılan Kanunun yürürlüğe girmesinden bu yana neredeyse bir yıla yakın bir süre geçmiş olmasına rağmen, getirilen düzenlemelerin uygulamasında ortaya çıkan sorunlar yeterince ortaya konulabilmiş değildir.

İşte bu çalışmada, adıgeçen Kanunun uygulamasında ortaya çıkan önemli görülen bazı sorunlar ele alınarak, kamuoyunun dikkatinin çekilmesi ve bilgilendirilmesi amaçlanmıştır.

Bu çalışmada emeği geçen Baş Hesap Uzmanları Tugay YÜCEL, Yener MERCİMEKÇİ, Mustafa ÖZDİL, Aytekin ÖZKELEŞ, Bülent AK ile Hesap Uzmanları Erdal SÖNMEZ, Garip AYAZ ve Nazmi KARYAĞDI'ya teşekkür eder, bu çalışmanın konuya ilgi duyanlara yararlı olmasını dileriz.

Şefik ÇAKMAK
Maliye Hesap Uzmanları
Vakfı
Yönetim Kurulu Başkanı

İ Ç İ N D E K İ L E R

Sayfa

4369 Sayılı Kanun, Türk Vergi Sisteminin İçinde Bulunduğu Reform İhtiyacını Karşılayamamıştır 1

Vergilendirilecek Gelirin Yeni Tanımı ve Bu Tanımın Ekonomik Etkileri 9

Yeni Toplama ve Beyan sisteminin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi 23

1. GİRİŞ 25
2. GELİRİN TOPLANMASI VE BEYAN 26
3. BEYANNAME VERİLMEYEN HALLER 27
4. YENİ TOPLAMA VE BEYAN SİSTEMİNİN SONUÇLARI 28
5. VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME 31
6. SONUÇ 34

Tasarruf ve Harcamalardan Hareketle Gelirin Tespiti, Eleştiriler ve Yasal Değişiklik Önerileri 37

1. Beyan Esasında Harici ve Dahili Kontrolün Önemi 39
2. Vergi Güvenlik Müesseselerinden Servet ve Gider Beyanı Esasının Tarihçesi 40
3. Tasarruf ve Harcama ile Gelirin Tespitindeki Farklılıklar 42
4. Harcama ve Tasarruflardan Hareketle Gelirin Tespiti Müessesesindeki Karışıklıklar 43

5. Harcama ve Tasarruflardan Hareketle Gelirin Tespitinde Dönem Başı ve Dönem Sonu Tasarruf Değerlerinin ve Giderlerin Tespiti 47
6. Yasal Düzenlemeye İlişkin Değişiklik Önerileri 48

Yatırım İndiriminde Stopaj Tartışması 51

1. GİRİŞ 53
2. KONUYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER 54
3. YATIRIM İNDİRİMİ BİR İSTİSNA MIDIR TARTIŞMASI 56
4. 4369 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN DÜZENLEMELERE YÖNELİK ELEŞTİRİLER 63
5. SONUÇ 65

Kısmi Uzlaşma Olanağına İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemelerin, Verginin Yasallığı İlkesi Açısından İrdelenmesi 67

1. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ 69
2. 4369 SAYILI YASAYLA KISMİ UZLAŞMA OLANAĞI SAĞLANMIŞTIR 70
3. YASAL DÜZENLEMENİN GETİRDİĞİ YENİ SORUNLAR 72
4. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMALARDA KISMİ UZLAŞMA OLANAĞI YÖNETMELİKLE ORTADAN KALDIRILMIŞTIR 74
5. YÖNETMELİKLE YAPILAN İŞLEM VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNE AYKIRIDIR 75
6. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ 76

4369 Sayılı Kanun,
Türk Vergi Sisteminin İçinde
Bulunduğu Reform İhtiyacını
Karşılayamamıştır

4369 Sayılı Kanun'la vergi kanunlarında pek çok değişiklikler yapılmıştır. 1980'lerden beri vergi yasalarında yapılan her değişikliğin kamuoyuna "reform" olarak lanse edilmesi bir alışkanlık haline geldiğinden bu değişiklikler de kamuoyuna "reform" olarak tanıtılmıştır.

Tüm vergi kanunlarının yirmide birinde değişiklik yapan 4369 Sayılı Kanun da son yıllarda yapılan vergi kanunları gibi vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sistemin basit ve açık hale getirilmesi ve vergisini düzenli ödeyenlerin vergi yükünü artırmadan vergi gelirlerinin arttırılmasını öngörmektedir.[1]

Ancak yapılan yasal düzenlemelerin genel gerekçeye uygun olduğunu söylemek mümkün değildir. Diğer bir deyişle,öngörülen hususlar mevcut maddelerle gerçekleştirilecek nitelikte bulunmamaktadır.

Reform olarak takdim edilen gelirin tanımındaki değişikliğin yasal altyapısı oluşturulamamıştır. Bu önemli eksiklikler ve otokontrol sistemlerinde yaratılmış olan boşluklar bir arada değerlendirildiğinde, "gelir"in tanımındaki değişiklikten beklenen vergi hasılatını artırma, vergi adaletini sağlama gibi amaçlara ulaşılması gerçekçi görülmemektedir.

Vergi tabanının genişletilmesi iddiasıyla ortaya çıkılırken vergi mükelleflerinin sayısı arttırılmış fakat vergi tabanı daraltılmıştır. Şöyle ki; aile reisi beyanının kaldırılması nedeniyle mükellef sayısı artmıştır. Ancak geçmişte bir beyanname ile beyan edilen gelirler bu kez en az iki veya daha fazla beyanname ile beyan edilir hale gelmiştir.

---

[1] 4369 Sayılı Kanun'un Genel Gerekçesi.

Diğer taraftan G.V.K.'nun beyanname vermeye ilişkin hükümlerinde yapılan değişiklikle eskiden tüm gelirler için tespit edilen beyanname verme sınırı şimdi her bir gelir unsuru için ayrı ayrı tespit edilmiştir. Bu şekilde beyannameye dahil edilen gelirlerin azalmasına yol açılmıştır. Diğer bir anlatımla vergi tabanı genişleyeceği yerde daha da daralmıştır.

Mükellefle idarenin barışacağı bir dönem olarak kamuoyuna lanse edilen 30 Eylül 1998 banka blokajı karışıklığa yol açmış ve beklenilen barış sağlanamamıştır.

İşlemeyen bir "nereden buldun" müessesesiyle piyasalar (bilhassa emlak ve inşaat) durma noktasına gelmiştir. Gelirin tanımında yapılan değişiklik piyasalarda belirsizlik ve tedirginliğe yol açmıştır.

Vergi sistemini daha açık ve basit hale getireceği iddia edilen düzenlemeler daha çok karışıklığa yol açmıştır. Bu konuda basit usul olarak getirilen düzenleme ile cezalarda yapılan değişiklikleri örnek olarak vermek mümkündür. Nitekim basit usul, aslında ismiyle özdeş olmayan bir müessese olarak karşımıza çıkmakta, cezalar ise hesaplanması zor ve karmaşık bir işleme dönüşmüş bulunmaktadır.

Diğer taraftan basitlik adına vergi yükünün adil dağılımı ve mali güce göre vergi ödeme ilkeleri ortadan kaldırılmıştır. Gelir vergisinde yıllık beyannamenin verileceği hallerin tespitinde her bir gelir unsurunun ayrı ayrı beyan sınırına tabi olması az kazanandan çok, çok kazanandan az vergi alınmasına yol açmıştır. Bu durum ise anayasal bir düzenleme olan mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bir durum teşkil etmektedir.

Örneğin 1999 yılında iki ayrı işverenden toplam 6.988.000.000 lira ücret geliri elde eden bir kişi 1.397.000.000 lira gelir vergisi ödeyecektir. Buna karşılık tevkif yoluyla

vergilendirilmiş; 3.499.000.000 lira gayrimenkul sermaye iradı ile arındırılmış net tutarı 3.499.000.000 lira (arındırıma oranı %50 varsayımıyla) menkul sermaye iradı (repo) olmak üzere toplam 6.988.000.000 lira elde eden diğer bir kişi beyanname vermeyecek ve toplam 944.730.000 lira tevkifatla vergilendirilmiş olacaktır. Oysa ki mali güce göre ödeme ilkesi dikkate alınsa ve artan oranlılık uygulansa idi örneğimizdeki ikinci kişinin de birinci örnekteki kişi gibi 1.397.000.000 lira vergi ödemesi gerekecekti.

Bir vergi tasarısı hazırlanırken sosyal ve ekonomik amaçların yanısıra vergi gelirlerinin artırılmasını sağlayıcı ya da en azından reel bazda azalmasını önleyici tedbirlerin de gözardı edilmemesi gerekir.

Oysa ki, 4369 Sayılı Kanun'la getirilen müesseselerde bu ilkenin gözardı edildiği anlaşılmaktadır. Bu çerçevede söz konusu Kanun irdelendiğinde;

- Hayat standardı esasının kaldırılması,
- Götürü usulde vergilemenin kaldırılması,
- Mükellef alacaklarına faiz uygulanması,
- Yatırım indirimi oranının arttırılması ve endeksleme uygulamasının sınırsız hale getirilmesi,
- Dağıtılmayan kârlar üzerinden yapılan tevkifatın kaldırılması,
- Aile reisi beyanının kaldırılması ve beyanname verilmeyen hallerin mükellef lehine yeniden düzenlenmesi,
- Vergi tarifesi dilimlerinin değiştirilmesi ve oranların 1 yıl içerisinde %25'ten %15'e (eski orana göre %40 indirime tekabül etmektedir) indirilmesi,

- Asgari kurumlar vergisi uygulamasının kaldırılması,
- Zirai kazançta beyanname verme zorunluluğunun çok sınırlı bir hale getirilmesi,
- Gider yazmadaki mevcut kısıtlamaların kaldırılması,
- Yatırım teşviki kapsamındaki makina ve teçhizatın K.D.V.'ne tabi olmaması,
- İndirimli oranlı K.D.V.'ne tabi teslim ve hizmetlerle ilgili K.D.V. iadesi uygulaması temel gıda maddeleri ile sınırlı iken tüm indirimli teslim ve hizmetleri kapsayacak şekilde genişletilmesi,

gibi düzenlemelerin vergi gelirlerini azaltıcı etkileri olduğu görülmektedir.

Buna karşılık gelir arttırıcı müesseseler olarak;

- Menkul kıymetlerin değerlemesindeki değişiklikler,
- Geçici vergi uygulamasındaki değişiklikler,

direkt olarak; gelirin tanımında yapılan değişiklikler ise dolaylı olarak etki gösterebilecek niteliktedir.

Hâl böyle iken, gelir getirici düzenlemeler, kamuoyundan gelen tepkiler nedeniyle ya hiç uygulanamamış ya da en kısa sürede uygulamadan kaldırılması için çeşitli baskılara maruz kalmıştır. Dolayısıyla da 4369 Sayılı Kanun, verginin kamu gelirleri içindeki payını arttırmak bir yana daha da azaltmıştır. Gerçi Kanun'un uygulamaya girdiği ilk bir kaç yılda vergi gelirlerini azaltacağı resmi ağızlardan ifade olunmuştu. Ancak takip eden yıllarda bu azalışı artışa döndürebilmenin mevcut yapıyla ve yasalarla mümkün olmadığı düşünülmektedir.

Vergi yasalarında yapılan değişikliklerle ilgili olarak değinilmesi gereken bir başka husus ise yasada vergi idaresinin

yapısal sorunları ile bu yasayı uygulayacak olan "insan" unsurunun göz ardı edilmiş olmasıdır.

Gerçek gelirin vergilendirilmesi, kayıt dışı ekonominin önlenmesi, belge düzeninin yerleşmesi gibi amaçların sağlanabilmesi etkin insan kaynakları ve yeterli bir teknik alt yapıya sahip vergi idaresi ile gerçekleştirilebilir. Mükelleflerin gerçek gelirlerini vergilendirmeyi temin edici yönde önlemlerin alınmaması halinde beyan esasında vergi toplamak realist bir beklenti olmayacaktır.

Amaçlarla sonuçların birbiriyle uyumsuz olduğu örnekleri çoğaltmak ne yazık ki mümkündür. 4369 Sayılı Kanun, amacını gerçekleştirmeye yönelik araçlardan yoksun olduğu gibi, teknik bazı yanlışlıklar ve eksiklikler taşımaktadır. Özellikle kişilerin tasarruf ve harcamalarından hareketle gelirlerinin kavranması ilkesini uygulanabilir hale getirecek düzenlemelerin vergi sistemimize dahil edilmesi büyük önem arzetmektedir. Yapılacak değişikliklerin bu ilkeden taviz verilmeden yapılması ve bu sistemin sağlıklı bir şekilde yerleştirilmesini sağlayıcı yönde olması yerinde olacaktır.

Bu değerlendirmeler sonucunda; 4369 Sayılı Yasa, temel ilke ve amaçları itibariyle bir reform yasasında bulunması gereken unsurları içermekle birlikte, bu amaçlara varmak için getirilen araçların etkin olmadığı bir düzenlemedir. Bu anlamda, getirilen araçlar gerçekçi olmayıp bir reform ihtiyacını karşılamaktan uzak kalmıştır.

Vergilendirilecek Gelirin Yeni Tanımı ve Bu Tanımın Ekonomik Etkileri

GİRİŞ

Vergi teorisinde verginin alındığı kaynaklar; mükellefin geliri, serveti veya harcamalarıdır . Modern vergi sistemleri incelendiğinde vergilemenin bu üç kaynaktan yapıldığı bu kaynaklar içerisinde de en ileri vergi tekniğinin, gelir vergilerinde olduğu görülmektedir.

Bilindiği üzere gelir vergileri, gerçek kişilerin elde ettikleri kazanç ve iratları vergilendirirler. Bu kazanç ve iratlar, belirli bir zaman içinde meydana gelen ekonomik değerlerdir.

Gelir, esas itibarıyla ekonomik bir kavramdır. Ekonomik tanımıyla gelir, üretim faaliyetlerine katılan faktörlerin, yaratılan hasıladan fonksiyonel bölüşüm sonunda aldıkları payları ifade eder. Buna göre hasıladan emek faktörüne düşen paya ücret, sermayeye düşen paya faiz, müteşebbise düşen paya kazanç ve işletmede başkasına ait menkul ve gayrimenkul malların kiralanması sonucunda, bu malların sahiplerine ödenen paya irat denilmektedir.

İktisat biliminde bilimsel ölçütlere göre yapılmış olan gelir tanımlarını kamu maliyesinde de aynen kabul etmek mümkün değildir. Çünkü vergi teorisinde önemli olan, verginin konusunun bir başka ifadeyle gelirin kavranabiliyor olmasıdır.

Bu nedenle, kamu maliyesinde, iktisat teorisinden farklı gelir teorileri geliştirilmiştir. Bu teorilerden en önemlileri, belirli bir kaynaktan düzenli bir şekilde sağlanan geliri ifade eden **"kaynak teorisi"** ile servette safi bir artışa neden olan her türlü irat ve kazancı öngören **"net artış teorisi"**dir.

Kaynak teorisinde gelir, belirli bir kaynaktan devamlı sağlanmakta ve ayrıca herhangi bir üretim faktörüne dayandırılabilmektedir.

Net artış teorisinde ise gelir, belirli iki dönem arasında, kişinin ekonomik gücündeki artıştır. Bu teoriye göre vergilendirilecek gelir, kişinin o dönem içerisindeki tüketimi de göz önüne alınmak suretiyle hesaplanabilmektedir. Bu durumda bir dönemde kişinin geliri;

"Gelir = Tüketim + (Dönem Sonu Servet - Dönem Başı Servet)"

formülünden yaralanılarak tespit edilebilmektedir.

Bilindiği üzere 29 Temmuz 1998 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan 4369 sayılı Kanun ile 13 vergi yasasında çok sayıda değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikler arasında Gelir Vergisi Kanunu uyarınca vergilendirilecek gelirin tanımında yapılan değişiklik kamuoyunda geniş yankılar bulmuştur.

Gelirin Tanımında Neden Kaynak Teorisi Yerine Net Artış Teorisi ?

4369 sayılı Kanunla gelirin tanımında yapılan değişiklik gerekçesine bakıldığında iktisat teorisi ve maliye teorisi kitaplarında yer alan kaynak teorisi ve net artış teorisine ilişkin genel açıklamaların yer aldığı görülmektedir. Kamuoyuna yapılan açıklamalarda, 4369 sayılı Kanun'la "gelirin tanımında kaynak teorisinden net artış teorisine" geçildiği ifade olunmuş ve bu geçişin sebepleri de şöyle sıralanmıştır:

• *Mevcut uygulamaya göre bir gelir unsurunun vergiye tabi tutulabilmesi için, niteliği itibarıyla G.V.K.'nun 2. maddesinde sayılı olan 7 gelir unsurundan birisine dahil edilmesi gerekir. Bu durumda geniş anlamda gelir kavramına dahil olan bir kısım gelir unsurlarının vergilendirilememesi sonucu doğmaktadır. Buna göre,*

örneğin bağış, kumar, bahşiş, piyango ikramiyeleri vb. vergiye tabi gelir kavramına girmemektedir.

• *Önceki sistemde sair kazanç ve iratları düzenleyen maddelerde hangi gelir unsurlarının sair kazanç ve irat kapsamına girdiği belirtilmişti. Bu düzenlemelere göre belirli bir kaynağa atfedilemeyen ve devamlılık unsuru taşımayan gelir unsurunun vergilendirilebilmesi için kanunda açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Kanun'da belirtilmeyen kazançların vergilendirilmesi mümkün olmamaktadır.*

• *V.U.K. 30/7 maddesinde yer alan vergi güvenlik müessesesinin işletilmesinde mükellefler, izahı sorulan gelirlerine gerekçe olarak, zamanaşımına uğramış veya vergiye tabi olmayan fiktif gelirleri göstermeleri V.U.K. 30/7 uyarınca yapılacak tarhiyatları zaafa uğratmaktadır. Öte yandan kaynağı tespit edilemeyen bu kazanç ve iradın hangi gelir unsuru olarak vergilendirileceği belli değildir.*

Net artış teorisine geçilmesine ilişkin olarak ortaya konulan gerekçeler aslında oldukça yetersiz kalmaktadır. Örneğin tamamen arizi nitelikte olan bir kısım gelirleri vergilendirmek amacıyla yeni bir sisteme geçilmesini ileri sürmek, çok az bir getiri için oldukça karmaşık ve sınırları çizilemeyen bir gelir tanımını gündeme getirmek demektir ki bunun da ne kadar verimli olacağı tartışmalıdır. Kaldı ki önceki sistemde 7. gelir unsuru olan "Sair Kazanç ve İratlar"da adı geçen gelir unsurlarını belirtmek suretiyle de bu amaç sağlanabilirdi.

Satın alma gücünü arttıran unsurlar esas itibarıyla belirlidir ve bunlar mutlak surette bir kaynağa dayanmak zorundadırlar. Gelirin tanımını belirsizleştirerek, kapsamının genişletildiğinin iddia edilmesi ile bunun kavranabilir hale getirilmesi birbirleriyle bağlantılı unsurlar olmasına rağmen yasal düzenlemelerin bu amacı sağlayıcı olmadığı da bir gerçektir.

V.U.K.'nun 30/7 maddesiyle getirilen ve kamuoyunca *"nereden buldun?"* müessesesi olarak bilinen uygulama 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak yapılan düzenlemenin alt yapısında eksiklikler olması nedeniyle bugüne kadar uygulanamamıştır. 4369 sayılı Kanun'un gerekçesinde son yapılan değişikliklerin bu maddenin işletilmesine katkı sağlayacağı belirtilmiştir. Ancak yapılan değişiklikle aynı konunun hem Vergi Usul Kanunu'nda hem de Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmesi gibi ikili bir durum ortaya çıkmıştır. Müesseselerden birisi vergi güvenlik müessesesi olarak diğeri ise vergilendirilecek bir gelir unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Yazının ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı açıklanacağı üzere, aynı husus iki ayrı yerde düzenlenmiş olmasına karşın yasal eksikler nedeniyle hala tam anlamıyla işletilmesi mümkün olmayan müesseseler olarak vergi mevzuatımızda yer almaktadırlar.

Vergilendirilecek Gelirin Tanımında Net Artış Teorisine Geçilmiş midir?

4369 sayılı Kanun'la gelirin tanımında değişiklikler yapılırken kamuoyuna kaynak teorisinden net artış teorisine geçildiği, bundan sonra tasarruf ve harcamalara konu olan her türlü kazanç ve iradın vergilendirileceği ifade olunmuştur.

Esas itibarıyla gelirin tanımında yapılan değişiklikle tam anlamıyla net artış teorisi uygulamasına geçildiğini söylemek mümkün değildir. Yabancı ülkeler uygulamaları da incelendiğinde tam anlamıyla kaynak teorisinin ya da net artış teorisinin uygulandığı bir ülke bulunmadığı görülmektedir. Nitekim yeni düzenleme ile Türkiye uygulamasında gelir öncelikle kaynağı itibarıyla kavranmaya çalışılacak daha sonra kavranamaması durumunda kaynağına bakılmaksızın diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilecektir.

Dolayısıyla kaynak teorisinden net artış teorisine geçildiğini söylemek mevcut yasal duruma göre mümkün değildir. Bu konuda olsa olsa vergilendirilecek gelirin tanımında kaynak teorisi ile birlikte net artış teorisi de hukuksal olarak vergi mevzuatımıza girmiştir denilebilirdi.

Net Artış Teorisine Göre Vergilendirilecek Gelirin Tespiti

Yazımızın önceki bölümlerinde net artış teorisine göre vergilendirilecek gelirin tanımı yapılmıştı. Ancak bu tanımdan ziyade vergisel anlamda gelirin tespiti önem kazanmaktadır. Tanım sadece genel hedefi belirleyecek bir konumdadır. Tanım belirli bir dönemdeki servet ve harcamanın kişinin gelirini oluşturacağını ifade etmektedir. Bu tanıma göre geliri kavrayabilmek için servet açısından dönembaşı ve dönem sonu servet tutarlarının bilinmesi, giderler açısından dönem içinde yapılan harcamaların bilinmesi gerekmektedir. Kişinin servetindeki artış herhangi bir dönemle sınırlandırılmadığı sürece servette beliren artışın kavranması mümkün değildir.

4369 sayılı Kanun'un yasalaşma sürecinde, yapılmakta olan düzenlemelerin kesinlikle servet beyanını ve servet incelemesini gerektirmediği ifade olunmuş hatta maddenin düzenlenişinde servet tabiri hiç kullanılmamış ve esasta bu kavramı ikame etmek üzere "tasarruf" kavramı kullanılmıştır.

Yapılan değişiklikten beklenen sonuçların alınabilmesi için (herkesin gelirine göre vergilendirilmesi, herkesin satınalma gücüne ve ödeme gücüne göre vergilendirilmesi, kayıt dışı kazançların vergilendirilmesi ve böylelikle vergilendirmede adaletin sağlanması) öncelikle dönem başı ve dönem sonu servetin bilinmesi ve o dönem içinde yapılan harcamaların tespit edilmesi gerekmektedir. Oysa ki yapılan yasal düzenlemelerle istenilen

amacı sağlamak mümkün değildir. Eğer bu amaçların sağlanması isteniyorsa bu düzenlemelerin yapılması kaçınılmazdır.

Diğer taraftan dönem kavramının bulunmadığı bir vergi sisteminde gelir olarak vergilendirilecek bir unsurun neye göre kıyaslanıp tespit edileceği de ayrı bir konudur. Her ne kadar 29 Temmuz 1998 tarihinde devlet kayıtlarında yer alan varlıklar ile 30 Eylül 1998 tarihinde bankalara bloke edilen nakit, döviz ve çekler dönem başı servet değerleri olarak kabul edilse de bu iki dönemdeki yasal eksiklikler ve kişilerin blokaj olayına ciddiyetle ve güvenle yaklaşmamaları nedeniyle de dönem başı servet değerleri büyük eksiklikler içermektedir. Dolayısıyla da bu anlamda da sağlıklı bir dönem başından söz etmek mümkün değildir.

Net artış teorisinin temel esprisi dönem sonu ve dönem başı servet arasındaki müspet farklılık ile o dönemde yapılan giderlerin dikkate alınmasıdır. Bu unsurların olmadığı bir ortamda net artış teorisinin uygulandığını iddia etmek mümkün değildir.

Tasarruf ve Harcamaların Tespiti ile Gelirin Tespitindeki Farklılıklar

"Gelir = Harcama + Tasarruf"

formülünde tespiti kolaylıkla yapılacak olan gelirin kendisi değil harcama veya tasarruftur. Tespiti yapılan her harcama veya tasarrufu gelir olarak tanımlamak ve vergilendirmek hukuksal bir altyapı oluşturmadan zordur. Harcama ve tasarrufun tespiti varsayımsal olarak gelirin de mevcut olmasını gerektirmektedir. Ancak bu gelirin daha önce vergilendirilmiş olup olmadığı, bu gelirin ne zaman elde edilmiş olduğu, harcama veya tasarrufa konu edilen tutarın bir gelir olup olmadığı, istisnaya veya muafiyete tabi bir gelir olup olmadığı vb. gibi sorunlar, yukarıdaki matematiksel denklemin kolaylıkla vergisel bir sonuç doğurmadığını ortaya çıkartmaktadır

Kısaca ifade etmek gerekirse, harcama veya tasarrufun varlığının tespit edilmesi her zaman gelirin tespiti anlamına gelmemektedir. Tespiti yapılan harcama veya tasarrufa ilişkin gelirin vergilendirilmiş veya vergiye tabi olmayan bir gelir olup olmadığının ispatının mükellefe düşmesi idareyi güçlendiriyor gibi gözükse de esas itibarıyla servetin tespitinde dönembaşı ve dönem sonu varlıkların bilinmiyor (veya tam anlamıyla kavranamıyor) olması, giderlerinin tespit edilemiyor olması, vergilendirilecek gelirin tespitini zorlaştırmaktadır.

Diğer taraftan mali milad olayının kamuoyuna yeterince anlatılamamış ve benimsetilememiş olması, belge düzeninin yeterince oturmadığı ülkemizde "nerden buldun?" sorusuyla karşılaşacak mükelleflerin servetlerinin yarıya yakınını vergi olarak Devlete vermeleri, eksik düzenlemelerin bir sonucu olarak karşımıza çıkabilecektir. Bu soruya muhatap olması muhtemel kişilerin ise harcama ve tasarruflarını ekonomiden çekip yastık altı tabir edilen ekonomi dışı alana çıkarmaları veya yasal ya da gayri yasal yöntemlerle yurt dışına aktarma yöntemlerine başvurması da kaçınılmaz bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi Hukukundaki Zamanaşımı Kavramı Belirsiz Bir Hale Dönüşmüştür

Vergi hukukumuza göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlıyarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.(V.U.K.Md.114)

Gelirin tanımında yapılan değişiklik neticesinde, G.V.K.'nun 2. maddesinde sayılı olan ilk altı gelir unsuruna girmeyen kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit edilememesi halinde, harcama veya tasarrufun varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri sayılması durumunda bir görüşe göre tasarrufun

tespit edildiği yıl sınırsız bir kavramı ifade ettiğinden zamanaşımı sınırsız bir hale gelmektedir. İnceleme ve tarhiyat yönünden böylesine sınırsız bir süre ortaya çıktığı iddia edilse de bize göre zamanaşımı sınırsız hale gelmekten ziyade 4 yıla inmiş olmaktadır. Şöyle ki; kazanç ve iradın kaynağı ve elde edildiği yılın tespit edilememesi durumunda bir önceki yılın geliri sayılacağı yasal varsayımından hareket edildiğinde, 2005 yılında yapılan bir incelemede, normal incelemelerde en fazla 2000 yılı için inceleme ve tarhiyat yapılabilirken bu sistemde en fazla 2001 yılı için inceleme yapılabilecektir. 2005 yılında yapılan bir incelemede 2000 yılında mevcut olan bir harcama veya tasarruf tespit edildiğinde, bunun kaynağı ve elde edildiği dönem tespit edilememişse (mükellefçe de ispatlanamamışsa) 1999 yılının geliri sayılacak ancak 1999 yılı zamanaşımı kapsamına girdiğinden vergilendirilemeyecektir. Bu da demektir ki, kaynağı ve dolayısıyla da elde edildiği zamanı tespit edilemeyen gelirlerde inceleme tespit süresi azami ve zaman aşımı süresi dört yıla inmiş olmaktadır. Bu durumun ise vergi usul hukukuna tamamen aykırı bir sonuç olduğu da aşikardır. Cari yılda denetim yapılacağı söylenebilir. Ancak bu durumda gelirin yıllık olma prensibinden ayrılmak zorunda kalınacağı için teknik zaaflar ortaya çıkacaktır.

Yapılan Değişiklikle Servete Dayalı İnceleme Yöntemi Getirilmiştir

27 Mayıs ihtilalinden sonra vergi mevzuatımıza giren servet ve gider beyanı esası özü itibarıyla tasarruf ve harcama esasında vergilemenin bir başka düzenlemesidir. Bugün yapılmak istenen (istenilip istenmediği hususunda emin değiliz) tasarruf ve harcamaya konu olan her türlü kazanç ve iradın gelir sayılması uygulamasının temeli de bu uygulamaya dayanmaktadır. Ancak yapılan düzenlemelerde bu sistemin ana fikri mevzuata dahil edilirken bu sistemin araçları getirilmemiştir.

1961 yılında uygulamaya başlayan servet ve gider beyanı esası 1983 yılında başarısız bulunarak kaldırılmıştır. Servet ve gider beyanı esası nedeniyle kayıt dışı paraların ekonomiye girmediği yastık altında kaldığı ifade edilmekteydi.

1983 öncesinde sadece mükellefler bu incelemeye tabi iken yeni uygulamada belirli bir tasarruf ve harcamaya ulaşmış herkes bu incelemenin kapsamına girmiştir. Her ne kadar servet incelemesine ilişkin olarak bir düzenleme yapılmadığı ifade edilse de kamuoyu bu açıklamaları ciddiye almamıştır. Kamuoyunun servet incelemesine geçilip geçilmediği konusundaki düşüncesini gösteren veriler yazımızın sonunda yer almaktadır.

Sistemin Belirsizliği ve Kamuoyunda Yarattığı Endişe

Yukarıda da belirtildiği üzere 1983 öncesinde var olan bir düzenleme 4369 sayılı Kanun'la eksiklikleriyle yeniden getirilmeye çalışılmıştır. Ancak yeni getirilen müessesedeki eksiklikler esası etkileyen eksikliklerdir. Bu eksiklikler giderilmeden hem idare açısından hem de mükellef açısından istenen amaca ulaşılması mümkün gözükmemektedir. İdare etkin bir denetim yapamazken vatandaşlar her an kendilerine yöneltilebilecek **"nereden buldun?"** sorusuna muhatap olabilecekler ve çoğu zaman da izah ve ispatta düşecekleri sıkıntı nedeniyle tarhiyatlara maruz kalabileceklerdir. Bugün itibarıyla mevcut müessesenin eksiklikleri çeşitli açılardan idareyi güç durumda bırakırken çeşitli açılardan da vatandaşları sıkıntıya sokacağa benzemektedir.

Kamuoyunda ortaya çıkan bu endişe 1.1.1999 tarihinden itibaren vergisi ödenmiş veya ödenmemiş kazançların harcamaya dönüşmemesine yol açmıştır. Bölgesel krizden ziyade vatandaşların "nereden buldun?" sorusuna muhatap kalmamak için gayrimenkul, lüks otomobil vb. harcamalardan bilhassa kaçındıkları açık seçik ortaya çıkmıştır.

Sanayi ve ticaretle uğraşan kitle örgütlerinin başkanları, gelirin tanımının mevcut haliyle kalması durumunda sermayenin 1983 öncesinde olduğu gibi yastık altına gitmeyeceği, ülkemizin çevresindeki eski doğu bloku ülkelerindeki özelleştirmelere ya da Türk Cumhuriyetlerindeki yatırımlara kayacağını ifade etmektedir. Bu durum ise ülkenin sermaye birikiminin yurt dışına kayması ayrıca bu sermayenin mevcut yasal düzenlemeler nedeniyle tekrar geri gelmemesi ve ülkedeki istihdam olanaklarının daha da daralması sonucunu doğuracaktır.

Yeni gelir tanımındaki değişikliğin ekonomide yarattığı etkiyi göstermek bakımından aşağıdaki rakamlar oldukça anlamlıdır:

Türkiye genelinde;

- **1997** yılının ilk üç ayında **216.945** adet,

- **1998** yılının ilk üç ayında **206.693** adet gayrimenkul satışa konu edilmişken,

- **1999** yılının ilk üç ayında **83.619** adet gayrimenkul el değiştirmiştir.

Keza;

- **1998** yılının ilk üç ayında **100.179** adet araç trafiğe kayıt yaptırmışken,

- **1999** yılının ilk üç ayında bu rakam **55.549** adete gerilemiştir.

(Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü ve Devlet İstatistik Enstitüsü verileri)

Bu düşüş kısmen bölgesel krizle izah edilebilirse de daha ziyade gelirin yeni tanımının yarattığı belirsizlik ve bu belirsizliğe bağlı endişeden kaynaklandığı da bir gerçektir.

Sonuç ve Çözüm Önerileri

Son yıllarda gelir dağılımında yaşanan adaletsizlik, toplum katmanları arasında büyük farklılıklara yol açmıştır. Gelir dağılımındaki bu adaletsizliğin vergi yükünün dağılımındaki adaletsizliği de içeriyor olması toplumda çok büyük rahatsızlıklara neden olmaktadır. Vergilendirilmemiş ve adil dağıtılmamış gelir ve servet unsurlarının hiç olmazsa vergilendirilmesi ve vergilendirme yoluyla adil gelir dağılımının sağlanması kamuoyunun beklentisi haline dönüşmüştür. Bu beklentileri karşılamak (ya da karşılıyor gözükmek) amacıyla gelirin tanımı oldukça geniş tutulmak istenilmiştir. Ancak yukarıda belirtilen eksikler nedeniyle yapılan düzenleme bir tanımdan öteye gidememiştir. Çünkü getirilen düzenleme servet ve gider beyanı esasının ana fikrinin yasa maddesi olarak düzenlenmesinden ibaret olmuştur. Bir başka ifadeyle sistemin amaçları ortaya konurken araçları ihmal edilmiştir.

Piyasalarda yeni gelir tanımının yarattığı tedirginlik ile ülkemizde büyük boyutlara ulaşan kayıt dışı ekonomi ve dolayısıyla vergilendirilmemiş kazançların vergiye tabi tutulması zorunluluğu önümüzde duran iki gerçektir. Bugün için Türkiye'nin bu iki gerçeği de göz ardı etmesi mümkün değildir.

Kamu ekonomisindeki çarpıklıkların özel ekonomilere de (şirketler ve şahıslar) sirayet ettiği bugünlerde öncelikle yapılması gereken kamu ekonomisinin bir düzene konulmasıdır. Bu hususun da Devletin para politikalarının yanısıra maliye politikalarını da eşzamanlı olarak yürütmesini zorunlu kılmaktadır.

Bu bağlamda gelirin yeni tanımıyla ilgili olarak ana hatlarıyla şu değişikliklerin yapılmasının yerinde olacağı kanısındayız:

Devletin vergi gelirlerinden vazgeçemeyeceği ve kayıtdışı ekonominin sistemi tahrip ettiği gerçeği gözönüne alınarak;

- Gelirin yeni tanımının vergi güvenlik müessesesi haline dönüştürülmesi ve yasal düzenlemelerin bu çerçevede yapılması,
- Bu müessesenin araçları olan dönem başı ve dönem sonu servet tutarlarının ve giderlerin tespitini mümkün kılacak düzenlemelerin yapılması.

Kayıt dışı ekonomiyi kayda almak ve serbest piyasa ekonomisinin temel amaçlarından olan sermaye birikimini sağlamak amaçları gözönüne alınarak;

- Yeni ve kapsamlı bir mali milat yapılması, bu kez beyan edilen tutarlar üzerinden belirli bir oranda vergi alınması suretiyle dönem başı servet envanterinin çıkarılması.

Esas itibarıyla bugünkü tartışmaların sonucunda kamuoyu "**ya vergi ya istihdam !**" gibi bir seçenekle karşı karşıya bırakılmak istenmektedir ki bu tartışma asırlardır süregelen bir tartışmadır. Elbette ki her ikisinden de vazgeçmek mümkün değildir. Kaldı ki, uluslararası platformda bu tartışmaların yaşandığı ülkelerden hiç birinde bu seçeneklerden herhangi biri yönünden bir karara varılamıştır. Bu nedenle istihdamı arttırıcı ancak Devletin de asli görevlerini yerine getirici bir düzeyde vergi alması gerektiği hususu dikkate alınarak gelirin yeni tanımında değişiklik yapılması kaçınılmaz görünmektedir.

Yeni Toplama ve Beyan Sisteminin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

1. GİRİŞ

Mükelleflerin, G.V.K.'nun 2. maddesinde sayılan kaynaklardan bir vergilendirme dönemi içinde elde ettikleri kazanç ve iratlardan vergiye tabi olanlarının bir araya getirilerek toplanmasına ve vergi matrahının buna göre hesaplanmasına "gelirin toplanması" denilmektedir. Üniter yapıyı kabul etmiş olan bütün vergi sistemlerinde toplama esası kabul edilmiştir. Bu husus aynı zamanda Anayasal bir zorunluluktur.

22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Yasa ile gelirin toplanması ve beyan sisteminde önemli değişiklikler yapılmıştır. "İhtiyari Toplama ve Beyan" ile "Aile reisi beyanı" 1998 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Gelirin toplanması ve beyanı ile ilgili olan G.V.K'nun 85 ve 86. maddeleri farklı bir anlayışla yeniden düzenlemiştir. Yapılan düzenlemelerin temel gerekçesi şudur:

"Anlaşılması zor, karmaşık bir sistematik çerçevesi bulunan, bu nedenle de uygulamada sıkça yanlışlıkların yapılmasına yol açan gelirin toplanması ve beyanıyla ilgili mevcut düzenlemenin basit uygulaması kolay, teşebbüs gelirlerini ve ücretleri gözeten bir yapıya kavuşturulması amacı güdülmektedir."[2]

Ancak, yapılan düzenlemelerle gelir vergisi sistemimizin temel yaklaşımlarından biri olan üniter yapıdan vazgeçildiği gözden uzak tutulmamalıdır. Çeşitli vergi türleri içinde gelir vergisi, verginin mali güce göre alınmasını ifade eden temel anayasal ilkeyi gerçekleştirmeye müsait neredeyse tek vergidir. Bu ilkenin hayata geçirilmesi, gelirin en geniş ölçüde toplanması ve artan oranlı bir tarife ile vergilendirilmesini gerektirir. Bu yolla aynı

---

[2] 85. maddede 4369 Sayılı Kanun'la yapılan değişikliğin gerekçesi.

zamanda verginin adaletli ve dengeli dağılımı sağlanır. Beyan ve toplamaya ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin bu amaçları sağlayıp sağlamadığı noktasında değerlendirilmesi gerekir. Vergilendirmede basitlik sağlamak elbette ki önemlidir. Ancak basitlik ile adaletin alış verişinde alınan ve verilenin birbiriyle uyumlu olması gerekir. Salt basitlik adına anayasal vergileme ilkelerinden vazgeçilebilir mi? Yazımızın takip eden bölümlerinde bu hususlar ayrıntılı olarak irdelenmeye çalışılmıştır.

2. GELİRİN TOPLANMASI VE BEYAN

Mükellefler, gelir vergisine tabi kaynaklardan vergilendirme dönemi içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar için Kanunda aksine hüküm olmadığı sürece yıllık beyanname verirler. Bu durumda da Gelir Vergisi Kanunu'na göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler.

Aynı şekilde kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları, şirketlerin faaliyet ve tasfiye durumlarında (herhangi bir kazanç elde edilmemiş olsa bile) yıllık beyanname vereceklerdir.

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar ise:

Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;

Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği belgelenen hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılır.

3. BEYANNAME VERİLMEYEN HALLER

Tam mükellefiyette vergiye tabi gelir (yabancı memleketlerde elde edilenler hariç) sadece:

1. Tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerden;

2. Birden fazla işverenden alınan, tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve yıllık gayrisafi tutarı belli bir sınırı aşmayan ücretlerden;

3. Tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı belli bir sınırı aşmayan menkul sermaye iratlarından ve vergi alacağı dahil kurumlardan elde edilen kar paylarından;

4. Tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı belli bir sınırı aşmayan gayrimenkul sermaye iratlarından;

5. Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlardan;

6. Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımlarından;

7. Yukarıda sayılan kazanç ve iratların birkaçı ve veya tamamından;

ibaretse yıllık beyanname verilmez.

Ayrıca gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de yukarıda yer alan gelirler beyannameye dahil edilmez.

Belli had; G.V.K.'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin birinci ve ikinci dilimleri toplamının yarısı demektir. 1998 yılı gelirlerine uygulanacak vergi tarifesi esas alınırsa bu had;

(750.000.000+1.500.000.000/2=)1.125.000.000 lira olmasına rağmen; geçici 54. madde ile 2.500.000.000 lira olarak belirlenmiştir.

Beyan sınırı ile ilgili had, 1999 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere;

(2.000.000.000 + 5.000.000.000 /2=) 3.500.000.000 lira olmaktadır.

Yapılan bu düzenlemelerle; gelir unsurları tek başına değerlendirilir. Farklı gelir unsurlarından ancak; tek başına değerlendirildiğinde beyanname verme yükümlülüğü getirenler yıllık beyannamede birleştirilir. Her kazanç veya irat tek başına dikkate alındığında, beyanname verme zorunluluğu dışında kalıyorsa beyannamede birleştirilmez.

Diğer taraftan ticari, zirai veya mesleki kazançlar nedeniyle yıllık beyanname verilmesi halinde de; şahsi gelir niteliğinde olan bu tür gelirler beyannameye dahil edilmez.

4. YENİ TOPLAMA VE BEYAN SİSTEMİNİN SONUÇLARI

Yeni toplama ve beyan sisteminin ortaya çıkardığı manzarayı daha iyi görebilmek için pratik örneklerden hareket edilmesi gerekir. Aşağıda bu yöntem kullanılmıştır.

Örnek:1

Bay A 1999 takvim yılında iki ayrı işverenden ücret almıştır. Birinci işverenden alınan ücret 12.500.000.000.-TL ve ikinci işverenden alınan ücret ise 11.000.000.000.-TL'dır. Bu durumda Bay A 2000 yılının Mart ayında yıllık gelir vergisi

beyannamesi vermek ve iki işverenden alınan ücretini birleştirmek zorundadır. Bay A'nın vergi yükü ise aşağıda hesaplanmıştır.

1. İlk İşverenden Alınan Ücret	12.500.000.000.-TL
2. İkinci İşverenden Alınan Ücret	11.000.000.000.-TL
3. Gelir Vergisi Matrahı (1+2=)	**23.500.000.000.-TL**
4. Hesaplanması Gereken Gelir Vergisi	6.200.000.000.-TL
5. Mahsup Edilecek Gelir Vergisi (2.900.000.000 + 2.450.000.000=)	**5.350.000.000.-TL**
6. Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi(4-5=)	850.000.000.-TL
7. Vergi Yükü Oranı (6.200.000.000 / 23.500.000.000=)	**%26.38**

Örnek:2

Bay B'nin 1999 takvim yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

1. Kaynağı Ne Olursa Olsun Diğer Kazanç ve İrat (İşyeri Satışı)	3.500.000.000.-TL
2. İndirim Oranı Uygulandıktan Kalan Mevduat Faizi	3.495.000.000.-TL
3. Tamamı Tevkif Yoluyla Vergilendirilmiş Serbest Meslek Kazancı (Kitap Telif Hakkı Satışı)	10.500.000.000.-TL
4. Brüt Gayrimenkul Sermaye İradı(İşyeri Kirası)	3.495.000.000.-TL
TOPLAM	**20.990.000.000.-TL**

Yukarıdaki gelirler esas alındığında; Bay B'nin 2000 yılının Mart ayında yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi ve ilave bir vergi ödemesi söz konusu olmayacaktır. Öncelikle aşağıdaki belirlemelerin yapılması gerekir.

1. Kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve irat olarak belirtilen tutar stopaja tabi olmadığından söz konusu gelir için herhangi bir vergi yükü söz konusu değildir. Bu tutar istisna olarak algılandığından beyanı gerekmeyecektir. Ayrıca yukarıda anılan rakama ulaşırken TEFE'ne göre bir maliyet artışı veya indirim oranı uygulanmasından dolayı netleştirme yapılmıştır. İndirim oranının 1999 takvim yılı için %50 olduğunu varsayarsak; brüt tutar 7.000.000.000.-TL olacaktır. Aslında ücret gelirleri ile kıyaslama yapılması halinde bu tutarın gayrisafi tutarı ile dikkate alınması gerekir. Çünkü ücret gelirlerinde vergileme hem nominal bedeller üzerinden hem de cari yıl içinde tevkif yoluyla yapılmaktadır. Bu açıdan bakılınca diğer kazanç ve iradın da gayrisafi tutarı ile dikkate alınması gerekir.

2. Mevduat faizinin net tutarı 3.495.000.000.-TL'dır. İndirim oranı %50 olarak dikkate alındığında, elde edilen mevduat faizinin gayrisafi tutarı 6.990.000.000.-TL olmaktadır. Fon payı dahil stopaj oranı %13.2 olarak dikkate alındığında; tevkif edilen vergi tutarı 922.680.000.-TL olacaktır.

3. Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamında elde edilen serbest meslek kazancının toplamı 10.500.000.000.-TL'dır. Fon payı dahil stopaj oranı %11 olduğuna göre, tevkif edilen vergi toplamı 1.155.000.000.-TL olmaktadır.

4. İşyeri kirası olarak elde edilen gayrimenkul sermaye iradı 3.495.000.000.-TL'dır. İşyeri kirasında fon payı stopaj oranı %16.5 olduğuna göre, tevkif edilen vergi toplamı 576.675.000.-TL'dır.

Bu belirlemelerden sonra, ücretlerdeki vergileme yöntemi esas alındığında Bay B'nin vergi yükü aşağıdaki gibi olmaktadır.

1. Kaynağı Ne Olursa Olsun Diğer Kazanç ve İrat	7.000.000.000.-TL
2. Mevduat Faizi	6.990.000.000.-TL
3. Tamamı Tevkif Yoluyla Vergilendirilmiş Serbest Meslek Kazancı (Telif Kazancı)	10.500.000.000.-TL
4. Gayrimenkul Sermaye İradı(İşyeri Kirası)	3.495.000.000.-TL
5. Toplam Gelir (1+2+3+4=)	**27.985.000.000.-TL**
6. Gayrimenkul Sermaye İradı Gider Karşılığı (4 x %25=)	873.750.000.-TL
7. Gider Karşılığından Sonra Kalan Gelir (5-6=)	27.111.250.000.-TL
8. Tevkif Yoluyla Ödenen Vergiler Toplamı (Fon Payı Dahil) (922.680.000 + 1.155.000.000 + 576.675.000=)	2.654.355.000.-TL
9. Vergi Yükü (8 / 7=)	%9.8

5. VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

5.1. Vergi Mali Güce Göre Alınmalıdır

"Vergi, mali güce göre alınmalıdır" (Anyasa, Md:73/1).

Anayasa'nın 73. maddesi vergilerin mali güce göre alınacağını hükme bağlamakla beraber, mali gücün tanımını yapmamış ve hangi göstergelere göre belirleneceğini öngörmemiştir.

Kamu maliyesi teorisinde, kişilerin mali güçlerinin ana göstergelerinin gelir, servet ve harcama olduğu kabul edilmektedir. Vergi ödeme gücünü yansıtan en önemli gösterge kuşkusuz kişinin geliridir.

Bu ilkenin uygulanmasıyla, mali gücün bilimsel göstergeleri olarak kabul edilen gelir, sermaye ve harcamalar gözetilerek, vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı sağlanır. *"Mali güç", "ödeme gücünün"* kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık şartıdır. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi

ödeme gücünü ortaya koyan sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasakoyucu, bu olguya göre vergi salar, vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir.

Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir. Bu ilke verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlar. Yasakoyucunun vergiyi koyarken yükümlülerin ekonomik durumunu göz önüne alacak bir sisteme uyması gerekir.

Bu ilke aynı zamanda, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.

5.2. Vergide Adalet ve Eşitlik İlkeleri Gözetilmelidir

Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir ifade ile, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır.

Anayasa'da öngörülen verginin *"mali güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi"* ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Verginin adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir. ..."[3]

---

[3] Anys. Mahk., E. No:1994/80, K. No:1995/27, T. 06.07.1995 (02.02.1996 t. ve 22542 s. R.G.), E. No:1995/4, K. No:1995/28, T. 06.07.1995 (02.02.1996 t. ve 22542 s. R.G.), E. No:1995/6, K. No:1995/29, T. 06.07.1995 (10.02.1996 t. ve 22550 s. R.G.).

Anayasa Mahkemesi; 3986 sayılı Yasa'nın getirdiği hükümlere göre 600 milyon lirayı aşan ücretlerde, ücretin tümü üzerinden vergi alınmasını vergide adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı bulmuştur. Buna göre; yükümlülüğün belirlenmesinde kabul edilen tek ölçüt, ücret gelirlerinin toplamı 600 milyon liranın üzerinde olmasıdır. 600 milyon lirayı aşan ücret geliri elde edenler vergi yükümlüsü sayılırken, 600 milyon ve aşağısında ücret elde edenler vergi yükümlüsü sayılmamışlardır. Böylece, 1993 yılı içinde elde ettikleri ücret gelirlerinin vergi matrahı toplamı 600 milyon lirayı aşan ve bu miktar üzerinden %10 Ekonomik Denge Vergisi ödeyenlerin ellerinde kalan ücret geliri, 600 milyon lira ve daha az toplam ücret geliri elde eden ve bu nedenle de söz konusu vergi yükümlüsü olmayanların ellerinde kalan ücret gelirinden daha az olacaktır.

1993 yılında elde edilen 600 milyon liralık bölüm düşülmeden tümüyle vergi matrahı kabul edilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Adalete ve eşitliğe uygun olan, 600 milyon düşüldükten sonra kalan ücret gelirinin vergilendirilmesidir." [4]

Bu açıklamalar ışığında yukarıda verdiğimiz örnek 1 ve örnek 2 irdelenerek mükellefin elinde kalan net harcanabilir gelir esas alındığında; 23.500.000.000.-TL ücret geliri elde bir kişinin elinde kalacak harcanabilir gelir (23.500.000.000 - 6.200.000.000=)17.300.000.000.-TL olacaktır. Buna karşılık 23.611.250.000.-TL diğer gelir unsuru elde eden bir mükellefin net harcanabilir geliri (23.611.250.000 - 2.461.580.000=) 21.149.670.000.-TL olacaktır. Mutlak anlamda aşağı yukarı aynı gelir düzeyine sahip olan bir ücretli ile diğer gelir sahipleri arasında yaklaşık 4.000.000.000.-TL fark olacaktır.

---

[4] Anys. Mahk. , E. No:1995/4, K. No:1995/28, T. 06.07.1995 (02.02.1996 t. ve 22542 s. R.G.).

Vergi yükü olarak ifade edilmek istendiğinde ücretliler aleyhine (26.38-10.05=)16.33 bir fark söz konusudur. Basitlik ile adalet alış verişinde, alınan ve verilen arasındaki sözde denge bu şekilde sağlanmaya çalışılmıştır.

Vergi karşısında eşitlik, herkesin "mali gücüne" göre, diğer bir ifadeyle "ödeme gücü" ile mütenasip olarak vergi ödemesi demektir. Bir kimsenin vergi ödeme gücü ise, öncelikle gerçek geliri ile sonra da bu gelirden, fazla bir sıkıntıya maruz kalmaksızın ayıracağı pay ile ölçülür.

Gelir vergisi alanında tarih boyunca şu veya bu şekilde daima "Discrimination" yani "ayırma ilkesi" uygulanagelmiştir. Ayırma ilkesinden amaç, emek kazancının daha az, emek ve sermaye birleşmesinden doğan kazancın daha fazla ve nihayet sermaye iradının en fazla oranlar üzerinden vergilendirilmesidir. Bizim vergi sistemimizde ise ayırma ilkesi tam tersine işler hale gelmiştir.

Ayırma ilkesinin tersine dönmesini bir tarafa bırakırsak bile, hiç olmazsa üniter bir yapının oluşturulması ve artan oranlı tarife uygulaması ile belirli ölçüde adalet sağlanabilirdi. Bilindiği üzere, artan oranlı tarife ilke olarak sadece kazanç ve iratları bir araya toplayan (üniter sistem) şahsi gelir vergisine uygulanabilir. Ancak yeni toplama ve beyan sistemi ile bu durum da tamamen ortadan kaldırılmıştır.

6. SONUÇ

Vergilendirmede basitlik sağlamak elbette ki varılması gereken bir hedeftir. Ancak Anayasal ve teknik vergileme ilkelerinden vazgeçmeden bu amaca ulaşılmalıdır. Verginin mali güce göre alınması, adaletli ve dengeli dağılımı ve eşitlik temel ilkelerinden salt basitlik adına vazgeçilemez. Öte yandan çeşitli

vergi türleri içinde gelir vergisi, verginin mali güce göre alınmasını, adaletli ve dengeli dağılımını ve eşit olmasını sağlamaya müsait neredeyse tek vergidir. Bu ilkelerin hayata geçirilmesi, gelirin en geniş ölçüde toplanması ve artan oranlı bir tarife ile vergilendirilmesini gerektirir. Bu yolla aynı zamanda verginin adaletli ve dengeli dağılımı sağlanır. Beyan ve toplamaya ilişkin olarak yapılan düzenlemeler ise bu yapıyı sağlamaktan tamamen uzaktır.

Vergilemede basitlik sağlamak adına temel vergileme ilkelerinden vazgeçilmemelidir. Vergilendirmede basitlik sağlamak elbette ki önemlidir. Ancak basitlik ile adaletin alış verişinde alınan ve verilenin birbiriyle uyumlu olması gerekir. Kanımızca toplama ve beyan sistemi bu ilkeler çerçevesinde yeniden düzenlenmelidir.

Öte yandan vergi sistemi, ülkenin doğal ekonomik gelişmesine engel olmayan, başka bir ifade ile, ekonomik yaşamın gelişmesi karşısında "tarafsızlığını" koruyabilen bir mali sistemdir. Bu durum vergi yoluyla özellikle sosyal politika alanında etkili olmaya, hatta vergiyi bu alanlarda olumlu bir araç olarak kullanmaya pek tabii engel değildir. Verginin ekonomik bakımdan tarafsızlığı, bazı sosyal gerekler dışında, aynı ekonomik faaliyet alanlarında, bazı grupları veya faaliyetleri diğerlerinin aleyhine olarak öncelikli işleme tabi tutmamak demektir. Bu cümleden olmak üzere, gelir üzerinden alınan bir verginin ekonomik yaşam üzerinde olumsuz etkisinin olmaması için şu şartların sağlanması gerekir:

Vergi genel ve mümkün olduğu ölçüde istisnasız ve tek düzen olmalı, gelir ve sermaye birikimi üzerinde ekonomik istikrarı bozacak şekilde farklı etkiler yapmamalıdır.

Vergi tarifesi girişim fikrini baltalayacak, vergiye karşı direnci artıracak ağırlıkta olmamalıdır.

Vergi fiilen kazanç veya irat sahibi tarafından ödenmeli yani, fiyatlara ilave edilerek başkalarına devir ve intikal ettirilmemelidir.

Yeni düzenlemeler yapılırken, toplama ve beyan sistemi ve diğer konularda bu hususların da dikkat alınması ve yapının buna göre dizayn edilmesi gerekir.

Tasarruf ve Harcamalardan Hareketle Gelirin Tespiti, Eleştiriler ve Yasal Değişiklik Önerileri

4369 Sayılı Kanun'la vergi yasalarında yapılan düzenlemeler arasında gelirin tanımında yapılan değişiklik büyük bir önem arzetmektedir. Kamuoyuna yapılan açıklamalarda ve 4369 sayılı Kanun gerekçesinde, gelirin tanımlanmasında kaynak teorisinden net artış teorisine geçildiği ifade edilmiştir. Ancak yapılan değişiklik sonucunda tam anlamıyla net artış teorisine geçildiğini ifade etmek mümkün değildir. Gerçekte, yapılan düzenlemeye göre gelirin tanımında hem kaynak teorisi hem de net artış teorisi geçerli hale gelmiştir. Buna göre gelirin tanımlanmasında öncelikle kaynak itibariyle tespit yapılması zorunlu hale gelmiş ancak kaynağı tespit edilemeyen gelirlerin de, net artış teorisine göre tespit edilmesi öngörülmüştür. Bu durumda harcama veya tasarrufa dönüşen gelir, kaynağının tespit edilememesi halinde diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilecektir.

Yapılan değişiklik sonucunda gelirin vergisel tanımı iktisadi tanımına yaklaştırılmıştır. Yanı gelirin vergisel tanımı;

Gelir = Harcama + Tasarruf

olarak değiştirilmiştir.

Oldukça basit gözüken bu formülden hareketle gelirin kolaylıkla kavranabileceği kamuoyuna aktarılmış ve kaldırılan tüm vergi güvenlik müesseselerini ikame etmek üzere V.U.K. 30/7 ve G.V.K. 80, 81 ve 82/2 maddelerinde düzenlemeler yapılmıştır.

Diğer taraftan dönem başı varlıkları tespit etmek amacıyla da G.V.K.'nun Geçici 47. maddesi ihdas edilmişir.

1- Beyan Esasında Harici ve Dahili Kontrolün Önemi:

Modern vergileme sistemleri esas itibarıyla beyan esasına dayanır. Beyan esasının etkin olarak uygulanabilmesi ve idarenin

gerçek gelirleri vergilendirebilmesi, etkin denetim ve otokontrol mekanizmalarının (vergi güvenlik müsseselerinin) varlığını gerekli kılar. Harici ve dahili kontrol mekanizmaları geliştirilememiş olan beyan esası, Devletin etkin bir şekilde vergi toplamasını mümkün kılmaz. Etkin denetim ve otokontrol mekanizmalarının bulunmadığı "beyan esası"nda etkin bir şekilde vergi toplamayı beklemek elbetteki aşırı bir iyimserlik olacaktır.

Harici kontrol mekanizmaları vergi incelemeleri, yoklama, vb. iken Türk Vergi Sisteminde vergi güvenlik müesseseleri olarak ortalama kâr haddi, servet ve gider beyanı, hayat standardı, götürü usul, asgari zirai kazanç, emsal kira bedeli, talih oyunları işletmeciliğinde asgari beyan vb. uygulanagelmiştir.

Bu müesseselerden sadece emsal kira bedeli müessesesi ile fiilen uygulama imkanı kalmayan talih oyunları işletmeciliğinde asgari beyan uygulaması dışındaki bütün müesseseler son yıllarda yapılan değişikliklerle yürürlükten kaldırılmıştır. Emsal kira bedeli ise; istikrarlı hale gelen yargı kararları ve İdare tarafından yayınlanan bir genelge ile uygulanmamaktadır.

2- Vergi Güvenlik Müesseselerinden Servet ve Gider Beyanı Esasının Tarihçesi :

Servet ve gider beyanı esası, Türk Vergi Sisteminde 1961-1983 yılları arasında vergi toplamada etkinliği arttıran ve gerçek gelirin vergilendirilmesini temin eden önemli bir denetim ve vergi güvenlik müessesesi olmuştur. 1984'te kaldırılan bu sistemin yerine hayat standardı esası getirilmek suretiyle servet ve gider beyanı esasının yarattığı boşluk doldurulmaya çalışılmıştır. Hayat standardı esasının vergi güvenlik müssesesi olarak yetersiz kaldığının tespiti ve kayıtdışı ekonominin giderek büyümesi, 1995 yılından itibaren yeniden harcama ve tasarruflardan hareketle gelirin kavranmasına yönelik olarak düzenleme yapılmasını

gündeme getirmiş ve bu konuda V.U.K.'nun 30/7 maddesinde re'sen tarhiyat nedenleri arasında bir düzenleme yapılmıştır.

Ancak yapılan düzenleme sadece bir tanımlamadan öteye gidememiştir. Çünkü getirilmek istenen düzenleme ile servet ve gider beyanı esasının ana fikri benimsenmekle birlikte yasadaki boşluklar bu müessesenin uygulanmasına olanak vermemiştir.

Geçmişte uygulanan servet ve gider beyanı esası uzun yıllar sonunda idari işlemler ve yargı kararları ile alt yapısı oturmuş bir uygulama idi. Bu müessesenin sadece ana fikrini alıp alt yapısını getirmemek esas itibarıyla kamuoyunu yanıltmaktan öteye gitmemiştir. 1995'te getirilen düzenlemenin uygulanamamış olmasının bir kanıtı, bu incelemeyi yapmaya yetkili olan Hesap Uzmanı, Maliye Müfettişi ve Gelirler Kontrolörlerince bu uygulamanın yapılmamış olması ve yargıda bu konuda hiç bir karara rastlanılmamış olmasıdır.

4369 Sayılı Kanun'la V.U.K.'nun 30/7 maddesini uygulanabilir hale getirebilmek amacıyla bu maddede bir takım düzenlemeler yapılmış ve aynı konu G.V.K.'nun 1, 2, 80, 81, 82/2 ve Geçici 47. maddelerinde de düzenlenmiştir. Esas itibariyle aynı konunun hem Vergi Usul Kanunu'nda hem de Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş olması da bir takım yeni karışıklıklara yol açmıştır.

Gerek 1994'te gerekse 1998'de yapılan düzenlemelerin ana fikrinin servet ve gider beyanı olduğu görülmektedir. Ancak bu düzenlemeler sadece kısmen de olsa geriye dönüş anlamından ziyade bugün modern vergiciliğin temel araçlarından birini yeniden vergi mevzuatına dahil edebilme arayışlarıdır. Dolayısıyla yapılmak istenen düzenlemeleri vergi teorisi ve pratiği açısından 21. yüzyılın küreselleşen dünyasında ve kayıtdışılığın %50'lere ulaştığı ülkemizde vergiciliğin olmazsa olmaz kuralı olarak ifade etmek abartılmış bir ifade tarzı olmasa gerektir.

Bir müesseseyi getirmek amacıyla ortaya çıkıp müessesenin omurgasını teşkil eden kuralları getirmemek esas itibarıyla o müesseseyi getirmemekle eşanlamlıdır. Görünürde o müessese vardır ancak gerçekte uygulamada o müessese yoktur. Bu ise yapılan düzenlemelerin işlevsiz kalmasının yanısıra kamuoyunu, idareyi, mükellefi ve yargıyı, etkin bir şekilde uygulanabilirliliği olmayan bir müesseseyi hayata geçirmenin imkansızlığı ile başbaşa bırakmaktan öteye gitmemektedir.

3- Tasarruf ve Harcama ile Gelirin Tespitindeki Farklılıklar:

"Gelir = ***Harcama*** + ***Tasarruf"*** formülünde tespiti yapılacak olan gelirin kendisi değil harcama veya tasarruftur. Tespiti yapılan her harcama veya tasarrufu ise gelir olarak tanımlamak ve vergilendirmek hukuksal bir altyapı oluşturmadan zordur. Harcama ve tasarrufun tespiti varsayımsal olarak gelirin de mevcut olmasını gerektirmektedir. Ancak bu gelirin daha önce vergilendirilmiş olup olmadığı, bu gelirin ne zaman elde edilmiş olduğu, harcama veya tasarrufa konu edilen tutarın bir gelir olup olmadığı, istisnaya veya muafiyete tabi bir gelir olup olmadığı vb. gibi sorunlar, yukarıdaki matematiksel denklemin kolaylıkla bir vergisel sonuç doğurmadığını ortaya çıkartmaktadır

Kısaca ifade etmek gerekirse, harcama veya tasarrufun varlığının tespit edilmesi her zaman gelirin tespit edildiği anlamına gelmemektedir. Tespiti yapılan harcama veya tasarrufa ilişkin gelirin vergilendirilmiş veya vergiye tabi olmayan bir gelir olup olmadığının ispatının mükellefe düşmesi idareyi güçlendiriyor gibi gözükse de esas itibariyle servetin tespitinde dönembaşı ve dönem sonu varlıkların bilinmiyor (veya tam anlamıyla kavranamıyor) olması, giderlerinin tespit edilemiyor olması, vergilendirilecek gelirin tespitini zorlaştırmaktadır.

Diğer taraftan 30 Eylül blokaj olayının kamuoyuna yeterince anlatılamamış olması, belli bazı eksikleri içeriyor olması da ileride yapılacak incelemelerde gerek İdare ve gerekse mükellefler açısından büyük sorunlar yaratacağa benzemektedir.

4- Harcama ve Tasarruflardan Hareketle Gelirin Tespiti Müessesesindeki Karışıklıklar :

Yukarıda da belirtildiği üzere harcama ve tasarruflar yoluyla vergilendirme veya diğer gelir ve iratlar şeklinde adlandırılan düzenlemeler esas itibarıyla aynı alanı düzenleyen ama biri Vergi Usul Kanunu'nda diğeri Gelir Vergisi Kanunu'nda birbirinin benzeri ancak kavramsal olarak farklılıklar içeren iki ayrı düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu düzenlemeler başta incelemeyi yapacak olan kişiler ile incelemeye tabi olacak kişiler olmak üzere bir çok konuda karışıklığa yol açmıştır.

Bu karışıklıklardan bazılarını şöyle sıralamak mümkündür:

- V.U.K. 30/7 uyarınca hesap uzmanları, maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri inceleme yapabilirken, G.V.K. 80, 82/2 uyarınca sadece bu kişilerin mi yoksa vergi incelemesine yetkili tüm kişilerin mi inceleme yapacağı konusu açık değildir.
- G.V.K. 80, 82/2 uyarınca tespiti yapılan kazanç ve irat için yapılacak tarhiyatın türü konusunda açıklık yoktur.
- V.U.K. 30/7 uyarınca yapılacak tarhiyatın, sadece vergi incelemeleri sırasında ve mevcut mükellefler nezdinde mi yoksa tüm şahıslar nezdinde mi yapılacağı tartışmalıdır.
- G.V.K.'nun 80 ve 82. maddelerinde hem bir gelir unsuru (değer artış kazancı) hem de otokontrol müessesesi düzenlenmiştir. Bu da müesseselerin birbirine karışmasına neden olmaktadır.

- Dönem başı varlıkları olarak 29 Temmuz 1998'da Devlet kayıtları veya V.U.K. hükümleri uyarınca kanaat verici vesikalarla tespiti yapılan para, alacak, altın, döviz ve diğer mallar ile 30 Eylül 1998'de Türkiye'de kurulu mevduat toplamaya yetkili Bankaların Türkiye'deki şubelerine 1 günlüğüne bloke edilen nakit para, mevduat sertifikası, döviz vb. kıymetler (çekler) dönem başı değerleri olarak dikkate alınabilecek kıymetler olarak kabul edilmiş ve bu değerler üzerinden V.U.K. 30/7 ve G.V.K. 82/2 maddeleri uyarınca inceleme yapılmayacağı hükmolunmuştur. Kamuoyuna mali milat olarak lanse edilen 30 Eylül tarihi, 29 Temmuz, 31 Aralık tarihleriyle üçlü milat haline dönüşmüş; bir karışıklığa yol açmıştır. Öte yandan altın, mücevherat vb. kıymetlerin, alacak ve borçların beyan ettirilmemesi bunların ileride mükelleflerce fiktif izah nedeni olarak kullanılmalarına olanak sağlayabilecektir. Diğer taraftan elde edildiği tarihin tespit edilememesi ve mükellefçe de ispatlanamaması sonucu diğer kazanç ve irat olarak adlandırılan gelirlerin bir önceki yılın geliri sayılması nedeniyle 1999 yılında harcama veya tasarruf olarak ortaya çıkan bir tutarın 1998 yılının kazancı sayılacak olması, ancak 1998'de bu düzenlemeler yürürlükte olmadığından inceleme yapma imkanının bulunmaması da eksikliğe yol açan bir başka husus olmuştur. Bir önceki yıl geliri saymaktan ya da yürürlük tarihinin tespitindeki hatadan dolayı 1999 yılındaki tasarruf ve harcamaların da büyük bir çoğunluğunun (belki de tamamının) vergilendirilememesi sonucu ortaya çıkmaktadır.

- 30 Eylül 1998'de alacak senetlerinin beyan edilmemiş olması dönem başı değer tesptinin eksik yapılmasına neden olmuştur.

- 30 Eylül 1998'de beyan edilen veya Devlet ya da Devlet güvencesinde tutulan kayıtlarda yer alan değerlerin kaynağının borçlardan oluşabileceği hususu gözardı edildiğinden mükelleflerce izah nedeni olarak kullanılabilecek tutarın, olduğundan daha yüksek bir değerde beyanına yol açılmıştır.

- Beyan edilen tutarlar üzerinden herhangi bir surette vergi alınmamış olması bir yandan Hazine'nin vergi gelirlerinden yoksun kalmasına diğer yandan bazı mükelleflerin az ve geç de olsa cüzi bir miktarda vergi ödemeleri suretiyle "vergilendirilmiş gelir"e sahip olma rahatlığına kavuşmalarını engellemiştir.

- Kamuoyuna mali miladın ve bu kapsamda harcama ve tasarruflardan hareketle gelirin tespitine ilişkin inceleme yönteminin vergisel, ekonomik ve toplumsal sonuçlarının yeterince anlatılamamış olması toplumda sebepsiz bir tedirginliğe yol açmıştır.

- Mali miladda beyan edilen unsurlardan hareketle geriye yönelik olarak inceleme yapılmayacağı hususunun Yasa maddesinde yer almaması sadece Tebliğ'lerle düzenlenmesi nedeniyle vatandaşlar beyanda bulunmaktan çekinmişlerdir.

- "Vergilendirmede olayın gerçek mahiyeti esastır" ilkesinden hareketle, aile bütünlüğü içinde dikkate alınması gereken gelir ve giderlerin birlikte değerlendirilmesi gerekirken gerek yasal düzenleme gerekse Tebliğ'de buna aykırı bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

- Gelirin döneminin tespit edilememesi halinde bir önceki yılın geliri sayılması durumunda zamanaşımı süresi 4 yıla inmektedir. Örneğin 2003 yılında harcama veya tasarruf olarak ortaya çıkan bir tutarın dönemi tespit edilemezse bir önceki yılın 2002 yılın geliri sayılacaktır. Bu durumda gerçekte 2003 yılında ortaya çıkan harcama ve tasarruf için ancak 2007 yılına kadar inceleme yapılabilecektir ki bu da vergi kanunlarımızdaki 5 yıllık zamanaşımını 1 yıl kısaltacak bir uygulama olmaktadır.

- Vergiyi doğuran olayın, harcama veya tasarrufun yapıldığı yılda mı yoksa harcamanın yapıldığı tasarrufun varlığının tespit edildiği yılda mı meydana geldiği konusunda GVK Md 80'deki ifade zaafı karışıklığa yol açmaktadır.

- Mükellefin zamanaşımı süresinden önceki yıllardan izah nedeni göstermesi durumunda, servet veya gider beyanı olmadığından ispatı ve tevsiki mümkün olmayan bir hususun izah nedeni olarak kabul edilip edilmeyeceği belli değildir.

- Vergilendirilecek diğer kazanç ve iratların istisnalarının ayrıntılı olarak belirlenmemiş olması, vergilemede adalet ilkesini zedelediği gibi bazı gelir unsurları üzerinden mükerrer vergi alınmasına ya da servetin nakde dönüşmesini vergilemeye neden olacaktır. Bu tür sonuçlar da, bir yandan mükellef idare ilişkilerini zedelerken diğer yandan devlete olan güveni sarsıcı etkiler yaratacaktır. Örneğin para karşılığı organ satış hali, elde bulundurulan dövizlerde meydana gelen kur farkları vb.

Sayıları rahatlıkla çoğaltılabilecek bu ve bunun benzeri sorunların temel nedeni aynı hususun iki ayrı kanunda birbirine yakın terminolojiyle ancak eksik hükümlerle düzenlenmiş olmasıdır.

5- Harcama ve Tasarruflardan Hareketle Gelirin Tespitinde Dönem Başı ve Dönem Sonu Tasarruf Değerlerinin ve Giderlerin Tespiti :

Esas itibariyle net artış teorisi; kişinin belirli bir dönem başı ve sonundaki servet değerleri arasındaki müspet fark ile yıl içindeki harcamaları toplamının, o kişinin geliri olarak kabul edilip vergilendirilmesini öngörür. Oysa yapılan düzenlemeyle Devlet kayıtları, Devlet güvencesindeki kayıtlar, V.U.K. hükümlerine göre kanaat verici vesikalar ve isteğe bağlı bir surette, herhangi bir yaptırımı olmaksızın (inceleme esnasında izah nedeni olarak kabul etmeme hariç) Bankalara bloke edilen paralarla dönem başı servetlerin tespit edilmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Dönem başı servetlerin borçların tamamının ve alacakların bir kısmının tespitindeki eksiklikler, dönembaşı ile ilgili olarak uygulamada mükellef lehine ya da aleyhine sonuçlar doğurabilecektir.

Dönem başı servet belirlemesi her bir kişi açısından sağlıklı bir şekilde yapılamadığı gibi dönem sonu servetin tespitine ilişkin olarak hiç bir düzenleme yapılmamıştır. Ayrıca incelemelerin dönem başı ve dönem sonu servetlerinden hareket edilerek yapılacağına dair Kanun'da bir açıklık bulunmamaktadır. Mevcut uygulamaya göre dönem başı vardır ve bu 29/7/1998, 30/9/1998 ve 31/12/1998'dir. Dönem sonu ise harcama veya tasarrufun ortaya çıktığı tarih olmaktadır. Bu durumda vergilendirilecek gelir, bir kişiye ait tüm servet artışı ya da harcama tutarı değil tespiti yapılan harcama veya tasarruf tutarı ile dönem başı arasındaki fark kadar olacaktır. Aynı mükellefte birbirini takip

eden yıllarda aynı yöntemle inceleme yapıldığında dönembaşı ve dönem sonu gibi kavramlar birbirine karışacak ve birbirine izah konusu edilecek rakamlarda tutarsızlıklar doğabilecektir.

Benzer bir durum da, aynı yıl için, önceki yıllarda diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilen bir tutarın sonraki yıllarda diğer 6 gelir unsuru ile ilgili matrah veya matrah farkı bulunması durumunda birbirinin izahında kullanılıp kullanılamayacağı konusundaki belirsizliktir. Diğer taraftan uzlaşma, yargı kararı, ödeme vb. gibi durumun meydana gelmesi halinde belirsizlik daha da karışmış olacaktır.

Sadece tespiti yapılan harcama veya tasarrufun vergilendirilecek olması şahsın tüm gelirlerini kavramakta eksik kalacağı aşikardır. Diğer taraftan aile bütünlüğü içinde gelirlerin ayrı ayrı elde edilmesine karşın harcamaların ortak yapılıyor olmasının, şahsın gelirinin tespitinde ailesel durumunun da dikkate alınmasını gerekli kılmaktadır. Bu meyanda özel tüketim harcamalarının mükellef tarafından bildirilmemesi de bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır.

6- Yasal Düzenlemeye İlişkin Değişiklik Önerileri :

Vergi güvenlik müesseselerinin tamamının (emsal kira bedeli ve talih oyunlarında asgari kazanç hariç) kaldırılmış olması ve yeni getirilen sistemin uygulanabilirlilik yönünden büyük eksiklikler taşıması nedeniyle vergi gelirlerinde büyük düşüşler yaşanacaktır. Yapılan düzenlemelerin uygulanabilmesi için belirli bir geçiş dönemi olmalıdır. Bu nedenle geçiş döneminde hayat standardı esası, götürü usul vb. vergi güvenlik müessesesi yeniden getirilmeli ve mevcut düzenlemelerin eksiklikleri giderilmelidir.

Gerçek geliri vergilendirmeyi amaçlayan tasarruf ve harcamalardan hareketle kişilerin gelirlerini tespit yönteminin etkin

bir şekilde işletilmesinde tek araç olan ve bu sistemin bulunduğu tüm ülkelerde uygulanan tasarruf ve harcamaların bildirilmesine yönelik düzenlemelerin yapılması kaçınılmazdır.

"Gelir = Harcama + Tasarruf" formülünden hareketle vergilendirme yapılabilmesi için gelirin tanımına ilişkin olarak ortaya çıkan görüşleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür :

Net artış teorisi çerçevesinde getirilen tanım aynen korunmalıdır. Ancak sistemi ıslah edici yönde yasal değişiklikler yapılmalıdır. Bu bağlamda 81. maddedeki vergilendirilmeyecek kazanç ve iratların daha ayrıntılı ve kapsamlı bir şekilde gözden geçirilmesi gerekmektedir. V.U.K.'nun 30/7 fıkrası, G.V.K.'nun 80 ve 82/2 maddeleri kaldırılıp, bu konudaki hükümlerin tek bir madde olarak düzenlenmesi sağlanabilir. Böylece birbirine yakın konulardaki farklı düzenlemeler kaldırıldığı gibi uygulamada tekdüzelik sağlanmış olur.

Yeni sistem ***"Otomatik Gelir Beyan Kontrolü"*** olarak isimlendirilebilir. Önerilen bu mekanizma çerçevesinde G.V.K.'nunda müstakil bir madde olarak düzenleme yapılabilir. Bu maddede G.V.K.'nun 82/2 ve V.U.K. 30/7 maddeleri birleştirilerek uygun bir otokontrol mekanizması oluşturulması gerekir.

Bu bağlamda yapılması gereken düzenlemeleri ana hatlarıyla şöyle düzenlemek mümkündür :

- Mevcut düzenleme V.U.K. 30/7 ve G.V.K. 80, 82/2'den çıkarılarak G.V.K.'nda müstakil bir vergi güvenlik müessesesi olarak yeniden düzenlemelidir.
- Tarhiyat türünün belirlenmesi amacıyla bir düzenleme yapılmalıdır.
- G.V.K.'nda gider tespitini gerçekleştirecek düzenlemeler yapılmalıdır. Bu bağlamda gelir vergisi beyannamelerinde özel tüketim giderlerinin beyan

edilmesinin sağlanabilmesi veya Takdir Komisyonu tarafından gider takdiri yapılabilmesi yönünde yasal düzenlemeler yapılabilir. Diğer taraftan aynı hususu temin etmek amacıyla özel gider indirimi ücretlilerin yanı sıra gelir elde eden ve beyan etmesi gereken diğer kişiler için de getirilebilir. Asgari gider tutarının tespitinde Takdir Komisyonlarına yetki verilebileceği gibi hayat standardı esasında olduğu gibi bir takım ölçüler getirilebilir.

- İncelemeye yetkili olanların Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörleri olduğu açıkça belirtilmelidir.
- İktisap olunan mal ve haklar ile giderlerin gerçek değerlerinin tespitinde Takdir Komisyonlarının yetkili kılınması gerektiği ifade edilmelidir. Dolayısıyla değerlemeye ilişkin hükümlerin açıkça belirtilmesi gerçek gelirin vergilendirilmesine olanak sağlayacaktır.
- Aile fertlerinin harcama ve tasarrufları aile bütünlüğü içinde ele alınmalı ve izah nedeni olarak da tüm ailenin gelirleri nazara alınmalıdır.
- Tasarruf ve harcamalardan hareketle tespit edilen gelirlerin istisnalarının yeniden ayrıntılı olarak açıklanması da yerinde olacaktır.
- Tasarruf ve harcamalardan hareketle vergilendirilecek diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde, gelirin ayrılmaz unsuru olan dönemsellik kavramının hayata geçirilebilmesi için dönem başı ve dönem sonu tasarruf miktarının ve giderlerin tespitine yönelik uygulamalar getirilmelidir.

Yatırım İndiriminde Stopaj Tartışması

1. GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun'un 30. maddesiyle değişik Ek 1. madde hükmü uyarınca;

"Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil), yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımları kapsamında yaptıkları ve müteakip vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri yatırım harcamaları bu bölümde yazılı şartlar dahilinde ilgili kazançlarından indirilir..."

Yatırımı indirimi istisnası kapsamına giren yatırım harcamaları, Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 3. maddesinde öngörülen oranlar dahilinde , gelir ve kurumlar vergisi matrahından düşülmektedir.

1998 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınan yatırım indirimi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesi 25. madde hükmü uyarınca %20 oranlı asgari kurumlar vergisi matrahına dahil edilmemiş ve yatırım indirimi üzerinden fon payı dahil halka açık şirketlerde %11 ve diğerlerinde %16,5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

1998 hesap dönemi kurumlar vergisi stopaj matrahının beyanı aşamasında, 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler nedeniyle yatırım indiriminin stopaja tabi olup olmadığı, stopaja tabi ise % kaç oranında stopaja tabi olacağı konusu tartışmalara neden olmuştur.

Devam eden açıklamalarımızda bu konu irdelenmeye çalışılmıştır.

2. KONUYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

2.1. 4369 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklik Öncesi Uygulama

2 Haziran 1995 tarihinde yürürlüğe giren 4108 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Yasası'nın 75/4. maddesinden yapılan değişiklikle yatırım indiriminden yararlanan kurum kazançları stopaja tabi hale gelmiştir. Bu düzenleme 1 Ocak 1995 tarihinden itibaren geçerli kılınarak 1995 hesap dönemi kazançları için de uygulanmıştır. Bu düzenlemeye göre yatırım indirimi istisnası kurumlar vergisi matrahı ve %20 oranlı asgari kurumlar vergisinin dışında tutulmuş, halka açık şirketlerde fon payı dahil %11, diğerlerinde ise fon payı dahil %16,5 oranında stopaja tabi tutulmuştur.

Kurumlar vergisi mükelleflerinde yukarıda kısaca açıklanan stopaj uygulaması Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6 numaralı bent hükmünün (b) alt bendi hükmüne göre yapılmıştır. Anılan bent hükmü aşağıdaki gibidir:

"……..

6. a) ……..

b) Dağıtılsın veya dağıtılmasın 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Yatırım fonları ve ortaklıkları hariç);

*i) Halka açık anonim şirketlerde, **(93/5148 sayılı B.K.K. ile %10 Yürürlük; Hesap dönemi 1994'de biten kurumlarda 1.1.1994, diğer kurumlarda 1.1.1995)***

*ii) Diğerlerinden **(93/5148 sayılı B.K.K. ile %20 Yürürlük; Hesap dönemi 1994'de biten kurumlarda 1.1.1994, diğer kurumlarda 1.1.1995. Yatırım indirimi tutarından 95/7593 sayılı B.K.K. ile %15 Geçerlilik 1.1.1996)"***

2.2. 4369 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklik Sonrası Uygulama

4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4 ve 94/6-b maddelerinde yapılan değişikle 75/4. madde hükmü yalnızca dar mükellef kurumlar için geçerli hale gelmiş, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar (iştirak kazançları hariç) - dağıtılsın dağıtılmasın- ayrıca stopaja tabi tutulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 94/6-b maddesi aşağıdaki gibidir:

" .....

6. a) .....

b) i) Kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmaz.) (kurumlar ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara ödenenler dahil),

1. Halka açık anonim şirketlerde,

2. Diğerlerinde,

ii) Dağıtılsın dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan,

iii) Dağıtılsın dağıtılmasın Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan kısmından,

Bu alt bendin (i) ve (ii) alt bentleri uyarınca yapılan tevkifat, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilemez."

3. YATIRIM İNDİRİMİ BİR İSTİSNA MIDIR TARTIŞMASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun ile değişik 94/6-b maddesinin lafzından kaynaklanan zaaftan hareketle, yatırım indiriminin bir istisna olup olmadığı tartışması ortaya atılmıştır. Bu tartışmanın sonucu, yatırım indiriminin stopaja tabi tutulup tutulmayacağı hususunu belirler nitelikte bulunmaktadır. Bugüne kadar bir istisna olarak kabul edilmiş bulunan ve uygulamanın da bu kabul doğrultusunda şekillendiği yatırım indirimi müessesesinin mahiyetine yönelik olarak;

1. Gelir Vergisi Kanunu'nun genel sistematiği içinde,

2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda,

3. 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde,

4. Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararlarında,

5. Konuya ilişkin Danıştay kararlarında,

yatırım indiriminin mahiyetine ilişkin olarak yapılan tespitlere ve nitelendirmelere devam eden açıklamalarımızda yer verilmiştir.

3.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun Genel Sistematiği İçinde Yatırım İndiriminin Mahiyeti

Yatırım indirimi Gelir Vergisi Kanunu'nun ikinci kısmının sekizinci bölümünde yer alan ek maddelerde düzenlenmiştir. İkinci kısım "muaflık ve istisnalar" başlığını taşımakta olup yasa koyucu gelir vergisinin sistematiği içinde yatırım indirimini istisnalar kapsamına almıştır.

3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yatırım İndirimi

Vergi kanunlarında değişiklikler yapan 26.12.1993 tarih ve 3946 sayılı Kanun öncesinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 9 numaralı bent hükmü uyarınca, "Dar mükellefiyete tabi kurumlar dahil, sermaye şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri ile kooperatiflerin ve iş ortaklıklarının yatırım indiriminden yararlanan kazançları", Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimine ilişkin hükümlerinde öngörülen şartlar dahilinde yatırım indiriminden yararlanmakta idiler. Ancak 3946 sayılı Kanun ile, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sayıları 19'u bulan vergi istisnası sayısı 6'ya indirilmiş ve kazanç istisnası olarak uygulanmakta olan yatırım indirimi istisnası, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Yatırım İndiriminin Mahiyeti" başlıklı Ek. 1. maddesine "kurumlar vergisi mükellefleri" dahildir ibaresi eklenmek suretiyle tamamen Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. 3946 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar"ı düzenleyen 8. maddesinde yapılan değişikliklerin bir kısmı ile istisnaların sayısını azaltılırken, yatırım indirimine ilişkin değişiklikle kazanç istisnası mahiyetinde bulunan bu istisnaya ilişkin esasta hiçbir değişiklik yapılmamış, yalnızca 8. maddenin sadeleştirilmesi amacı güdülmüştür. Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimi ile ilgili hükümlerinin tarihi süreci içinde yatırım indirimi daima bir istisna olarak tanımlanmış ve uygulama da bu güne kadar bu şekliyle kabul görmüştür.

3.3. 4369 sayılı Kanunun Gerekçesinde Yatırım İndiriminin Mahiyeti

4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendi hükmünde yapılan ve metnine önceki bölümlerde yer verilen değişikliğin yasal gerekçesinde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

"Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendi yeniden düzenlenmiş, bende ayrıca (c) alt bendi eklenmiştir.

Yeniden düzenlenen (b) alt bendinde kurumlar tarafından temettü vergilemesi ile ilgili olarak yapılacak stopaj üç alt başlık halinde düzenlenmiştir. Buna göre, tam ve dar mükellef kurumlar indirim ve istisna kazançları üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın gelir vergisi stopajı yapacaklardır. Örneğin, yatırım indiriminden yararlanan bir kurum, yararlandığı yatırım indirimi tutarı üzerinden belirlenen oranda stopaj yapacaktır. Bu stopaj için kazancın dağıtımı beklenmeyecektir."[5]

Yukarıdaki gerekçede tam ve dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın gelir vergisi stopajı yapacakları hususu belirtilirken buna örnek olarak da yatırım indirimi verilmiştir.

Yasa maddelerinin yorumunda lafzın yeterli olmaması ve buna bağlı olarak uygulama sırasında ilgili yasa maddelerinin kapsamı konusunda tartışma çıkması durumunda, değişikliğe ilişkin yasal gerekçeler konunun açıklığa kavuşturulması bakımından önemli kaynaklardan biri olarak kullanılmak durumundadır. Zira yasakoyucunun ihdas ettiği yasa hükümlerini hangi amaçla ihdas ettiği, bu yasa hükümlerinin hangi konuları ne derece kapsamına aldığı hususu çoğu kez ilgili yasa hükümlerine ilişkin gerekçelerden hareketle açıklığa kavuşturulabilmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi de çoğu kararında yasaların Anayasaya uygunluğu denetiminde ilgili yasa maddelerinin gerekçelerini de yargılama sırasında bir kaynak olarak kullanmaktadır.

---

[5] Vergi Reformu (Eski Kanun - Yeni Kanun - Gerekçe), Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, s. 206.

3.4. Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararlarında Yatırım İndirimi

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nca verilen 30.9.1986 tarih ve 268 yayın sıra ve 271/5 genel sıra numaralı kararda, "Yatırım İndirimi"nin mahiyetine ilişkin olarak aşağıdaki belirlemelerde bulunulmuştur. Bu karar Bakan onayından da geçerek tebliğ mahiyetini kazanmıştır:

"Yatırım indirimi Gelir Vergisi Kanunu'nun "muaflık ve istisnalar" bölümünde düzenlenmiştir. İstisna kelimesi kullanılmamışsa da indirim de bir istisnadır. Adının yatırım indirimi istisnası olmaması; yatırım indiriminin istisna olma özelliğini değiştirmez. İndirim nedir? Matrahtan belli bir bölümün indirilmesi ve vergilendirilmemesidir. Bu ne demektir? Bu, istisna demektir..."

Ayrıca, yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu tarafından verilen 14.3.1979 tarih, 238 yayın sıra ve 240/2 genel sıra nolu; 9.12.1977 tarih, 234 yayın sıra ve 235/5 genel sıra nolu ve 16.3.1973 tarih, 190 yayın sıra, 206-3 genel sıra nolu kararlarda yatırım indiriminin mahiyet olarak bir istisna olduğu özellikle vurgulanmıştır.

3.5. Danıştay Kararlarında Yatırım İndiriminin Mahiyeti

Yatırım İndiriminin mahiyetine ilişkin olarak bazi Danıştay kararlarında yapılan belirlemeler önemli bulunmuş ve bu kararların ilgili kısımları aşağıya alınmıştır.

1. *"... Davacı şirketin yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırımı gerçekleştirdiği dosya içeriğinden anlaşılmaktadır. Konuya ilişkin düzenlemeler dikkate alındığında ihracat taahhüdünün yerine getirilmemesinin müeyyidesinin vergi, resim ve*

harç istisnasından yararlandırılmaması olduğu, yatırım indirimi istisnasıyla ilgilendirilmediği görülmektedir. Bu itibarla davacı şirketin ihracat taahhüdünü gerçekleştirmemesi nedeniyle yatırım indirimi istisnasından yararlandırılmaması sonucu yapılan tarhiyatı kaldıran mahkeme kararı sonucu itibariyle yerinde bulunmamıştır..."[6]

2. *"... Gelir Vergisi Kanunu'nun Yatırım İndirimi başlığını taşıyan yukarıda anılan maddelerinin açık hükmü karşısında .... gün ve ... sayılı Yatırım Teşvik ve Yatırım İndirimi Belgesi almış ve belgede öngörülen koşullara uygun olarak yatırımını tamamlamış olan davacı şirketin salt Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na başvuruda bulunmaması sebebiyle yatırım istisnasından yararlandırılmaması sonucu adına salınan kurumlar vergisi tarhiyatını tasdik eden Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir..."*[7]

3. *"... 50 seri sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin II/B bölümünün (a) bendinde, yatırım indirimi istisnasına tabi kazancın %20 oranlı kurumlar vergisi matrahına dahil olduğu açıklanmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 3946 sayılı Kanunla eklenen geçici 39 uncu maddede ise, 1.1.1994 tarihinden önce yatırım teşvik belgesine bağlanmış olan yatırımlar için yapılacak harcamalara yatırım indirimine ilişkin eski hükümlerin, bu tarihten sonra alınan yatırım teşvik belgesine bağlı yatırım harcamalarına ise yatırım indirimine ilişkin yeni hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.*

---

[6] Danıştay 4. D., 19.11.1996 T. , E. No: 1995/6096, K. No: 1996/4336, (Kızılot Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Haziran 1998, s. 47).

[7] Danıştay 3. D., 1.6.1994 T. , E. No: 1994/176, K. No: 1994/1727, (Kızılot Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Nisan 1996, s. 49-50).

Olayda davacı şirket, 1994 yılından önce aldığı yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırım harcamaları yapmış, 1994 yılında ..... TL tutarında yatırım indirimi istisnasından faydalanmış ve kurumlar vergisi beyannamesinde bu tutarı kurumlar vergisi matrahına dahil ederek ihtirazi kayıtla beyanda bulunmuştur. Şirket yatırım teşvik belgelerini 1994 yılından önce aldığından Gelir Vergisi Kanununun geçici 39. maddesi uyarınca bu yatırımlarla ilgili olarak uygulanacak oran ve esaslar açısından anılan Kanunun Ek 2 ile 6 ncı maddelerinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde yatırım indiriminden yararlanacaktır. Geçici 39 uncu madde ile kastedilen yatırım indirimin şartları, başlangıcı, uygulama süresi, konusu nispeti açısından 1994 yılından önceki düzenlemelere tabi olunacağıdır...."[8]

4. *"Uyuşmazlık, özel olarak yaptığı turistik otel inşaatı nedeniyle mükellefe tanınan yatırım indirimi istisnasının ortağı bulunduğu Kollektif şirketten elde ettiği ticari kazancına uygulanıp uygulanamayacağı hususuna ilişkin bulunmaktadır.*

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 202 sayılı Kanunun 16. maddesiyle eklenen bölümün ek 1. maddesinde, ticari ve zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dahil) yaptıkları yatırımların, bu bölümde yazılı kayıt ve şartlar dahilinde ilgili kazançlarından indirileceği hükme bağlanmış olup, maddede yer alan "ilgili kazanç"tan kastedilen, yatırım indirimine konu olan gelir unsurudur.

Diğer bir anlatımla, ticari faaliyetinden dolayı yatırım indiriminden yararlanan bir mükellefin yatırım indirimi istisnasından yalnızca ticari kazancı bakımından yararlanması mümkün olup, bu mükellefin varsa zirai kazancı bakımından yatırım indiriminden yararlanmasına olanak bulunmamaktadır.

---

[8] Danıştay 4. D., 10.4.1997 T. , E. No: 1996/2045, K. No: 1997/1196, (Danıştay Dergisi, sayı 94, 1998, s. 286-287).

Nitekim, sözü edilen maddenin gerekçesinde de, bu maddeye göre ticari, sınai ve zirai yatırım yapmış olan bir gelir vergisi yükümlüsünün bu yatırım tutarının belirli bir kısmını gerek yatırım yapmış olduğu işletmeden, gerekse ticari işlerinden elde etmiş olduğu ticari kazançlarından düşebileceği açıklanmak suretiyle gelir unsuru değişmedikçe, yani aynı tür faaliyetten doğan bütün kazançlara yatırım indirimi istisnası uygulanabileceği prensibi kanun koyucu tarafından benimsenmiştir..."[9]

5. *".... Dava konusu olayda; davalı idare, kurumun yaptığı yatırımın 250 bin liranın altında olması nedeni ile yatırım indirimi istisnasından faydalanamayacağını bildirerek işlem tesis etmiştir.*

... Bu durumda yukarıda açıklanan nedenlerle 193 sayılı Kanunun yatırım indirimi ile ilgili ek 2'nci maddesinin aradığı koşullara uymadığı açıkça anlaşılan yatırım indirimi istisnasından yararlandırılmaması yolunda yapılan işlemde kanuna aykırılık bulunmadığından davacı vekili iddialarının reddine..."[10]

6. *"... Dava konusu uyuşmazlıkta; saptanan matrah farkının ilgili dönemde uygulanan yatırım indirimi istisnasından kaynaklanması, indirilen istisna tutarının beyanname üzerinden her zaman tesbitinin mümkün bulunması karşısında mükellefin kasten vergi kaybına sebebiyet verdiğinden söz edilemeyeceği cihetle olaya kaçakçılık değil kusur cezası uygulanması gerekmektedir..."*[11]

---

[9] Danıştay 3. D., 14.03.1989 T. , E. No: 1988/1364, K. No: 1989/716, (Yalçın Hasan, Yatırım İndirimi, Kılavuz Yayınları, İstanbul 1999, s. 271-272).

[10] Danıştay 4. D., 20.05.1971 T., E. No: 1969/2531, K. No: 1971/4160, (Yalçın Hasan, a.g.e., s. 276-277).

[11] Danıştay 3. D., 10.12.1990 T., E. No: 1990/1685, K. No: 1990/3386, (Yalçın Hasan, a.g.e., s. 287).

4. 4369 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN DÜZENLEMELERE YÖNELİK ELEŞTİRİLER

4.1. Yatırım İndirimi Ne Bir Kazanç, Ne De Bir İrattır

4369 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yeniden düzenlenen tevkifat uygulamasının yatırım indirimini kapsamadığı, zira yatırım indiriminin istisna bir kazanç veya irat olmadığı, 94. maddenin 6 numaralı bent hükmünün lafzen ancak istisna kazanç ve iratlara uygulanabileceği, dolayısıyla yatırım indirimine isabet eden tutarlardan gelir vergisi tevkifatı yapılamayacağı yönünde görüşler ileri sürülmüştür.

Biz, anılan görüşe katılmanın mümkün olmadığı kanaatindeyiz. Zira, önceki bölümlerde yer aldığı üzere;

1. Gelir Vergisi Kanunu'nun genel sistematiği içinde,

2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda,

3. 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde,

4. Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararlarında,

5. Konuya ilişkin Danıştay kararlarında,

yatırım indiriminden "yatırım indirimi istisnası" olarak bahsedilmiştir. Ayrıca vergi idaresi de yatırım indiriminin mahiyet olarak bir istisna olduğunu 50 ve 51 seri numaralı kurumlar vergisi tebliğlerinde açıkça belirtmiştir.

4.2. 1998 Hesap Döneminde Yararlanılan Yatırım İndirimine İlişkin Stopaj Uygulamasında 4369 sayılı Kanun Öncesi Hükümlerin Uygulanamayacağı Görüşü

Bu görüşe göre, 4369 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6 numaralı bent hükmünde yapılan

değişikliklerin yürürlük tarihi 1.1.1999'dur. Mayıs 1999'da verilecek muhtasar beyannameler 1999 hesap dönemi içinde yer alan vergilendirme dönemine ilişkin olup yeni hükümleri uygulanmalıdır. 1998 hesap dönemine ilişkin olarak yararlanılmış yatırım indiriminden eski hükümler dairesinde %15 stopaj uygulaması yapılmış olup bu uygulamalar bir önceki bölümde yer alan görüşler de dikkate alındığında yasal dayanaktan yoksun uygulamalar olmuştur.

Yukarıda yer verilen görüşler doğrultusunda bazı mükellefler yatırım indirimine ilişkin olarak Mayıs 1999'da verdikleri muhtasar beyannameleri ihtirazi kayıtla vermişlerdir.

Biz yukarıda yer alan görüşlerin, 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin birbirleri ile ilgili maddelerinin yürürlük tarihleri birlikte ele alındığında doğru olamayacağı kanaatindeyiz. Zira 4369 sayılı Kanun'un değişikliklerin yürürlük tarihlerini düzenleyen 86. maddesinin d bendi hükmünde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4. maddesi ile 94/6-b maddesinde yapılan değişikliklerin 1999 hesap dönemi kurum kazançlarından başlamak üzere 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla 1998 hesap dönemine ilişkin vergi yükümlülüklerinin ilgili olduğu yasa hükümleri, 1.1.1999 öncesi geçerli hükümler olmaktadır.

4.3. 4369 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişikliklerde Yer Alan İfade Zaafları

4369 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 96. maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan değişiklerde yer alan ifade zaafları önceki bölümlerde yer alan tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Bu tartışmalar neticesinde bazı mükellefler yatırım indirimine ilişkin olarak Mayıs 1999 da ihtirazi kayıtla muhtasar beyanname vermiştir. Ayrıca 1.1.1999

tarihinden itibaren yatırım indiriminin stopaja tabi olmadığı yönündeki görüşler de dikkate alındığında 2000 yılından itibaren bu konunun yoğun bir şekilde ihtilaf konusu yapılması muhtemel görülmektedir.

5. SONUÇ

4369 Sayılı Kanun ile vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin başlangıçta bir vergi reformu olarak ortaya konmasına ve kamuoyunun da bunu bu şekilde algılamasına karşılık, zamanla Kanun'un uygulama ile birlikte bir reform olup olmadığı tartışılmaya başlanmıştır. Özellikle son günlerde, vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin ekonomi üzerinde daraltıcı etki yaptığı, harcama ve yatırımları frenlediği, yüksek gelir grubunda yer alan kişilerin harcamalarını yurt dışında yapmaya başladıkları yönündeki iddia ve görüşler yüksek sesle gündeme getirilmektedir. Bunun sonucu olarak da, 4369 Sayılı Kanun'un bir çok hükmü daha uygulanmaya başlamadan yeni yasa değişikliklerine ilişkin çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Biz bu çalışmamızda 4369 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan değişiklikler sonucu, yatırım indiriminde stopaj uygulamasında ortaya çıkan tartışmaları irdelemeye çalıştık. Ancak Kanun'un bu mevcut hali ile konunun tartışılmaya devam edeceği ve yeni vergisel ihtilafları da beraberinde getireceği kuvvetle muhtemeldir. 4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklilere ilişkin olarak önümüzdeki günlerde yapılacağı düşünülen yeni yasa değişikliği çalışmalarına bu konunun da dahil edilmesi ve tartışmalara son verecek netlikte yasa maddesinin yeniden düzenlenmesinde büyük fayda vardır.

Kısmi Uzlaşma Olanağına İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemelerin, Verginin Yasallığı İlkesi Açısından İrdelenmesi

1. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ :

Bireylerin günümüze değin mali konularda devlete karşı giriştiği mücadelede, vergi konulmasının keyfiliği ve aşırılığı önlenmeye çalışılmıştır. Bunun sonucunda, vergilerin yasama organı tarafından yasa ile konulması, demokratik ülkelerde vazgeçilmez bir ilke halini almıştır. Verginin yasallığı ilkesinin doğal sonucu olarak, mali yükümlülüklerin yasayla konulmasının yanısıra bunların değiştirilmesi ve kaldırılmasının da yine yasayla yapılması gerekmektedir.[12]

Verginin yasallığı ilkesi, bir taraftan bireyi koruma altına alan sınırları belirlerken, diğer taraftan vergisel işlemlerin yapılabilmesi için devlete olanak sağlar. Diğer bir ifadeyle, mükellefe yasayla belirlenen sınırların aşılmaması için bir güvence verilirken, vergi alacaklısı olan devlete de yasal koşulların bulunması halinde yetki kullanılması konusunda olanak ve ödev vermektedir.

Hukuk devleti kavramının ve yasallık ilkesinin gereği olarak idare, yasaların kendilerini yetkili kılmadığı konularda, birey haklarını kısıtlayıcı yönde işlemler kuramayacakları gibi, bireylere yasalarda açıkça yer almayan bir yükümlülük de getiremezler.[13]

Buna bağlı olarak, vergi hukukunun kaynağı olan anayasa, kanun, uluslararası vergi anlaşmaları gibi yasama organından doğan kaynaklar ile kanun hükmünde kararname, bakanlar kurulu kararı, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, genelge, genel yazı ve özelge gibi yürütme organından doğan kaynaklar arasında bir hiyerarşi doğmaktadır.[14]

---

[12] GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul 1998, Sh. 22

[13] GÜNEŞ, a.g.e., Sh. 9

[14] KIRBAŞ Sadık, Vergi Hukuku, Ankara 1997, Sh. 38

Vergi hukukuna ilişkin kuralları uygulama durumunda olan kurum ve kişilerin bu hiyerarşiyi takip etmeleri ve buna uymaları beklenir. Aksi taktirde, idarenin yasallığı ilkesi ihlal edileceği gibi, yükümlülerin hakları da çiğnenmiş olacaktır. Buna göre, hukukun kaynakları arasında olan anayasanın birincil derecede dikkate alınması gerekmektedir. Diğer kaynaklar gücünü anayasadan alır ve ona aykırı olamaz. Bunun yanısıra tüzük, yönetmelik ve genel tebliğler de hiyerarşide kanundan sonra gelir ve bunların kanuna aykırı olmamaları gerekir.[15]

2. 4369 SAYILI YASAYLA KISMİ UZLAŞMA OLANAĞI SAĞLANMIŞTIR :

Mükellefler ile vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların çözülmesi, esas olarak yargı organları tarafından yerine getirilmektedir. Ancak, yargılama sürecinin uzun sürelere yayılması nedeniyle, bu uyuşmazlıkların sürüncemede kalması söz konusudur. Bu durum ise, devletin vergi alacağının tahsilinin gecikmesine yol açtığı gibi, mükellef açısından da davayı kaybetmesi halinde ek bir takım mali yükümlülükleri üstlenme gibi bir riskle karşı karşıya bırakır. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu'na 205 sayılı Kanunla getirilen uzlaşma müessesesiyle, mükellef ile idare arasında çıkan uyuşmazlıkların yargı aşamasından önce çözülebilmesine imkan sağlanmıştır.[16]

---

[15] ÖNCEL Mualla & KUMRULU Ahmet & ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Ankara 1998, Sh. 40

[16] AK Bülent, Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Cezaları ve Diğer Cezaları, Türmob Yayın No : 68, Ankara 1999, Sh. 64

4369 Sayılı Kanun'la, Vergi Usul Kanunu'nun "*Uzlaşma*" hükümlerinde önemli değişiklikler yapılmıştır.[17] Bu çerçevede, anılan Kanunun ek 1. maddesi, ek 11. maddesinin birinci fıkrası ile ek 6. maddesinin birinci fıkrası değiştirilmiş ve ek 2, 3, 4 ve 5. maddeleri kaldırılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun, 4369 Sayılı Kanun'la değişik Ek 1. maddesinde, "***...Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir...***" hükmüne yer verilmiştir.

Yapılan bu düzenlemenin amacı, Ek 1. maddede yapılan değişikliğin gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır[18] :

"***...Ayrıca, birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumunda, dönem matrahının ya da matrah farkının bir bütün olarak uzlaşma konusu yapılması dolayısıyla uzlaşma müessesesinin işlevini görmesinde sorunlar yaşanmaktadır. Bu nedenle uzlaşma ile ilgili hükümlerde değişiklik yapmak zorunluluğu ortaya çıkmıştır...*** "

"***...Birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumuna çözüm getirilerek, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşmanın sadece toplam matrah farkının bir bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabileceği düzenlemesi getirilmiştir.*** *Buna göre*

---

[17] Ayrıntılı bilgi için bkz. AK Bülent & AYKUTLU Fercan, 4369 Sayılı Kanunla Ana Vergi Kanunlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirmesi, Türmob Yayın No : 43, Ankara 1998, Sh. 93-107

[18] Vergi Reformu (Eski Kanun - Yeni Kanun - Gerekçe), Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, Sh. 82-83

örneğin, bir vergi inceleme raporunda, hem ikmalen hem de re'sen takdiri gerektiren tarhiyatların olması durumunda mükellef, matrah ya da matrah farkının sadece ikmalen tarhiyat konusu bölümü için uzlaşma talep edebilecek ya da her iki bölüm için uzlaşma talebinde bulunup sadece ikmalen tarhiyat bölümü için uzlaşabilecektir. Bir başka ifadeyle kısmi uzlaşma imkanı getirilmektedir..."

Bu şekilde, mükelleflerin öteden beri yakındıkları bir sorun çözülmüştür. Çünkü, yapılan düzenleme öncesinde, mükelleflerin bir vergi incelemesinde birden fazla nedenle tarhiyatı gerektirir bir durumla karşılaşmaları halinde, yapılan tarhiyatın tamamı için uzlaşmaya gitmeleri ya da tamamı için dava yoluna gitmeleri gerekiyordu. Bu nedenle, mükellefler uzlaşma haklarını kaybetmemek için, dava yoluna gidecekleri tarhiyatlar için de uzlaşmak zorunda kalmaktaydı.

Yapılan yasal düzenlemeyle, birden fazla nedenle vergi tarhiyatının bulunması halinde mükellefe, matrah veya matrah farkının bir kısmına uzlaşırken diğer bir kısmı için yargıya gitme imkanı, diğer bir ifade şekliyle kısmi uzlaşma yapma olanağı sağlanmıştır.

3. YASAL DÜZENLEMENİN GETİRDİĞİ YENİ SORUNLAR :

Bilindiği üzere, artan oranlı vergiler bir tarifeye bağlıdır ve bu tarifelerde çeşitli dilimler bulunur. Her bir dilime isabet eden matrah kısmı ise, dilim sayısı ilerledikçe daha yüksek bir oranda vergiye tabi tutulur.

Bu durumda, artan oranlı bir vergiye ilişkin olarak birden fazla nedenle tarhiyat yapılması ve mükellefin kısmi uzlaşma istemesi halinde, kısmen uzlaşmaya konu edilecek matrah farkının

hangi dilime gireceği ve buna bağlı olarak hangi vergi oranına tabi tutulacağı konusunda belirsizlik bulunmaktadır.

Buna göre, kısmi uzlaşmaya konu verginin, üç ayrı yöntemle hesaplanması sözkonusu olmaktadır. Bunlardan ilkinde uzlaşılan verginin en alt dilimden başlayarak hesaplanması, diğerinde ise en üst dilimden başlayarak hesaplanması sözkonusudur. Diğer bir hesaplama yönteminde ise, toplam matrah farkı üzerinden hesaplanan vergiye, kısmen uzlaşılan matrah farkının ne kadarının isabet ettiğine ilişkin olarak bir oranlama yapılmakta ve uzlaşmaya konu vergi tutarına bu şekilde ulaşılmaktadır.[19]

Ancak, kısmi uzlaşmaya konu verginin bu yöntemlere göre hesaplanması halinde, her bir hesaplama yöntemi farklı bir sonuç vermektedir. Kısmi uzlaşma sonucunda uzlaşmaya konu matrah farkı aynı olmakla birlikte, bunun üzerinden hesaplanan ödenecek vergi tutarı değişme göstermektedir.

Kısmen uzlaşılan verginin en üst dilimden veya oranlama yöntemine göre hesaplanması, uzlaşmaya konu edilmeyen matrah farkının ise dava edilerek davanın mükellef tarafından kazanılması halinde, bu defa mükellef tarafından gerektiğinden daha fazla vergi ödenmesi ve buna ilişkin olarak ne gibi bir işlem yapılacağı sorunuyla karşı karşıya kalınmaktadır.

---

[19] SARIKAYA İrfan, Yeni Uzlaşma Müessesesinin Uygulama Sorunları, Vergi Dünyası, Sayı : 208, Aralık 1998, Sayfa 23

4. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMALARDA KISMİ UZLAŞMA OLANAĞI YÖNETMELİKLE ORTADAN KALDIRILMIŞTIR :

Vergi Usul Kanunu'nun, 4369 Sayılı Kanun'la değişik Ek 1. maddesiyle; sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonunun yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esasların, Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığınca çıkarılan ve tarhiyat sonrası uzlaşmalarda uygulanması sözkonusu olan Uzlaşma Yönetmeliği 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak, 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş ve uygulamaların ne şekilde gerçekleştirileceği hususu açıklığa kavuşturulmuştur.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesinin ikinci fıkrasında, "***Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı verginin tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.***" hükmüne yer verilmiştir.

Bu durumda, yasal düzenleme ile getirilen kısmi uzlaşma olanağı, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda yukarıda yer alan yönetmelik hükmü gereğince ortadan kaldırılmıştır. Buna göre, birden fazla tarhiyat nedeni bulunması halinde, mükellefler yapılan yasal düzenlemeden önce olduğu gibi, ya salınan vergilerin tümüne uzlaşmak ya da tümü için dava yoluna gitmek durumunda kalacaktır.[20]

---

[20] AK Bülent, Kısmi Uzlaşma Olanağı Kısmen Kaldırıldı, Yaklaşım, Sayı 78, Haziran 1999, Sh. 92

5. YÖNETMELİKLE YAPILAN İŞLEM VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNE AYKIRIDIR :

Mükelleflerin kısmi uzlaşma olanağından yararlanması yasal bir düzenlemeye dayanmaktadır. Üstelik bu düzenleme tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin olan Ek 1. maddede yapılmıştır. Ancak, kısmi uzlaşma olanağı tarhiyat sonrası uzlaşmalarda yönetmelikle ortadan kaldırılmıştır.

Oysa, verginin yasallığı ilkesi uyarınca, kanunla yapılan bir düzenleme yönetmelikle ortadan kaldırılamaz. Günümüze değin ortaya çıkan yargı kararları da aynı sonucu göstermektedir ki, bunlardan bir kısmının özetine aşağıda yer verilmiştir.

"***Kanunda yer almayan bir husus, genel tebliğ ile düzenlenemez.*** *Bu nedenle, ihracat nedeniyle YMM raporuna dayalı olarak iade alınan KDV'nin oranı, genel tebliğ dayanak gösterilerek kısıtlanamaz.*"[21]

"***Genel Tebliğ ile Yasa'da öngörülmeyen hususlara ilişkin düzenleme yapılamaz.*** *Bu nedenle, halka açık şirketlerde, şirket nominal sermayesinin % 15'inin gerçek kişilere ait hisse senedi olması gerektiği yönünde düzenleme yapılamaz. Buna göre de tevkifat oranı belirlenemez.*"[22]

"***Mükellefe kanunla tanınan istisna ve indirim hakkının genel tebliğ ile kaldırılması ya da kısıtlanması mümkün değildir.***"[23]

---

[21] Danıştay 11. Daire, 12.01.1999, Esas No : 1997/4360, Karar No : 1999/91, Yaklaşım, Sayı 75, Sh. 188

[22] Danıştay 4. Daire, 07.05.1999, Esas No : 1997/168, Karar No : 1999/1879, Yaklaşım, Sayı 70, Sh. 179

[23] Danıştay 4. Daire, 01.12.1997, Esas No : 1996/2454, Karar No : 1997/4510, Yaklaşım, Sayı 68, Sh. 168

Diğer taraftan, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi ile uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceği hususu da yasal bir düzenlemeye dayanmaktadır. Buna göre, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda kısmi uzlaşma hakkının kaldırılmasının, Maliye Bakanlığına tanınan bu yetki çerçevesinde yapıldığı ileri sürülse de, bu mümkün değildir.

Çünkü, Bakanlık tarafından uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesine ilişkin yetki, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin türünün belirlenmesine ilişkin bir yetkidir. Bu yetki de şu şekilde kullanılmıştır. Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu ikmalen, re'sen ve idarece salınan vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı fonlar uzlaşmaya konu edilebilecektir.

Usul ve esasları belirlemeye ilişkin bir yetkiyle ise, uzlaşma müessesenin işleyiş şekline ilişkin düzenlemelerin yapılabilmesine olanak sağlanmaktadır. Bu yetkiye dayanılarak yasayla güvence altına alınmış bir hakkın özünü tamamiyle ortadan kaldırmak mümkün olmamak gerekir.

6. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ :

4369 Sayılı Kanun'la, Vergi Usul Kanunu'nda yapılan yasal düzenlemeler çerçevesinde, birden fazla nedenle vergi tarhiyatının bulunması halinde mükelleflere, matrah ve matrah farkının bir kısmına uzlaşırken diğer bir kısmına ilişkin olarak uzlaşmama imkanı, diğer bir ifade şekliyle kısmi uzlaşma yapma imkanı getirilmiştir.

Kısmi uzlaşma yapılabilmesine ilişkin yapılan yasal düzenleme diğer bir takım sorunları beraberinde getirmiştir.

Özellikle artan oranlı vergilere ilişkin yapılacak tarhiyatların kısmi uzlaşmaya konu edilmesi halinde bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan yönetmelikle, yasal düzenleme ile getirilen kısmi uzlaşma olanağı, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda ortadan kaldırılmıştır. Buna göre, birden fazla tarhiyat nedeni bulunması halinde, mükellefler yapılan yasal düzenlemeden önce olduğu gibi, ya salınan vergilerin tümüne uzlaşmak ya da tümü için dava yoluna gitmek durumunda kalacaktır.

Ancak, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda kısmi uzlaşmanın idare tarafından uygulanmasında bir takım güçlükler görüldüğü için bu olanak kaldırılmak isteniyorsa, idarenin bunu bir yönetmelik değişikliği ile yapması mümkün değildir. Çünkü, mükellefler tarafından kullanılması söz konusu olan kısmi uzlaşma olanağı yasal bir düzenlemeyle getirilmiştir.

Hukuk devleti kavramının ve yasallık ilkesinin gereği olarak idare, yasaların kendilerini yetkili kılmadığı konularda, mükellef haklarını kısıtlayıcı yönde işlem yapamazlar. Bu çerçevede, yönetmelikler kanuna aykırı olamaz, dolayısıyla yasayla sağlanan kısmi uzlaşma olanağı yönetmelikle ortadan kaldırılamaz.

Verginin yasallığı ilkesine göre, mali yükümlülüklerin yasayla konulmasının yanısıra bunların değiştirilmesi ve kaldırılmasının da yine yasayla yapılması gerekmektedir. Kısmi uzlaşmanın uygulanmasında bir takım güçlükler bulunması nedeniyle, bu uygulamanın kaldırılması veya değiştirilmesi gereksinimi bulunuyorsa, bunu sağlamak için mutlaka yasal bir düzenleme yapılması zorunludur.