

61105

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İKTİSAT ANA BİLİM DALI

İKTİSAT PROGRAMI

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TOPLAMA ESASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Sadettin GÜLTEKİN

HAZİRAN-1996

TRABZON

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İKTİSAT ANABİLİM DALI**

**İKTİSAT PROGRAMI**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TOPLAMA ESASI**

**Sadettin GÜLTEKİN**

**Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nce**

**" Bilim Uzmanı (İktisat ) "**

**Ünvanı Verilmesi İçin Kabul Edilen Tez'dir**

**Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 15.06.1996**

**Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 11.07.1996**

**Tez Danışmanı : Doç.Dr.Osman PEHLİVAN**

**Jüri Üyesi : Prof.Dr.Hasan TÜREDİ**

**Jüri Üyesi : Yrd.Doç.Dr.Yusuf SÜRME**

**Enstitü Müdürü : Prof.Dr.Alaettin TANDOĞAN**

**Haziran- 1996**

**TRABZON**

## 01. İÇİNDEKİLER

0. SUNUŞ.....	III
00. Önsöz .....	III
01. İçindekiler.....	IV
02. Özet .....	IX
03. Summary.....	X
04. Kısaltmalar Listesi .....	XI
GİRİŞ.....	1-2

## BİRİNCİ BÖLÜM

1.GELİR VERGİSİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ.....	3-14
10. GELİR KAVRAMI.....	3
100. Kaynak Teorisine Göre Gelir .....	3
101. Safi Artış Teorisine Göre Gelir.....	4
11. GELİR VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE UYGULAMA ŞEKİLLERİ .....	4
110. Tarihi gelişimi.....	4
111. Uygulama Şekilleri .....	7
1110. Sedüler Gelir Vergisi .....	7
1111. Üniter Gelir Vergisi .....	7
12. GELİR VERGİSİNİN KONUSU.....	9
13. GELİRİN ÖZELLİKLERİ .....	9
130. Gelir Kişiseldir .....	9
131. Gelir Yıllıktır.....	10
132. Gelir Gerçektir.....	10
133. Gelir Safidir.....	10
134. Gelir Elde Edilmiş Olmalıdır.....	11
14. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET TÜRLERİ .....	11
140. Tam Mükellefiyet.....	12
141. Dar Mükellefiyet .....	13
142. Tam ve Dar mükellefiyet Arasında Farklar.....	13

## İKİNCİ BÖLÜM

2. GELİRİ OLUŞTURAN UNSURLAR .....	15-47
20. TİCARİ KAZANÇLAR .....	15
200. Şirket Gelirlerinin Ticari Kazançlar Bakımından Durumu.....	17
201. Ticari Kazançların Tespit Şekilleri .....	17
2010. Gerçek Usul .....	17
20100. Kanunen Kabul Edilen Giderler .....	18
20101. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler .....	19
2011. Götürü Usul .....	19
20110. Götürü Usulden Faydalanamayacak Olanlar .....	20
202. Ticari Kazançlarda Esnaf Muafılığı .....	21
203. Yatırım İndirimi .....	21
2030. Yatırım İndiriminin Niteliği .....	21
2031. Yatırım İndiriminin Şartları .....	21
2032. Yatırım İndiriminin Konusu ve Oranı .....	21
21. ZİRAİ KAZANÇLAR .....	23
210. Zirai Faaliyet .....	23
211. Çiftçi .....	23
212. Zirai Kazancın Tespit Şekilleri .....	24
2120. Gerçek Usul .....	24
21200. Bilanço Esası .....	24
21201. Zirai İşletme Hesabı Esası .....	24
21202. Gerçek Usulde Hasılat ve Giderler .....	25
2121. Götürü Usul .....	27
213. Küçük Çiftçi Muafılığı .....	29
214. Zirai Kazançlarda Teşvik Ödülü İstisnası .....	29
22. ÜCRETLER .....	30
220. Ücretlerin Tespit Şekilleri .....	31
2200. Gerçek Usul .....	31
2201. Götürü Usul .....	32
23. SERBEST MESLEK KAZANÇLARI .....	33
230. Serbest Meslek Kazancının Tespit Şekilleri .....	34
2300. Gerçek Usul .....	34
2301. Götürü Usul .....	35
231. Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar .....	36

2310. Telif Kazançları İstisnası .....	36
2311. Sergi ve Panayır İstisnası .....	37
<b>24. GAYRİMENKÜL SERMAYE İRADİ .....</b>	<b>37</b>
240. Gayrimenkül Sermaye İradının Tespit Şekilleri.....	38
2400. Gerçek Usul .....	38
2401. Gerçek Hasıllardan Götürü Gider İndirimi .....	39
241. Gayrimenkül Sermaye İratlarında İstisna .....	39
242. Emsal Kira Bedeli Esası .....	39
<b>25. MENKUL SERMAYE İRADİ .....</b>	<b>40</b>
250. Özel Olarak Menkul Sermaye İradı Sayılan Gelirler .....	41
251. Menkul Sermaye İradı Sayılmayan Gelirler .....	42
252. Menkul Sermaye İradının Tespiti.....	42
2520. Elde Etme.....	42
2521. Safi İrat .....	43
253 Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirme Esasları.....	43
254. Menkul Sermaye İratlarının Beyanı .....	44
<b>26. SAİR KAZANÇ VE İRATLAR .....</b>	<b>45</b>
260. Değer Artışı Kazançları .....	45
261. Arızı Kazançlar .....	47
2610. Arızı Ticari Muameleler .....	47
2611. Ticari, Zirai Veya Serbest Meslek Faaliyetinin Durdurulması Karşılığı Elde Edilen Hasılat .....	47
2612. Gayrimenkullerin Tahliyesi Karşılığında Alınan Tazminat ve Peştemallıklar .....	47

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

<b>3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TOPLAMA ESASI.....</b>	<b>48-103</b>
<b>30.GELİRİN BEYANI VE BEYANNAME TÜRLERİ .....</b>	<b>48</b>
<b>300. YILLIK BEYANNAME .....</b>	<b>48</b>
3000. Yıllık Beyanname Vermek Zorunda Olanlar .....	48
30000. Tacirler.....	48
30001. Çiftçiler.....	48
30002. Ücretliler.....	49
30003. Serbest Meslek Kazancı Elde Edenler.....	49
30004. Gayrimenkül Sermaye İradı Elde Edenler .....	49
30005. Menkul Sermaye İradı Elde Edenler .....	50
30006. Sair Kazanç ve İratlar .....	51
3001. Yıllık Beyanname Vermeyecek Olanlar .....	51
30010. Tam mükellefiyette .....	51

30011. Dar Mükellefiyette .....	51
3002. Yıllık Beyannamenin Verilmesi .....	53
30020. Beyanname Verme Süresi.....	54
300200. Normal Süre .....	54
300201. Özel Haller.....	54
300202. Beyannamenin Posta İle Gönderilmesi.....	55
300203. Zor Durum-Mücbir Sebep .....	55
300204. Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi .....	55
30021. Verginin Hesaplanması .....	56
<b>301. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GELİRİN TOPLANMASI .....</b>	<b>56</b>
3010. Gelir Vergisinde Toplama Esasının Dayandığı İlkeler.....	56
3011. Gelir Vergisinde Toplama Esasının Niteliği .....	59
3102. Toplama Yapılması Zorunlu Olan Haller.....	61
3013. Toplama Yapılmayan Haller .....	62
3014. İhtiyari Toplama .....	62
30140. İhtiyari Toplamanın Niteliği.....	63
30141. Tam Mükellefiyette İhtiyari Toplama .....	64
30142. Dar Mükellefiyette İhtiyari Toplama.....	65
30143. İhtiyari Toplama Hakkından Yararlanabilme Şartları .....	66
<b>302. AİLE REİSİ BEYANI .....</b>	<b>66</b>
3020. Aile Gelirinin Vergilendirilmesinde Yöntemler.....	67
30200. Ortak Beyan Yöntemi .....	67
30201. Ayrı Beyan Yöntemi .....	67
302010. Tam Ayrı Beyan .....	67
302011. Kısmi Ayrı Beyan.....	67
30202. Birleştirilip Bölme Yöntemi.....	67
302020. Amerikan Sistemi.....	67
302021. Alman Sistemi.....	67
302022. Fransız Sistemi.....	68
3021. Türkiye'de Aile Reisi Beyanı .....	68
30210. Aile Reisi Kavramı .....	69
30211. Eş Kavramı .....	69
30212. Çocuk Kavramı .....	70
30213. Aile Reisi Beyanının Kapsamı .....	71
30214. Aile Reisi Beyanının Geçerli Olmadığı Durumlar .....	73
302140. Dar Mükellefiyette .....	73
302141. Karı ve Kocanın Ayrı Yaşaması Halinde.....	73
302142. Gelirin Yıllık Beyannameyle Bildirilmesi Gerekmeyen Hallerde .....	74
302143. Aile Reisi Beyanında Uygulanacak Esaslar .....	74
<b>303. ZARARLARIN MAHSUBU .....</b>	<b>74</b>
330. Muhtelif Hallerde Zarar Mahsubu.....	76
331. Gelir veya Matrahtan Yapılacak İndirimler .....	79
30310. Sigorta Primi.....	80
30311. Bağ-Kur Primleri.....	81
30312. Bağış ve Yardımlar .....	82

3032. Matrahtan İndirilemeyecek Giderler .....	83
3033. Araştırma Geliştirme Harcamalarında Vergi Ertelemesi.....	83
<b>304. TÜRK GELİR VERGİSİNDE KESİNTİ YOLUYLA ÖDEME .....</b>	<b>83</b>
3040. Tanımı ve Niteliği.....	83
3041. Vergi Kesintisi Yapacak Olanlar.....	85
3042. Vergi Kesintisinde Uygulanacak Esaslar .....	85
3043. Gelir Unsurlarında Vergi Kesintisi Esasları.....	86
30430. Ücretlerde Vergi Kesintisi.....	86
30431. Mesleki Kazançlarda Vergi Kesintisi .....	86
30432. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi.....	88
30433. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi .....	88
30434. Zirai Ürün Alış Bedelleri Üzerinden Vergi Kesintisi.....	90
30435. Menkul Kıymet Gelirlerinde Vergi Kesintisi .....	90
30436. Gezici Millî Piyango Bayilerine Ödenen Komisyonlar .....	91
30437. Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi.....	91
3044. Muhtasar Beyannamenin Verilme Zamanı .....	91
<b>305. MÜNFERİT BEYANNAME.....</b>	<b>92</b>
<b>306. GELİR VERGİSİNİN TARHI ORANLARI VE ÖDENMESİ.....</b>	<b>94</b>
3060. Gelir Vergisinin Tarh Yeri.....	94
3061. Gelir Vergisinin Tarh Zamanı .....	94
3062. Gelir Vergisinin Muhatabı .....	94
3063. Gelir Vergisinde Vergilendirme Dönemi .....	95
3064. Geçici Vergi Esası .....	95
30640. Geçici Vergi Esasına Tabi Olan Mükellefler .....	95
30641. Geçici Verginin Hesaplanması .....	96
30642. Geçici Verginin Ödenmesi.....	96
3065. Gelir Vergisinde Mahsuplar.....	97
30650. Geçici Verginin Mahsubu.....	97
30651. Kesinti Yoluyula Ödenen Verginin Mahsubu.....	97
30652. Götürü Usulde Ödenen Vergilerin Mahsubu .....	97
30653. Vergi Alacağıının Mahsubu.....	98
30654. Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu.....	98
3066. Gelir Vergisi Oranları .....	98
<b>307. GELİR VERGİSİNDE VERGİ GÜVENLİĞİ ÖNLEMLERİ.....</b>	<b>99</b>
3070. Asgari Zirai Kazanç Esası ve Asgari Zirai Vergi .....	99
30700. Asgari Zirai Kazanç Esası .....	99
30701. Asgari Zirai Vergi.....	100
3071. Hayat Standardı Esası .....	100
30710. Hayat Standardı Esasına Tabi Olan Mükellefler .....	100
30711. Hayat Standardı Esasına Tabi Olmayan Mükellefler.....	100
30712. Hayat Standardı Esasına Göre Ticari ve Mesleki Kazancın Tespiti .....	101

30713. Hayat Standardı Göstergelerine Ait Tutarların İzahı .....	102
30714. İlk Defa İşe Başlayan veya İş Bırakanlarda Hayat Standardı Esası .....	102
30715. Hayat Standardı Uygulamasında Zarar Mahsubu ve İndirimler.....	103
4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	104-109
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	110-112
ÖZGEÇMİŞ.....	113





## **0. SUNUŞ**

### **00. Önsöz**

Türk Gellr Vergisinde , mükelleflerin kendileriyle eş ve çocuklarına ait bütün kazanç ve iratlarının birleştirilerek varsa zararların bu toplamdan indirilmesini ifade eden toplama kuralını açıklamaya yönelik olan bu araştırma ; K.T.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans Tezi olarak hazırlanmıştır.

Bu çalışma , Ülkemizde uygulanan toplama esasına farklı bir bakış açısı getirmek ve Türkiye'de mevcut üniter vergi sisteminin teoriden ne kadar uzaklaşarak uygulanabildiğini ortaya koyma amacını taşımaktadır.

Çalışma , bu amaç doğrultusunda üç bölüme ayrılmıştır.

Birinci bölümde , Gellr Vergisinin Türk vergi sistemi içindeki yeri ve konumu belirlendikten sonra Gellr Vergisinde mükellefiyet Şekilleri ele alınmıştır .

İkinci bölümde gellri oluşturan kazanç ve iratlar belirlenmiş ve bu kazanç ve iratların vergilendirilme esasları incelenmiştir.Üçüncü bölümde , gelir vergisinin tarh ve tahsil kapsamında yıllık beyanname , gelirin toplanması , aile reisi beyanı , zararların mahsubu gibi kavramlar ve konular birbirinin ayrılmaz birer parçası olarak düşünülerek birlikte ele alınmaya ve açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın genel değerlendirme , sonuç ve önerileri içeren son kısmında ise ülkemizde mevcut uygulama çerçevesinde toplama esası ve bu esasın teorik temelli olan üniter gelir vergisi sisteminden ne kadar uzaklaştığı ve bu günkü durumu ile ilgili değerlendirmeler ve ulaşılan sonuçlar ifade edilmiştir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında büyük fedakarlık ve yardımlarını gördüğüm K.T.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyeleri, Maliye Bölüm Başkanı Doç.Dr.Osman PEHLIVAN'a , Kamu Yönetimi Bölüm Başkanı Prof.Dr.Hasan TÜREDİ'ye ve Yrd:Doç.Dr.Yusuf SÜRME'ne minnettarlık ve Őükranlarımı sunarım.

**Trabzon, Haziran 1996**

**Sadettin GÜLTEKİN**

## 02. ÖZET

Bu çalışmanın amacı , Türk Gelir Vergisinde toplama esası ve bu esas kapsamında aile reisi beyanı ve zararların mahsubuna ilişkin ilkeler ve usullerin ortaya konulmasına yöneliktir .

Çalışma , bu amaç doğrultusunda üç bölüme ayrılmıştır.

Birinci bölümde , Gelir Vergisinin Türk vergi sistemi içindeki yeri ve konumu belirlendikten sonra Gelir Vergisinde mükellefiyet şekilleri ele alınmıştır .

İkinci bölümde geliri oluşturan kazanç ve iratlar belirlenmiş ve bu kazanç ve iratların vergilendirilme esasları incelenmiştir.

Üçüncü bölümde , gelir vergisinin tarh ve tahsill kapsamında yıllık beyanname , gelirin toplanması , toplama esasının dayandığı ilkeler ,toplama yapılan ve yapılmayan hallerle ihtiyari toplama , ülkemizde toplama esası uygulaması , aile reisi beyanı , zararların mahsubu gibi kavramlar ve konular birbirinin ayrılmaz birer parçası olarak düşünülerek birlikte ele alınmaya ve açıklanmaya çalışılmıştır.

Genel değerlendirme , sonuç ve önerilerde ise ülkemizde mevcut uygulama çerçevesinde toplama esası ve bu esasın teorik temelli olan üniter gelir vergisi sisteminden ne kadar uzaklaştığı ve bu günkü durumu ile ilgili değerlendirmeler ve ulaşılan sonuçlar ifade edilmiştir. Yine bu bölümde , Türk Gelir Vergisinde toplama esasının alanının oldukça daraltılmış olduğu ve bu haliyle sedüleri gelir vergisi sistemine doğru bir gelişmenin olduğu sonucuna varılmıştır .

### **03. SUMMARY**

In this study we are concerned with estimating the degree of adding principle in Turkish Income Tax system.

The outline of the study is as follows: In section 1 we discuss the scope of income taxes in Turkish tax system.

The section 2 aims to explain the elements of income. Those elements of income are as follows : Commercial gains, agricultural gains, wages and salaries, professional gains, movable and immovable gains and other gains and revenues.

Then, in section 3 we present some basic concepts about the adding principle in Turkish tax system. Meanwhile, we are study on the optional adding, family taxation, return of income etc. in this section.

The ending part of this study to comprise general appraisals and conclusions. In this section we study on the applicability of adding principle in theory and practise.

In our survey of the details of Turkish uniter taxation system and adding principle unfavourable aspect have been indicated from the standpoint of theoretical bases. We can say that the Turkish system is a mixed income tax system.

## 04. KISALTMALAR LİSTESİ

<b>BAĞ-KUR</b>	: Esnaf ve sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu.
<b>BAĞ-KUR K.</b>	: BAĞ-KUR Kanunu.
<b>E.</b>	: Esas
<b>G.V.K.</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>G.V.G.T.</b>	: Gelir Vergisi Genel Tebliği
<b>K.</b>	: Karar
<b>K.V.K.</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>K.V.G.T.</b>	: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
<b>Md.</b>	: Madde
<b>Mük.</b>	: Mükerrer.
<b>S.P.K.</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>V.U.K.</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>vb.</b>	: Ve benzerleri
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>t.</b>	: Tarih

## GİRİŞ

Gelir vergisi , ülkeden ülkeye değışmekle birlikte tüm Dünya'da toplam vergi hasılatının yaklaşık yarısını oluştururken , toplam mükellef grubunun da yüzde doksana varan kısmını tek başına veya diğer vergilerle birlikte ilgilendiren bir vergidir.

Gelir vergilerinin çok büyük bir yükümlü grubunu ilgilendirmesi ve toplam vergi hasılatı içinde en büyük paya sahip vergi olma özelliğini taşıması nedeniyle bu vergi gerek teorisyenler , gerekse uygulayıcılar tarafından dikkat ve özenle izlenen ve üzerinde çalışılan bir vergi olmuştur.

Gelir , esas itibariyle iktisadi bir kavramdır ve ücret , faiz , rant ve kârdan oluşur .Bu gelirler mali açıdan çeşitli şekillerde ifade edilerek vergilendirilir. Bazı ülkeler çeşitli gelir kaynaklarından elde edilen gelirleri ayrı ayrı oran , istisna ve muafiyetlere tabi tutarak vergilendirir . Bazı ülkelerde ise kaynağı ne olursa olsun bütün gelirler toplanarak bulunan bu toplam üzerinden vergilendirme yapılır. Bu uygulamaların birinci şekline sedüler gelir vergisi denir ve hemen hemen bütün Dünya 'da terkedilmeye başlanmıştır . İkinci vergilendirme şekli ise , üniter gelir vergisi sistemidir ve bu usul de saf şekli ile hiç bir ülkede uygulanmamaktadır . Ülkeler , kendi vergi sistemlerine ve yapılarına göre gelirlere çeşitli istisna , muafiyet ve indirim tanımışlar , götürü vergilendirmeye yer vermişler ve bazı gelirleri toplamaya dahil etmemişler veya bazı gelirlerin toplanmasını ihtiyari tutarak üniter gelir vergisi sisteminin alanını oldukça daraltmışlardır.Ülkemizde de üniter gelir vergisi sistemi ilke olarak kabul edilmiş olup bu şekliyle uygulanmaktadır.

Ülkemizde gelirler kaynaklarına göre ele alınarak 7 çeşit kaynaktan elde edilen bütün kazanç ve iratları kapsayacak şekilde tanımlanmıştır. Ancak bu tanımlama geliri dar anlamda ele alan bir tanımlama olup , Türk gelir vergisinin mükellefiyet alanına sadece gerçek kişilerin gelirleri alınmış , kurum gelirleri bu alanın dışında tutularak ayrı bir gelir vergisi türü olan kurumlar vergisinin konusu olmuştur.

Ayrıca , Türk Gelir Vergisinin beyana dayalı vergilerden olması ve mükellefin gelir vergisi kanununda sayılan kaynaklardan elde ettiği bütün gelirleri ile birlikte eş ve küçük çocuklarına ait gelirleri de aynı beyannamede toplama ve vergi borcunu hesaplama yükümlülüğünün bulunması ve bu yükümlülük kısmen veya tamamen yerine getirilmediğinde çok ağır cezalar öngörülmüş olması bu vergiyi ayrı bir inceleme konusu haline getirmiştir .

Gerçekten , Türk Gelir Vergisinde toplama esası vardır . Toplama esası , mükellefin ticari ,ziral ve mesleki kazançları , ücret gelirleri , menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile sair kazanç ve iratlar grubuna giren bütün gelirlerini , kanunda aksine bir hüküm olmadıkça bir beyannamede toplanmasını ve vergilendirmenin bu toplam üzerinden yapılmasını ifade eder.

Ayrıca , mükellefin eş ve çocuklarına ait gelirler de varsa , bunlar da aile reisi sıfatıyla mükellefin vereceği beyannamede kendi gelirleriyle toplanır . Buna da aile reisi beyanı denir . Aile reisi beyanı , toplama esasına yardımcı bir kural durumundadır ve buna ikinci toplama kuralı da denir .

Yine , mükellefin aile reisi sıfatıyla vereceği beyannamede çeşitli gelir kaynaklarını oluşturan faaliyet alanlarından biri veya birkaçı zararlı sonuçlanmışsa bu zararların da kârla sonuçlanan diğer faaliyetlerin gelirlerinden indirilmesi mümkündür .Buna zararların mahsubu veya üçüncü toplama kuralı da denir.

Gelirlerin aile reisi beyanlarında toplanmasının esas gayesi , artan oranlı tarife nedeniyle daha yüksek oranda vergi hasılatı elde edebilmek ve gelirlerin muvazaalı şekilde aile fertleri arasında transferini engelleyerek artan oranlılıktan kaçınmayı önlemektir.

Bu uygulama , sosyal hukuk devleti , yasa önünde eşitlik , vergilendirmede yatay ve dikey adalet , mali güce göre vergilendirme gibi temel anayasal ve hukuki prensiplere dayandırılmaktadır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1.GELİR VERGİSİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

#### 10. GELİR KAVRAMI

Gelirin vergilenmesinde çözümü gereken ilk sorun, "gelir " den ne anlaşıldığının belirlenmesidir. Bu sayede, gelir vergilerinin konusunu ve matrahını teşkil eden gelirin kapsamı ve sınırı çizilmiş olacaktır.

Gelir, yapısı bakımından iktisadi bir kavramdır. Bu nedenle iktisatta değişik açılardan incelenmiş ve gelir tanımları yapılmıştır. Ancak, bu tanımların vergi hukukunda aynen kabulü uygulamada çeşitli güçlükler yarattığından gelir kavramı mali açıdan ayrıca incelenmiş ve bu hususta başlıca iki teori geliştirilmiştir: Kaynak teorisi ve safi artış teorisi.

#### 100. Kaynak Teorisine Göre Gelir

Geliri dar anlamda yorumlayan kaynak teorisine göre gelir, belirli bir kaynaktan düzenli bir şekilde sağlanan ve üretim faktörlerinin üretim faaliyetine katılmaları sonucu elde edilen hasılayı ifade eder. Üretim faaliyetine emeği ile katılanlar ücret, toprak ve tabii kaynakları ile katılanlar rant, sermayesiyle katılanlar faiz ve teşebbüs gücüyle katılanlar kar sağlarlar.

Bu kurama göre, geliri sağlayan kaynağın, kendi değerindeki artışlar gelir sayılmaz. Ayrıca miras, piyango, bağış vb. nedenlerle arızî olarak elde edilen değerler de gelir kavramına girmez. Diğer taraftan, gelirin devamlı ve düzenli olabilmesi için yapılan giderler de hasılatdan düşülür.

## 101. Safi Artış Teorisine Göre Gelir

Geliri geniş anlamda yorumlayan safi artış teorisine göre ise gelir, bir kişinin belirli bir dönem başındaki varlığı ile aynı dönem sonundaki varlığı arasındaki olumlu

farktır. Burada kişinin hem devamlı kaynaklardan hemde arızı olarak elde ettiği bütün değerler gelir kavramına girmektedir. Böylece bu yaklaşımda, birincinin aksine olarak, bağış, piyango ve miras gibi arızı olarak elde edilen değerler ile sermayenin değerinde meydana gelen artışlar da gelir kabul edilmektedir.

Kısaca mali anlamda gelir; bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Kazanç, yalnız emekten ya da emekle sermayenin birleşmesi ile elde edilen hasılatdır. İrat ise, menkul ve gayrimenkul sermayeden elde edilen hasılatdır.

## 11. GELİR VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE UYGULAMA ŞEKİLLERİ

### 110. Tarihi gelişimi

Modern gelir vergisinin tarihi, Fransa'ya karşı girişilmiş bulunan 1799-1802 harbinin finansmanı için 1799 yılında İngiliz "Income Tax" (Aid and Contribution Tax)'i kabul eden William Pitt ile başlar. Bir harp tedbiri olarak uygulanan ve bu nedenle geçici bir mahiyet arz eden bu vergi, harbin sona ermesini izleyen 1802'de yürürlükten kaldırılmakla beraber, Henry Addington'un başvekilliği sırasında 1803'de yeniden başlayan savaş ile birlikte, bazı değişikliklerle tekrar yürürlüğe konmuştur. Napolyon harplerinin sona ermesi üzerine "Income Tax", şiddetli eleştirilere uğramış ve 1816'da yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durum, İngiliz gelir vergisi tarihinde çok önemli bir yıl olan 1842'ye kadar devam etmiştir. Serbest ticaret rejimine geçişin gümrük gelirlerinde büyük ölçüde azalmaya yol açması nedeniyle, devlet gelirlerinde meydana gelen bu açığı telafi etmek gayesiyle, 1842'de Robert Peel'in giriştiği geniş mali reformlar sırasında yeniden gelir vergisine başvurulmuştur; o tarihten sonra artık hiç kaldırılmayan bu vergi, İngiliz vergi sisteminin en esaslı unsuru haline gelmiştir (TURHAN, 1987, 132-134).

İsviçre'de gelir vergisinin uygulanması, ancak 1840'da mümkün olabildiği. Bu tarihte ilk kez Basel şehrinde uygulanmaya başlanan ve servet vergisi ile tamamlanan gelir vergisi, giderek bütün kantonlara ve komünlere yayılmıştır.



Federal devlet ise, fillen 1916 yılından itibaren ( 1933 hariç) çeşitli isimler altında gelir vergisi almaktadır (TURHAN , 1987 s. 132-134 ).

Almanya'da gelirlerin şahsi bir biçimde vergilendirilmesine ilişkin denemelerin tarihi Napolyon zamanına kadar gitmekle beraber, modern nitelikteki şahsi bir gelir vergisi Johannes v. Miguel tarafından ancak 1891 yılında Prusya'da gerçekleştirilmiştir. Zamanla , Alman imparatorluğu'nun bütün federe devletlerine yayılan bu vergi, 1919 Erzberger mali reformunu takiben 1920' de " Reich " vergisi haline dönüşmüştür. Bugünkü Alman gelir vergisi, temel çizgileri ilbariyle, 1925 tarihli Schlieben ve Popitz reformuna dayanmaktadır. Uzun süre randıman vergisi sistemine bağlı kalan Fransa'da ise, gelir vergisine geçiş iki aşamada( 1914 ve 1917 ) gerçekleştirildikten sonra, 1948 reformu ile İngiliz ve Alman sistemine yaklaşmağa çalışmış ve 1959' da yapılan değişiklikler sonunda sedüer vergilerin alanını sınırlandırmak suretiyle, gelir vergisine modern bir hüviyet kazandırmak istenmiştir (TURHAN , 1987 , s. 130 ).

Amerika Birleşik Devletleri'nde federal bir gelir vergisinin uygulanmaya konuluşu, federatif devlet yapısına ilişkin güçlüklerden dolayı, uzun süre gecikmiş ve bir çok girişimleri takiben ancak 1913 yılında mümkün olabilmektedir.

Türkiye'de hiç değilse ilkeler açısından modern anlamda bir gelir vergisi, oldukça yakın bir geçmişte ( 1950) gerçekleştirilebilmiştir.

Daha 19. yüzyılın ortalarından beri ticari ve sınıai kazançlar ile serbest meslek erbabının ücretlerinin gelirlerini vergilendirmek için girişilen bazı denemelerden sonra, 1907 yılında objektif nitelikte bir randıman vergisi olan karine usulunde bir " temettü vergisi " uygulanmaya konmuştur. 1925 yılında aşar'ın kaldırılması ile devlet gelirlerinde meydana gelen azalmayı telafi etmek için " Temettü Vergisi " kaldırılarak yerine - devrine göre çok modern bir sistem getiren - " Kazanç Vergisi" konulmuştur. Gerçek kişilerin yanısıra kurumları da vergilendirme kapsamı içine almış olan bu vergi, beyanname usulüne göre vergiye tabi tutulacak yükümlü sayısını bir hayli geniş tutmuştu. "Henüz sanayileşmemiş, nüfusunun büyük bir kısmı tarımla uğraşan ve milli gelirinin büyük bir kısmı tarımda üretilen bir az gelişmiş ülkede, bu derece ileri bir kazanç vergisi sistemi ile vergi yükünü henüz esaslı bir sermaye birikimi yapamamış, esnafılık ve zenaat safhasında olan bir ticaret ve sanayi kesimi üzerine kaydırmak, cür'etkar fakat başarı şansı zayıf bir reform idi ". Nitekim, Fransız Cédulaire Gelir vergisinden esinlenerek 1934 yılında Kazanç Vergisi'nde yapılan köklü değişikliklerle beyan usulünün uygulama alanı

daraltılmış ve karne usûlü ile götürü usule gittikçe daha fazla ağırlık verilmiştir. Fakat, İkinci Dünya Savaşı sırasında çeşitli kanunlar ile yapılan zamların da etkisiyle gerçekten çok karışık bir statü içinde bulunan kazanç vergisi sistemi, ne vergi idaresi ve vergi adaleti ne de mali açıdan tatminkar idi; eskiyen ve ihtiyaçlara cevap vermeyen bu verginin ülkenin iktisadi, siyasi ve sosyal koşulları ile uyum haline getirilebilmesi mümkün olmadığı için, gelir vergisi sistemini esaslı bir şekilde yeniden ele alarak, " Türkiye'nin şimdiki ve gelecekteki ihtiyaçlarına cevap verecek muasır gelir vergisi sistemini kabuldten başka çare " görülemiyordu. Nitekim, İkinci Dünya Savaşı döneminden sonra başlayan bu akım, giderek kuvvet kazanmış ve nihayet latin ülkelerine özgü "cédulaire" gelir vergisini andıran kazanç vergisi yerine, Alman gelir vergisi sistemini Türkiye'nin koşullarına intibak ettiren 3.6.1949 tarih ve 5421 sayılı Kanunla amacına ulaşmıştır. Bu kanun , 31.12.1960'da çıkarılan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece, 1950'de yürürlüğe giren gelir vergisi bugüne kadar çok değişikliklere uğramıştır (TURHAN , 1987 ,s.131).

Gelir vergisinin tanımı, dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde yapılabilir. Dar anlamda gelir vergisi, gerçek kişilerin bir yıl içinde elde ettikleri irat ve kazançların toplamı üzerinden, vergi süljelerinin kişisel ve ailevi durumlarını da dikkate almak suretiyle artan oranlı tarifeye göre tahsil edilen subjektif dolaysız bir vergi olduğu halde, Geniş anlamda gelir vergisi gerçek kişilere atfedilen gelirin yanısıra tüzel kişilere izafe edilebilen karları da vergilendirir. Türk Gelir Vergisi gelirin dar anlamda tanımını benimsemiştir(TURHAN ,s.132 ).

#### **Modern gelir vergilerinin özellikleri :**

1- Gelir vergisi şahsi bir vergidir.Çünkü , yükümlülerin vergi ödeme iktidarı bakımından çok önemli olan şahsi ve ailevi durumlarını gözönünde bulunduran ve özel nitelikte indirim , istisna ve muafiyetlerin vergi tarhi sırasında dikkate alınmasını mümkün kılan bir vergidir.

2- Gelir vergisi , ilke olarak , vergiye tabi gelire sahip olan herkesi yükümlü kılar. Hiç şüphesiz gelir vergisinin bu universal niteliği , asgari geçinme haddinin altında gelire sahip olanların vergi dışı bırakılmasına engel değildir.

3- Gelir vergisi , yükümlü tarafından belli bir dönemde elde edilmiş gerçek ve safi gelirleri yükümlü kılar.

4- Gelir vergisinde , verginin konusu , matrahı ve kaynağı arasında tam bir ayniyet vardır. Bu nedenle diğer vergilerle kavranamayan kazanç ve iratlar gelir vergisi ile en doğru ve kapsamlı şekilde kavranmaktadır.

### 111. Uygulama Şekilleri

Gelir vergisinin başlıca iki uygulama şekli vardır : Sedüler ve Üniter Gelir vergileri.

#### 1110. Sedüler Gelir Vergisi

Sedüler gelir vergisi , gerçek kişilerin çeşitli kaynaklardan sağladıkları kazanç ve iratları ayrı ayrı hatta değişik tarifelerle ( kısmen düz oranlı , kısmen azalan oranlı) vergilendirir. Bu sistemde ,yükümlünün çeşitli kaynaklardan sağladığı kazanç ve iratların toplamı yapılmadığı gibi ,mükellef herhangi bir kaynaktan zarar etmişse , bundan vergi alınmadığı gibi , diğerlerinin karından da mahsubu yapılmaz.Kazanç ve iratları birbirinden bağımsız olarak yükümlü kılan sedüler gelir vergisi , ilek olarak gayrişahsi ve objektif bir randıman vergisidir.Bununla beraber, herbir gelir kategorisi ( sedül ) için , kişisel ve ailevi duruma göre bazı indirimler yapmak suretiyle , sedüler gelir vergisinin kısmen olsun , subjektif yani yarı şahsi bir hale dönüştürülmesi mümkündür. Bazı ülkelerde , çeşitli gelirler ayrı ayrı vergilendirildikten sonra , kazanç ve iratlar toplamı belli bir miktarı aştığı takdirde , bu toplam üzerinden ayrıca " tamamlayıcı " nitelikte artan oranlı global bir vergi de alınmaktadır. Daha önce Fransa'da uygulanan ve birinci kısmı " objektif altyapı " ve ikinci kısmı ise " sübjektif üstyapı " diye nitelendirilen bu ikili sedüler gelir vergisi sistemi , başta Fransa olmak üzere Belçika ve İtalya'da uygulanmış ve günümüzde artık tamamıyla terkedilmiştir (TURHAN , 1987, s.138 ) .

#### 1111. Üniter Gelir Vergisi

Üniter Gelir vergisi , sedüler gelir vergisinin aksine , gerçek kişilerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri her türlü kazanç ve iradın toplanması ve - varsa - zararların indirilmesinden sonra kalan safi matrahı vergilendirmektedir. "Sentetik " gelir vergisi adı da verilen bu sistemde , en az geçim indiriminin yanısıra , kişisel ve ailevi duruma göre indirimler yapıldıktan sonra, toplam safi gelir bir bütün olarak artan oranlı tek bir tarifeye göre vergilendirildiği için , yükümlülerin şahsi ödeme güçleri bakımından önemli olan bütün hususlar gözönünde tutulmakta ayrıca ülke sınırları dışında faaliyette bulunan teşebbüsler açısından " verginin açıklığı ilkesi " nin gerçekleşmesine de yardımcı olmaktadır.

Üniter gelir vergileri tek elemanlı ve çift elemanlı olabilir .Yukarıdaki açıklamalar , esas itibaritle , Cermen tipi adı da verilen tek elemanlı vergiler için geçerlidir. Vergilendirilecek şahsi gelirleri tek bir artan oranlı tarifenin uygulanması suretiyle yükümlü kılan bu sistem , ilk kez İsviçre kantonlarında uygulandıktan sonra 1891 yılında Prusya 'da görülmeye başlamış ve oradan bütün Alman devletlerine yayılarak sonuçta " Reich " gelir vergisini oluşturmuştur.

Bugün gelir vergisini uygulayan ülkelerin çoğunda , örneğin Federal Almanya, Fransa , Hollanda , İskandinav Ülkeleri ve Türkiye'de tek elemanlı Üniter gelir vergisi sistemi kabul edilmiştir.

Buna karşılık , " Anglo- Sakson tipi gelir vergisi " olarak da adlandırılan ve özellikle İngiltere ve Commenwealt ülkelerinde rastlanan çift elemanlı Üniter gelir vergileri sisteminin esası , çeşitli kazanç ve iratlar toplamı üzerinden hesaplanan şahsi gelirin önce tek oranlı bir tarifeye tabi tutulmasından sonra , belirli miktarı aşan gelirlerin ayrıca artan oranlı tarifeye tabi tutularak yeni bir vergi daha alınmasıdır. Örneğin , İngiliz gelir vergisi , şeklen tek oranlı bir vergi olan " Income tax" ile belirli miktarı aşan gelirlerden buna ek olarak ayrıca alınan "Surtax" den oluşmaktadır.

Son yıllarda bir yandan İngiltere ve A.B.D , diğer yandan Federal Almanya vergi sistemlerinde yapılan değişikliklerle Anglo - Sakson tipi gelir vergisi ile Cermen tipi gelir vergileri arasındaki farklar oldukça azalmıştır(TURHAN, 1987,s.140).

Görüldüğü gibi , ilk bakışta sedüer vergiler , çift elemanlı Üniter gelir vergilerine benzemektedir, ancak aralarında esaslı fark vardır. Şöyle ki , sedüer gelir vergilerindeki objektif altyapı , birbirinden bağımsız tek oranlı ve objektif randıman vergilerinden meydana geldiği halde,çift elemanlı Üniter gelir vergisindeki altyapı , subjektif karakterlidir ve aynı gelir " surtax" inde matrahını teşkil eder. Aynı zamanda artan oranlı tarifeye tabi tutulmaktadır (TURHAN, 1987 , s.140 ).

Bugün gelişmiş ülkelerde yaygın olarak kullanılan vergileme tekniği Üniter sistemdir. Ancak her ülkede ekonomik ve sosyal amaçlarla bu sistemden sapmalar ortaya çıkmaktadır. Bunun sonucu olarak ortaya çıkan vergileme tekniği de karma sistem olarak adlandırılmaktadır . Karma sistemde yıllık beyanname verilmesi

esas olmakla birlikte , bazı gelir unsurlarında stopaj yoluyla ödenen vergi nihai vergi olmaktadır ( FILİZ , 1993 , s. 16 ) .

Türk Vergi Sistemi , düzenleniş biçimi açısından bakıldığında üniter vergi sistemi özelliğini taşımaktadır ( FILİZ , 1993 , s. 16 ) .Nitekim ,1949 yılında çıkarılan ve 1 Ocak 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı Türk gelir vergisi şahsi bir vergidir.Bu vergi tek elemanlı üniter bir gelir vergisidir. Daha sonra yürürlüğe giren 193 sayılı gelir vergisi de aynı niteliği korumuştur ( AKSOY , 1991 , s.176 ) .

## **12. GELİR VERGİSİNİN KONUSU**

Gelir vergisi Kanununda yapılan tanımlamaya göre gelir vergisinin konusu , gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelir ve iratların safi tutarıdır(GVK.md.1 ) .

Türk Gelir Vergisi'nin konusu sadece gerçek kişilerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı ile sınırlandırılmıştır. Kurum kazançları ayrı bir gelir vergisi türü olan kurumlar vergisinin konusunu oluşturmaktadır .

## **13. GELİRİN ÖZELLİKLERİ**

Gelir Vergisi Kanununa göre gelirin özellikleri dört başlık altında toplanabilir:

### **130. Gelir Kişiseldir**

Vergiye konu olan gelir, gerçek kişilerin elde ettikleri gelirdir. Gerçek olmayan kişilerin elde ettikleri gelir, gelir vergisi konusu içine girmez. Gelirin kişisel olması, bazı yönlerden önem taşır. Herşeyden önce kişi hem yurtiçi ve hemde yurtdışından elde ettiği gelirin vergisini ödemek zorundadır. Diğer yandan vergi, toplam gelir üzerinden hesaplanarak ödenir. Verginin toplam gelir üzerinden hesaplanması ise, tarifenin artan oranlı olması nedeniyle, ödenecek verginin tutarına etki yapar. Ayrıca bu ilke, muafiyet ve istisnalara, bildirimlere ve bunun gibi bazı hususlara da etki yapar. Yani gelirin kişisel olması, vergiyi subjektif bir yapıya sokar ( HEPER , 1989, s.4).



### **131. Gelir Yıllıktır**

Gelir Vergisi Kanunu, vergilendirilecek geliri yıllık olarak kabul etmiştir. Gelirin yıllık olarak vergilendirilmesi, onun kişiselliğinin doğal bir sonucudur. Bir kişinin, özel durumlar biryana, vergilendirme dönemi olan takvim yılı içinde sağladığı herhangi bir gelir, vergilendirme yılı son bulmadan önce ve diğer tüm gelirler gözönüne alınmadan, vergiye tabi tutulmaz. Çünkü yıl içinde elde edilebileceği diğer gelirler, mükellefin ödeyeceği vergi tutarına etkileyebilecektir. Gelirin yıllık olması genel ilke olarak kabul edilmesine rağmen, kanunda bu ilkenin bazı istisnaları da yer almış bulunmaktadır. Bu istisnalara örnek olarak; birden fazla yıl süren inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesini, ölüm ve ülkeyi terk halinde vergilendirmeyi ve özel hesap dönemi kabul edilmiş mükelleflerin vergilendirilmesini, gösterebiliriz. Fakat bütün bunlar, özel durumlar olup vergilendirme tekniğinden ileri gelen zorluklardan ortaya çıkmışlardır. Ancak, bu istisnaları getirmekle kanun koyucu, gelirin yıllık olma esnasından ayrılmayı düşünmemiştir ( HEPER , 1989, s.4).

### **132. Gelir Gerçektir**

İlke olarak vergiye tabi gelir, gerçek usûlde tespit edilir. Yani gelirin tespiti, az veya çok bir muhasebe düzeni gerekli kılar. Ancak, her zaman gelirin gerçek olarak hesaplanması bazen imkansız, bazen de çok zordur. Özellikle bu zorluk daha çok düşük gelir elde edenler için bulunmaktadır. Bu nedenle kanun koyucu özel durumlar için gelirin gerçek olma ilkesinden ayrılmış, düşük gelirliler için ticari kazanç sahipleri ve serbest meslek erbabı ile kayıt düzenine sokulamayan işçilere, götürü vergilendirme esasını getirmiştir. Diğer yandan tam bir götürü vergilendirme biçimi olmamasına rağmen bazı tarım kazancı sahipleri ile menkul ve gayri menkul kazancı elde edenler için, kazancın gerçek biçimde uygulanmasını engelleyen usûller de, kanunda kabul edilmiş bulunmaktadır. Ancak bütün bunlar birer istisna olup gelirin gerçek olarak vergilendirilmesini zedelememektedir ( HEPER , 1989, s.5).

### **3. Gelir Safıdır**

Vergilendirilecek gelirin diğer bir özelliği de onun safı olmasıdır. Yani, gelirin elde edilmesi için giderler, gayrisafi gelirden düşülür. Kanun vergi konusunu meydana getiren gelir unsurlarının herbirinde, hangi giderlerin indirilebileceğini açıkça

belli etmiştir. Matrahın tespiti için indirilmesi kabul edilen giderlerden başkasının indirilmesi mümkün değildir.

Götürü gider esasının uygulanması durumlarında, bir yerde gelirin safi olma esasında uzaklaşmış olur. Çünkü bu özel durumlarda, indirilecek giderler gerçek giderler olmayıp, götürü olarak indirilmesi kabul edilen giderlerdir. Götürü gider usulü, gelirin safi olma ilkesini zedelemesine rağmen onu tam anlamıyla ortadan kaldırmamaktadır( HEPER , 1989, s.5).

#### **134. Gelir Elde Edilmiş Olmalıdır**

Gelirin elde edilmesi , kazanç ve iratların yükümlülerin fiilen yada hukuken tasarruf edebileceği bir hale gelmesini ifade eder.Buna göre , gelirin elde edilmesi başlıca iki esasa bağlanabilir. Bunlar tahsil esası ve tahakkuk esasıdır .

Gelir vergisinin konusuna giren çeşitli kazanç unsurlarından bir kısmı tahsil esasına , bir kısmı ise tahakkuk esasına göre elde edilmiş sayılır. Bu nedenle gelirin elde edilmesinde temel ölçü , vergiye tabi gelirin yükümlünün tasarrufuna girmesidir (PEHLIVAN-BAYRAKLI , 1995 s.234 ).

#### **14. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET TÜRLERİ**

Gelir vergisi açısından mükellef , kendisine vergi borcu düşen gerçek kişidir.Tüzel kişiler gelir vergisi değil kurumlar vergisi mükellefidir. Gelir elde eden gerçek kişiler gelir vergisinin mükellefini , onların elde ettiği kazanç ve iratlar gelir vergisinin konusunu teşkil eder. Yani gelir vergisinin konusu gelirdir ve gelir elde eden gerçek kişiler de gelir vergisinin mükellefidirler.Gelir vergisinin konusuna, kanunda öngörülen indirimler , ilaveler ve sınırlamalar uygulandıktan sonra , ortaya çıkan miktar ise gelir vergisinin matrahıdır. Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay da gelirin elde edilmesidir.

Türkiye'de gelir elde eden gerçek kişiler Türk vatandaşları ve yabancılardan meydana gelmektedir.Yine yurtdışında gelir elde eden Türk vatandaşları vardır. Bunlar bir takvim yılı içinde hem yurt içinde hem de yurt dışında gelir elde etmiş olabilirler . İşte , bu gibi durumları düzenlemek üzere gelir vergisi kanununda iki ayrı mükellefiyet türü getirilmiştir .Bunlar tam mükellefiyet ve dar mükellefiyettir.

#### 140. Tam Mükellefiyet

Gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergiye tabi tutulmalarına tam mükellefiyet denir.

Tam mükellefiyetin şartları ise şunlardır :

Mükellefin ;

- Türkiye'de yerleşmiş olması , veya ;
- Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen kuruluşların işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşı ; olması gerekir ( G.V.K md.3 )

Türk vatandaşı olsun veya olmasın , gerçek kişilerin Türkiye'de yerleşmiş sayılmalarının şartları kanunda şöyle sıralanmıştır :

- İkametgahı Türkiye'de bulunanlar ,
- Bir takvim yılı içinde Türkiye'de altı aydan fazla oturanlar (geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez) ( G.V.K. md. 4 ) .

Medeni Kanununun 19. maddesine göre İkametgah , bir kimsenin yerleşmek niyetiyle oturduğu yerdir. Bu tanımda subjektif ve objektif olmak üzere iki unsur vardır. Subjektif unsur yerleşmek niyetidir. Objektif unsur ise , kişinin belli bir yerde oturmasıdır.

Gelir vergisi açısından ise , subjektif unsura yer verilmez. Yani bir kişinin belli bir yerde yerleşmek niyetinin olup olmadığına bakılmaz. Sadece o yerde bir takvim yılı içinde altı aydan fazla oturmuş olması yeterli sayılır. Ancak , bazı kimseler , bir takvim yılı içinde altı aydan fazla Türkiye'de kalsalar da tam mükellef sayılmazlar. Bunlar; belli ve geçici görev veya iş için , tahsil , tedavi veya seyahat amacıyla Türkiye'de oturan ilim ve fen adamları , uzmanlar , memurlar , basın yayın muhabirleri, tutukluluk , hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle , Türkiye'de bir takvim yılı içinde altı aydan fazla kalmış olan yabancılardır (G.V.K md.5 ) .



### 141. Dar Mükellefiyet

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin , sadece Türkiye'de elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar toplamı üzerinden vergiye tabi tutulmalarına , dar mükellefiyet denir (G.V.K. md.6).

Burada önemli olan husus , gerçek kişinin , Türkiye dışında yerleşmiş olmasıdır. Türk vatandaşı veya yabancı olmasının önemi yoktur.

Gelir vergisi kanunu , tam ve dar mükellefiyet için , esas itibariyle kanunların mülkiyeti prensibinden hareket etmektedir. Bu prensibe göre , Türkiye'de ikametgahı olan veya belli bir süre Türkiye'de oturan gerçek kişiler , ister Türk vatandaşı, ister yabancı olsunlar , tam mükellefiyete tabidirler.

Bunun yanısıra , bazı hallerde Türkiye dışında yerleşmiş Türk vatandaşları için , kazanç ve iratların menşei gözönüne alınarak , kanunların şahsiliği prensibine de yer verilmiştir. Şöyle ki : yabancı ülkelerde işleri dolayısıyla yerleşmiş olan Türk vatandaşları , yurt içinde ve dışında elde etmiş oldukları kazanç ve iratların toplamı üzerinden vergilendirileceklerdir. Ancak , çifte vergilendirmeyi önlemek için kanunumuz, bu şartlara sahip Türk vatandaşlarının yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden benzer vergiler ödemeleri durumunda , bu gelirlerinden Türkiye 'de ayrıca vergi alınmayacağını karara bağlamıştır (G.V.K. md. 3/2 ).

### 142. Tam ve Dar mükellefiyet Arasında Farklar

Tam yükümlüler , hem yurt içinde hemde yurt dışında elde edilen gelirlerden dolayı Türkiye'de vergi öderler.Dar yükümlüler ise , sadece Türkiye'de elde edilen kazançların vergisini Türkiye'de öderler .

Ancak , tam ve dar yükümlülüğün doğurduğu sonuçlar sadece bundan ibaret değildir. Tam ve dar yükümlülüğün doğurduğu başka sonuçlar da vardır. Bunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür :

- Dar yükümlüler ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları ,Türkiye'de satmaksızın başka ülkelere ihraç etmeleri halinde doğan kazançları vergiden istisnadır. Tam yükümlüler bu istisnadan yararlanamazlar.

- Dar yükümlülerin , hükümetin izni ile açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari ve mesleki faaliyetlerden elde ettikleri kazançları gelir vergisinden istisnadır ( GVK md.30 ).
- Dar yükümlüler , beyanname ile bildirecekleri gelirlerinden sigorta primi indirimi yapamazlar (GVK md. 89/9 ).
- Tam yükümlüler için geçerli olan aile reisi beyanı esaslı dar yükümlüler için geçerli değildir(GVK md.93 ).



## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. GELİRİN OLUŞTURAN UNSURLAR

Gelir Vergisi Kanununa göre gelir , 7 çeşit kazanç ve irattan meydana gelir.

Bunlar :

- 1- Ticari Kazançlar
- 2- Zirai Kazançlar
- 3- Ücretler
- 4- Serbest Meslek Kazançları
- 5- Gayrimenkül Sermaye İratları
- 6- Menkül Sermaye İratları
- 7- Sair Kazanç ve İratlar

#### 20. TİCARİ KAZANÇLAR

Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazanç, "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç" olarak tanımlanmıştır(G.V.K. md.37).

Sınai faaliyet , maddelerin kimyasal veya fiziki değişimlerden geçirilerek, insanların ihtiyaçlarını tatmin edecek hale getirilmesidir. Ticari faaliyet ise , insan ihtiyaçlarını karşılamaya yarayan ürünlerin yer ve zaman bakımından dağıtımının yapılmasıdır.

Türk Ticaret Kanununda sayılmış bulunan tacirlerin her türlü ticari veya sınai faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ticari kazançtır. Ayrıca esnafın elde ettiği kazançlar ile arizi olarak yapılan ticari muamelelerden elde edilen kazançlar ve ticari muamelelere aracılıktan elde edilen kazançlar da ticari kazanç sayılır.

Ticari amaca yönelik faaliyetleri şu gruplarda toplamamız mümkündür:

- Menkul malların satılmak veya kiraya verilmek üzere tedariki ve bunların aynen veya başka bir şekilde satılması veya kiraya verilmesi,
- Kıymetli evrakın satılmak üzere tedariki ve bunları satılması,
- Her çeşit imal ve inşa,
- Madencilik,
- Matbaacılık, gazetecilik ve kitapçılık, yayın, ilan ve istihbarat,
- Tiyatro, sinema, otel, han ve lokanta gibi umumi mahaller, hususi okul ve hastaneler ve açık satış yerlerinin işletilmesi,
- Umumi mağazalar, sair depo ve anbarların işletilmesi,
- Borsa ve kambiyo işleri sarraflık, bankacılık,
- İçtimai sigortalar hariç olmak üzere sigortacılık,
- Kara, deniz ve havada, nehir ve göllerde yolcu ve eşya taşımak,
- Su, gaz ve elektrik dağıtma, telefon ve radyo ile haberleşme ve yayın,
- Acentalık, tellallık, komisyonculuk, gibi bütün tavassut işleri.

Kanun uyarınca, fabrikacılığın hammadde ve diğer malların makina veya sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni veya değerli mahsuller ortaya çıkarılması olduğu da açıklanmıştır.

Ayrıca , gelir vergisi kanununda yapılan tanımlamaya ek olarak aşağıda yazılı kazanç ve iratların da ticari kazanç sayılacağı hükme bağlanmıştır(G.V.K. Md.37 ) :

- 1- Maden , taş ve kireç ocakları , kum ve çakıl istihsal yerleri ile , tuğla ve kiremit harmanları işletilmesinden ;
- 2- Coberlik işlerinden
- 3- Özel okul , hastane vb. yerlerin işletilmesinden ;
- 4- Gayrimenkullerin alım satım ve inşa işleriyle devamlı uğraşanların , bu işlerden ;
- 5- Kendi nam ve hesabına menkûl kıymet alım satımı ile devamlı uğraşanların , bu işlerinden ;
- 6- Satılınan veya trampa suretiyle iktisap edilen arazinin , iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek , bu müddet içinde veya daha sonra kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar .

## **200. Şirket Gellirlerinin Ticari Kazançlar Bakımından Durumu**

Adi ortaklıklarda, ortakların payına düşen kazançlar ayrı ayrı ticari kazanç sayılmakta ve ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

Kollektif şirketler, ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmakla birlikte, ortakları gerçek usulde gelir vergisi mükellefleridir. Kollektif şirket ortaklarının şirketten aldıkları kar paylarını ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Şirket tarımsal faaliyetle uğraşsa bile ortakların kar payı ticari kazançtır.

Komandit şirketlerde komanditer ortakların şirket kazancından aldığı pay " Menkul sermaye iradı", komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar "ticari kazanç" hükmündedir.

Şahıs şirketlerinin serbest meslek faaliyetinde bulunmaları halinde adi ve kollektif şirket ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortaklarının, bu şirketlerden elde ettikleri gellirler serbest meslek kazancı olarak kabul edilir.

## **201. Ticari Kazançların Tespit Şekilleri**

### **2010 Gerçek Usul**

Bu usulde , mükellefin elde ettiği gelirin tutarı bulunarak vergilendirilir.Bu usulde ticari kazancın matrahı özellikle mükellef tarafından hesaplanarak vergi dairesine bildirilir.Ancak mükellefler kazançlarını , kendi istedikleri şekillerde değil kanunun belirlediği ilke ve yöntemlere göre tespit etmek zorundadır. Ticari kazancın gerçek usulde tespiti başlıca iki şekilde yapılmaktadır. Bunlar:

- Bilanço esası ,
- İşletme hesabı esası ,

olarak sıralanabilir.

Türk Ticaret Kanununda böyle bir ayrım olmamasına rağmen Vergi Usul Kanunu, bazı esas ve ölçülerden hareket ederek , tüccarları iki sınıfa ayırmıştır.Bu ölçüler işletmenin yıllık cirosu , iş hasılatı ve işletmenin hukuki bünyesidir .

Birinci sınıf tüccarlar ve gelirlerini bilanço usulüne göre tespit etmek mecburiyetinde olan vergi mükellefleri , aşağıdaki defterleri tutmak zorundadırlar ( V.U.K. md. 182 ve 185 ):

- 1- Yevmiye Defteri
- 2- Defteri Kebir ( Büyük Defter )
- 3- Envanter Defteri
- 4- Günlük Kasa Defteri
- 5- Kambiyo Senetleri Defteri

Gerçek usule tabi olan , fakat iş hacimleri bilanço esasına göre defter tutmaya müsait olmayan ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.Bu usulde iki defter tutulmaktadır. Bunlar :

- 1- İşletme Defteri
- 2- Günlük Perakende Satış ve Hasılat Defteri

İşletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespitinde , bir dönem içinde elde edilen hasılat ve işletme için yapılan giderler arasındaki müspet fark ticari kazançtır ( G.V.K. Md. 32 ).

#### **20100. Kanunen Kabul Edilen Giderler**

Ticari kazancın safi miktarını tespit etmek için , ister bilanço esasında , ister işletme hesabı esasında olsun ,gider olarak indirilebilecek kalemler şunlardır:

1- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan işyeri kirası, çalışanların ücretleri , huzur hakları , kırtasiye , telefon , aydınlatma , ısıtma , reklam , satış , nakliye , sigorta primleri vb. giderler.

2- Hizmetli ve işçilerin , işyerinde veya işyeri müstemilatında iâşe ve ibate giderleri , tedavi ve ilaç giderleri , sigorta primleri ve emekli aidatı , personele yapılan aynı yardımlar vb.

3- İşle ilgili olarak ve mukaveleye veya ilama yahut kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,

4- İşle ilgili olarak yapılan ve işin önemi ve kapsamıyla tutarlı seyahat ve ikamet giderleri ,

5- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil ve işte kullanılan taşıtların giderleri (nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere , binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların giderlerinin yarısı )

6- İşle ilgili olmak şartıyla , bina , arazi , gider ve istihlak vergileriyle damga ve belediye resimleri , harçlar , kaydiyeler ,

7- V.U.K .'na göre ayrılan amortismanlar (nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının yarısı )(G.V.K.md.40).

### **20101 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler**

Ticari kazancın safi miktarını tespit etmek için , ister bilanço esasında , ister işletme hesabı esasında olsun , gider olarak indirilemeyecek harcamalar şunlardır :

1- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya ayın olarak aldıkları sair değerler ;

2- Teşebbüs sahibinin kendisine , eşine ve küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar , ücretler , ikramiyeler , komisyonlar ve tazminatlar ;

3- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu faizler için yürütülecek faizler;

4- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler ;

5- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar ;

Bu maddenin uygulanmasında , kolektif şirketlerin ortakları ile , adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır(G.V.K. md.41)

### **2011. Götürü Usul**

Gelirlerinin gerçek usule göre hesaplanmasında , çeşitli nedenlerle zorluk bulunan küçük ticaret ve sanat erbabının kazançları , takdir komisyonları tarafından 3 derece üzerinden sınıflama yapılarak götürü olarak tespit edilmektedir.

Ticari kazançlarda götürü usule tabi olmanın genel ve özel şartları vardır . Bunlar topluca değerlendirilir.

### **20112. Götürü Usulden Faydalanamayacak Olanlar**

Götürü usule tabi olmanın tüm şartlarını taşıyalar dahi Gelir Vergisi Kanununa göre götürü usulden faydalanamayacak olanlar da vardır .Bunlar :

- 1- Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları ;
- 2- İkrazat (ödünç verme ) işleriyle uğraşanlar ;
- 3- Sarraflar ve kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar ;
- 4- Kamu idare ve müesseseleri , iktisadi kamu müesseseleri , sair kurumlar, ticaret şirketleri , iş ortaklıkları , dernekler , vakıflar , dernek ve kıflara ait iktisadi işletmeler , kooperatifler , yatırım fonu yönetenler , gerçek gelirlerini beyan etmek zorunda olan ticaret ve serbestmeslek erbabı ile kazancını bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilere karşı inşaat ve onarma ve ulaştırma müteahhitlerine karşı derece derece taahhütte bulunanlar ;
- 5- Sigorta prodüktörleri ;
- 6- Her türlü ilan ve reklam işiyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler
- 7- Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar ;
- 8- Tavassut işi yapanlar (dayıbaşılar hariç ) ;
- 9- Maden işletmeleri , kum ve çakıl istihsal yerleri , tuğla ve kiremit harmanları işletenler
- 10- Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile , treyler , çekici ve benzerlerinin sahip ve işleticileri ;
- 11- Ödeme kaydedici cihaz kullanan mükellefler ;
- 12- Maliye Bakanlığınca teklif edilen ve bakanlar kurulunca kararlaştırılan iş grupları ve sektörler itibariyle gerçek usulde vergilendirilmesi uygun görülenler (G.V.K Md. 51 )

Götürü usule tabi olmanın genel ve özel şartlarının tamamını taşıyanların imalat ve ticaret işlerinden sağladıkları safi kazançları , Maliye Bakanlığı'nca tanzim edilecek cetvellerde belirtilen iş ne'ilerine göre götürü olarak tespit olunur (G.V.K.md.46).

Bu suretle tespit olunacak safi kazanç asgari ücretin yıllık brüt tutarının :

3. dereye giren mükellefler için % 50'si.
2. dereye giren mükellefler için % 90'ı .
1. dereye giren mükellefler için % 140'ı. dır



## **202. Ticari Kazançlarda Esnaf Muafılığı**

Gelir Vergisi Kanununa göre küçük esnaf gelir vergisinden muaftır. Kanunda sayılan muafiyet şartlarını taşıyan küçük esnaf ve sanatkarlar gelir vergisi ödemez ve vergilendirme ile ilgili işlem yapmazlar.

GVK'nun 9. maddesinin son fıkrasında , ticari , zirai ve mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ile yukarıda sayılan işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine süreklilik ve bağlılık gösterecek şekilde yapanlar hiçbir şekilde esnaf muafılığından yararlanamazlar.

Yine , bir işyeri açmaksızın gezici olarak milli piyango bileti satanlar Gelir Vergisinden muaftır.

Esnaf muafiyetinin , Gelir vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle kesilecek vergilere şumulü yoktur (G.V.K. Md. 9) .

## **203. Yatırım İndirimi**

Yatırım indirimi yatırımcının yapacağı yatırımların belli bir oranının vergi matrahından düşülmesidir. Böylece işletmenin yatırım indirimi kadar kazancı vergi dışında kalmaktadır. İşletmeler bu miktar kadar vergiyi işletmeleri için mali avantaj kabul etmektedirler ( ŞAHİN , 1989 , s. 85 )

### **2030. Yatırım İndiriminin Niteliği**

Yatırım indirimi aşağıda sayacağımız yatırımcıların (mükelleflerin) bilanço esasına göre tespit edilmiş münhasıran ticari ve zirai kazançlarına tatbik edilir ( ŞAHİN , 1989 , s. 85 ).

Yatırım indiriminden hem gelir vergisi mükellefleri (gerçek kişiler , adi şirketler , kollektif şirketler , adi komandit şirketler) hem de kurumlar vergisi mükellefleri (sermaye şirketleri , kooperatifler , iş ortaklıkları , demek ve vakıflara benzeyen iktisadi işletmeler vb.) yararlanabilir.

**2031. Yatırım İndiriminin Şartları**

1- İndirimimn uygulanacağı ticari veya zirai kazanç bilanço esasına göre tespit edilmiş olmalıdır.

2- Yatırımlar , kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenlerden , Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı'nca müştereken seçilen sektör veya konularda yapılmalıdır.

3- Yapılan yatırım ticari ve sınai yatırımlar için en az 12 milyar lira , zirai yatırımlar için 2 milyar lira olmalıdır.

4- Yatırıma başlamadan önce Hazine Müsteşarlığı'ndan yatırım teşvik belgesi alınmış olmalıdır.

5- Yatırım tasdik edilmiş şartlar ve süreler dahilinde bitirilmiş olmalıdır(G.V.K. Ek md.2).

**2032. Yatırım İndiriminin Konusu ve Oranı**

Yatırım indirimine , yatırımla ilgili harcamalardan ; bina , makina tesisat , araç ( sadece işletme faaliyetleriyle ilgili olanlar ) ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeni olanlarının maliyet bedelleri esas teşkil eder.

Personel lojmanları inşası ( kalkınmada öncelikli yörelerde yapılanlar hariç ) ve tefrişi , arazi veya arsa tedariki , yedek parça temini , esas proje dışında münferit tesisat , makina , araç mübayaası için yapılan yatırımlara yatırım indirimi uygulanmaz. İnşa edilmiş olarak veya inşaat halinde satın alınan binaların satınalma bedelleri üzerinden yatırım indirimi uygulanmaz.

Yatırım indiriminin oranı % 30 'dur . Bakanlar Kurulu bu oranı , kalkınmada öncelikli yöreler ile kalkınma planı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirtilen sektörlerde yapılan yatırımlarda % 100 oranına kadar artırmaya veya kanuni hadlerine kadar indirmeye yetkilidir(G.V.K.Ek md.3).

## **21. ZİRAİ KAZANÇLAR**

### **210. Zıral Faallyet**

Gelir vergisi kanununa göre zirai kazanç, arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla ya ad doğrudan doğruya yararlanarak, bitki, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin avlanması, avcılık ve yetiştiricileri tarafından muhafazası taşınması, satılması ya ad bu ürünlerden diğer bir şekilde yararlanılması faaliyetlerinden doğan kazançtır.

Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, ürünlerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri aşamalar zirai faaliyet sahasında kalır. Ancak çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin yürütülmesi için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu konuya özgü kalmak şartıyla dükkan ve mağaza olarak sayılmaz, bu yazıhanelerden yapılan satışlar zirai kazanç konusuna girer (ÖZBALCI , 1984 , s.345).

Ürünler dükkan veya mağazaya geldikten sonra yapılan işler sonucu elde edilen kazançlar ticari kazanç kabul edilerek, ticari kazancın hesaplanmasına ilişkin usullerle hesaplanacaktır. Ürünlerin dükkan veya mağazaya geldiği anda, vergi usul kanununun değerlemeye ilişkin hükümleri uyarınca "emsal bedeli" ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

### **211. Çiftci**

Zirai faaliyetin , gerçek kişiler tarafından yapılacağı gibi , çeşitli hukuki statülere sahip kişiler tarafından da yapılması mümkündür. GVK'na göre bunlardan sadece gerçek kişiler ile adi ortaklar çiftci sayılır. Adi ortaklıkta ortakların zirai kazançtan aldıkları pay , kişisel zirai kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulur.

Kollektif , adi ve hisseli komandit şirketler , zirai faaliyette bulunsalar dahi çiftci sayılmazlar. Bunlardan kollektif şirket ortakları ile , komandit şirketlerin komandite ortaklarının ortaklığın zirai faaliyetten elde ettiği kardan aldıkları pay , kişisel ticari kazanç niteliğindedir. Komanditer ortakların kar payı ise , menkul sermaye iradidir. Anonim ve limited şirketler , zirai faaliyette bulunsalar dahi çiftci sayılmazlar.

## **212. Zirai Kazancın Tespit Şekilleri**

### **2120. Gerçek Usul**

Zirai kazancın gerçek usulde tespiti , ticari kazançlarda olduğu gibi , bilanço ve işletme hesabı esası olmak üzere başlıca iki şekildedir.

Yıllık hasılatları tutarı 1.000.000.000- liradan aşağı olan çiftçilerin kazançları götürü gider esasına , 1.000.000.000- lira ve daha fazla olan çiftçilerin kazançları ise gerçek kazanç usulüne ( zirai işletme hesabı esası veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre ) tespit olunur( G.V.K. Md.53 ).

Bu hükmün tatbikinde , aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde toplu olarak dikkate alınır.

Zirai kazançlarda , ticari kazançlardan farklı olarak , gerçek usulde vergiye tabi olan çiftçiler bu iki tespit şekline dilediklerini seçmekte serbesttirler. Bilanço esasını seçen çiftçiler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler (G.V.K. Md.59 ).

### **21200. Bilanço Esası**

Bilanço esasına göre zirai kazancın tespitinde , ticari kazançların tespitinde olduğu gibi , safi kar, dönem başı ve dönem sonu öz sermayelerinin karşılaştırılması yoluyla bulunur.Buna göre , bilanço esasına göre vergi matrahı , zirai işletmenin hesap dönemi başındaki öz sermayesi ile hesap dönemi sonundaki öz sermayesi arasındaki olumlu farktır.

Bilanço esasına göre zirai kazancını tespit etmek isteyen çiftçiler , V.U.K' nun 182. maddesinde belirtilen envanter ve bilanço defteri , yevmiye defteri , defter-i kebir ve günlük kasa defteri gibi defterleri tutmak zorundadırlar.

### **21201. Zirai İşletme Hesabı Esası**

Zirai işletme hesabı esasını seçen çiftçiler , zirai işletme hesabı defteri ile günlük perakende satış ve hasılat defteri tutmak zorundadırlar (V.U.K.md.193). Yazar kasa kullanan veya perakende satışları olmayan çiftçilerin perakende satış ve hasılat defteri tutma yükümlülükleri yoktur.

## 21202. Gerçek Usulde Hasılat ve Giderler

Gelir Vergisi Kanununun 56. maddesine göre, zirai kazançlarda gerçek usule göre hasılat, aşağıda yazılı unsurlardan oluşur :

- 1- Ewelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere üretilen, satınalınan veya diğer yollardan elde edilen her türlü zirai ürünün satış bedelleri ;
- 2- Zirai makine ve aletlerin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller;
- 3- Gider yazılan değerlerin satılması halinde , bunların satış bedelleri;
- 4- Alınan sigorta tazminatları ;
- 5- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterlerinde kayıtlı değerleri arasındaki olumlu fark ;
- 6- İşletmede üretilen ve işletmede kullanılan tohum ve yem gibi ürünlerin emsal bedelleri ;

### Hasılattan İndirilebilecek Giderler Şunlardır :

Gelir Vergisi Kanununun 57. maddesine göre, gerçek usulde tespit edilen zirai kazançlarda gayrisafi hasılatтан indirilebilecek giderler aşağıda yazılı unsurlardan oluşur :

- 1- İşletme ile ilgili olarak tohum , gübre , yem , ilaç vb . maddelerin tedarik giderleri ;
- 2- Satılmak üzere satınalınan hayvanların ,zirai ürünlerin ve diğer maddelerin bedelleri
- 3- İşletmede çalıştırılanlara ücret , prim ve diğer adlarla hizmet karşılığı yapılan ödemeler ;
- 4- İşçilerin laşe ( yemek ) tedavi ve ilaç giderleri , sigorta primleri ;
- 5- Zirai tesisat , makine , aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler.
- 6- VUK 'na göre ayrılan amortismanlar;
- 7- Kira ve ücret mukabili kullanılan üretim araçları için yapılan ödemeler ;
- 8- Zirai kazançların elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler ;

Bunlar :

a-İşyeri kirası , çalışanların ücretleri , huzur hakları , kırtasiye , telefon , aydınlatma , ısıtma , reklam , satış , nakliye , sigorta primleri vb. iderler.

b-İşle ilgili olarak ve sözleşmeye veya mahkeme kararına yahut kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,

c- İşle ilgili olarak yapılan ve işin önem ve kapsamıyla tutarlı seyahat ve ikamet giderleri ,

d- İşle ilgili olmak şartıyla , bina , arazi , gider ve istihlak vergileriyle damga ve belediye resimleri , harçlar , kaydiyeler ,

9- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil ve işte kullanılan taşıtların giderleri (nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere , binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların giderlerinin yarısı )

10- V.U.K .'na göre ayrılan amortismanlar(nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere , binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının yarısı )

11- İşletmede üretilen ve işletmede kullanılan tohum ve yem gibi ürünlerin emsal bedelleri ; gider olarak indirilebilir. (G.V.K. Md.40 )

#### **Hasılattan İndirilemeyecek Giderler Şunlardır :**

1- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya ayın olarak aldıkları sair değerler ;

2- Teşebbüs sahibinin kendisine , eşine ve küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar , ücretler , ikramiyeler , komisyonlar ve tazminatlar ;

3- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu faizler için yürütülecek faizler;

4- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler ;

5- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar ; hasılattan indirilemez. ( İşletmede üretilen ürünlerden işletme sahibinin kendisi ve eşi tarafından tüketilenler hariç ) ( G.V.K. Md.58 ) .

Bu maddenin uygulanmasında , kolektif şirketlerin ortakları ile , adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır(G.V.K. md.41).

### **2121. Götürü Usul**

Ticari kazançlarda olduğu gibi , zirai kazançlarda da bazı mükelleflerin kazançları götürü olarak tespit edilir.

Ancak , zirai kazançlarda götürü olarak tespit edilen hasılat değil , giderdir. Bu nedenle , zirai kazançlardaki götürü usul götürü gider usulü olarak adlandırılmaktadır (PEHLIVAN-BAYRAKLI , 1995 , s.275 )

Götürü gider usulünde safi zirai kazanç , mükellefin beyan edeceği hasıllardan götürü olarak hesaplanan gider tutarının indirilmesi suretiyle vergi dairesince tespit olunur (G.V.K. md. 54 ).

#### **Götürü Gider Usulüne Tabi Olmanın Şartları :**

- 1- Yıllık satış hasılatları belli miktarları aşmayanlar ( 1995 yılı gelirlerine uygulanmak üzere bu miktar 1.000.000.000 liradır ) ;
- 2- Yıllık satış tutarına bakılmaksızın , satış hasılatlarının tamamı üzerinden kesinti yoluyla gelir vergisi alınanlar ;
- 3- Yeni işe başlayanlar veya muafıktan mükellefliğe geçenler .

Yükümlüler tarafından beyan edilen gelirden indirilecek olan götürü gider , başlıca iki şekilde tespit edilir. Bunlar Gerçek hasıllata götürü gider emsallerinin uygulanması yöntemi ve gerçek hasıllardan belgelendirilmiş gerçek giderlerin indirilmesi yöntemidir.

#### **Götürü Gider Emsalleri Yöntemi**

Götürü gider emsalleri , VUK'nun 45. maddesine göre belirlenir. Buna göre götürü gider emsalleri büyük ve küçükbaş hayvanlar ( kümes hayvanları dahil ) ve bunların ürünleri ile kara ve su avcılığı için % 80 , diğer zirai ürünlerde % 70 'dir.

Götürü usule tabi olan çiftçilerin elde ettikleri hasılatı hayvansal ürünlerde % 80 'ini , diğer zirai ürünlerde ise % 70 'ini götürü gider olarak düşmek suretiyle götürü zirai kazanç matrahına ulaşırlar.



Bu usulde yükümlüler , götürü gider emsallerine göre hesaplanan giderlerle birlikte , belgelendirilmek ve beyannamede gösterilmek şartıyla , aşağıdaki giderleri de hasılatтан ayrıca indirebilirler (G.V.K.Md 54).

- 1- Zirai faaliyette kullanılan arazi ve binalarla ilgili giderler ;
- 2- Aynî ( zirai işletmede kullanılan bina veya arazilerle ilgili ) vergi resim ve harçlar ;
- 3- İşletmede kullanılan zirai kredilerin faizleri ;

### **Gerçek Gider İndirimi Yöntemi**

Götürü usule tabi olan çiftçiler , yukarıda açıklanan götürü gider emsalleri uygulaması yerine , elde edilen gerçek hasılatтан , bu hasılatın elde edilmesi için yapılan gerçek giderlerini düşebilirler. Zirai kazançların bu yöntemle tespiti, "deftersiz gerçek usul " olarak da nitelendirilmektedir. Zira , bu usulde , hem hasılat gerçek ve hem de giderler gerçek tutarları itibariyle dikkate alınır. Ancak , öteki gerçek usullerden farklı olarak bu usulde defter tutmak mecburiyeti yoktur. Bununla birlikte , bu usulde gelir ve giderleri belgelendirmek ve beyanname vermek zorunludur.

Bu usulde gerçek hasılatтан indirilebilecek giderlerin G.V.K'nun 57. maddesinde sayılan ve zirai işletme hesabı esasına göre kanunen kabul edilen giderlerden ibaret olması gerekir. Ancak , sözkonusu maddede sayılan bu giderlerden amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan zararlar , götürü usule tabi çiftçiler tarafından dikkate alınmaz(G.V.K. Md.54/2 ).

Götürü usule tabi olan çiftçiler , yukarıdaki iki yöntemden dilediklerini seçmekte serbesttirler. Ancak , yıllık beyannamenin verilmesinden sonra yükümlüler seçtikleri yöntemden o yıl için dönemler(G.V.K.Md.54).

Yıllık beyannamede götürü gider usullerinden , hangisinin seçildiği belirtilmediği takdirde , yükümlünün götürü gider emsalleri uygulamasını seçtiği varsayılır ( G.V.K.Md.54).



### **213. Küçük Çiftci Muafılığı**

Küçük çiftci gelir vergisinden muaftır. Çiftçilerin bu vergi karşısında küçük çiftci olup olmadıkları G.V.K.'nın 12. ve 13. maddelerinde yazılı işletme büyüklüğüne ve yıllık satış tutarı esaslarına göre tayin olunur. Bu şartlardan herhangi birini taşımayanlar küçük çiftci muafılığından yararlanamazlar .

Aile reisi beyanına tabi zirai gelirlerde işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarları ; aile reisi , eş ve küçük çocuklar için toplu olarak nazara alınır .

Ortaklıklarda küçük çiftci muafılığı , ortaklığın işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı ölçülerine göre tayin edilir G.V.K. Md 10 ).

Küçük çiftci muafılığı zirai kazançlara münhasırdır. Bu muafılıktan faydalananlar , diğer kazanç ve iratları üzerinden bu kanun hükümleri gereğince vergiye tabi tutulurlar .

Ticari veya mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlardan zirai faaliyette bulunanlar ile bir biçer- dövreye veya benzeri mahiyetteki bir motorlu araca veya birden fazla traktöre sahip olan çiftçiler küçük çiftci muafılığından faydalanamazlar.

Küçük çiftci muafılığı VUK 'nun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiyi kapsamaz (G.V.K. Md.11 ).

### **214. Zirai Kazançlarda Teşvik Ödülü İstisnası**

İlim ve fenni , güzel sanatları , tarımı , hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işler ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiye ve ödüller gelir vergisinden müstesnadır (G.V.K. Md.29 ).

## 22. ÜCRETLER

Gelir vergisi kanununa göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara, hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Muafiyet ve istisna kapsamına girmeyen ve her ne ad altında yapılırsa yapılsın ücret tanımı içine giren tüm ödemeler, ücret olarak vergiye tabi tutulur. Ödenek, tazminat, kasa tazminatı, mali sorumluluk tazminatı tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı ya da başka adlar altında yapılan ödemeler, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara yapılması halinde ücret olarak gelir vergisine tabi olur.

Gelir Vergisi Kanununa göre ayrıca aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

- 1- İstisna dışında kalan emeklilik , maluliyet , dul ve yetim aylıkları ;
- 2- Ewelve yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
- 3- Türkiye Büyük Millet Meclisi , İl genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlara veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para , ayın ve menfaatler ;
- 4- Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para , ayın ve menfaatler ;
- 5- Bilirkişilere , resmi arabuluculara , eksperlere , spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para , ayın veya menfaatler ;
- 6- Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ;

Bunların dışında Gelir Vergisi Kanununun diğer maddelerinde ücret olarak kabul edilen gelirler de bulunmaktadır . Bunların başlıcaları şunlardır :

- 1- Yemek ve yatma giderleri karşılığında ödenen gündeliklerin istisna haddini aşan kısımları (G.V.K. Md.24/2 )
- 2- Emekli , dul ve yetimlere yapılan ödemelerin istisna haddini aşan kısımları (G.V.K. Md.25/3 ) .
- 3- İşten çıkarma tazminatlarının istisna haddini aşan kısımları (G.V.K.Md. 25/7).

## 220. Ücretlerin Tespit Şekilleri

Diğer gelir unsurlarında olduğu gibi ücretlerin de tespiti iki şekilde yapılır . Bunlar gerçek usul ve götürü usuldür.

### 2200. Gerçek Usul

Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde esas itibarıyla kaynaktan stopaj yöntemi kullanılır. Gelir vergisi kesintisi yapmak zorunda olanlar, hizmet erbabına yaptıkları ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisini de hesaplayarak genellikle izleyen ayın 20. günü akşamına kadar muhtasar beyanname adı verilen bir tür beyanname ile vergi dairesine yatırırılar.

Ücretlerden gelir vergisi stopajı yapmak zorunda olanlar şunlardır :

Kamu idare ve müesseseleri ; iktisadi kamu müesseseleri ; sair kurumlar ; ticaret şirketleri ; iş ortaklıkları ; demekler ve vakıflar ; demek ve vakıfların iktisadi işletmeleri ; kooperatifler ; yatırım fonu yönetenler ; gerçek gelirlerinin beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı ; zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Bir kısım ücretlilerin elde ettikleri ücret gelirleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaz. Bunların vergilendirilmesi verecekleri yıllık beyanname üzerinden yapılır. Gerçek usule tabi olup vergilendirilmesi yıllık beyanname üzerinden yapılan ücretler şunlardır :

- 1- Yabancı bir ülkedeki işverenden doğrudan doğruya ücret alan hizmet erbabının ücretleri ;
- 2- Diplomat muafiyetinden yararlanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memurlarının ücretleri.
- 3- Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülenlerin ücretleri

Ücretlerin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından bazı indirimler yapıldıktan sonra bulunan değerdir (G.V.K. Md.63) .

Bu indirimler şunlardır:

- 1-Memur yardımlaşma sandıkları için yapılan kesintiler ;
- 2-Sosyal güvenliik kuruluşları için yapılan kesintiler ;
- 3-Şahıs sigorta primleri ;
- 4-Sendikalar kanunu uyarınca sendikalara ödenen aidatlar ;
- 5-Özel indirim ;
- 6-Sakatlık indirimi ;
- 7-Özel harcama indirimi ;

### **2201. Götürü Usul**

Aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri , Maliye Bakanlığı'nca tanzim edilecek cetvellerde belirtilen iş nev'ilerine göre götürü olarak tespit edilir(G.V.K. Md.64 ).

- 1- Kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret , sanat ve serbest meslek erbabı yanında çalışanlar ;
- 2- Özel hizmetlerde çalışan şoförler ;
- 3- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri ;
- 4- Gayrimenkül sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar ;
- 5- Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle , Danıştayın olumlu görüşü alınarak , Maliye Bakanlığı'nca götürü ücret usulüne alınanlar .

Herbir dereceye ait götürü ücretler , asgari ücretin yıllık brüt tutarının ;

- Üçüncü dereceye giren mükellefler için % 25 'i ,
- İkinci dereceye giren mükellefler için % 45'i ,
- Birinci dereceye giren mükellefler için % 70'i dir.

Bu ücretler yıllıktır. Hizmet erbabının hangi dereceye gireceğine ilgili vergi dairesi karar verir.Bu şekilde tespit edilmiş ücret ,vergi dairesinden alınan vergi karnesiyle birlikte hizmet erbabı tarafından ödenir(PEHLIVAN-BAYRAKLI,1995 s.291) .

### 23. SERBEST MESLEK KAZANÇLARI

Gelir vergisi kanununa göre serbest meslek kazancı, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar olarak tanımlanmıştır. Buna göre, hangi kazançların serbest meslek kazancı olduğunu saptayabilmek için serbest meslek faaliyetinin ne olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Kanuna göre serbest meslek faaliyetini, sermayeden çok kişisel çalışmaya, ilmi ya da mesleki bilgiye veya uzmanlaşmaya dayanan ve ticari nitelikte olmayan işlerin işverene bağlı olmaksızın, kişisel sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması şeklinde tanımlanmıştır.

Bir kazancın serbest meslek kazancı sayılabilmesi için şu unsurları içermesi gerekmektedir:

- Faaliyetin sermayeden çok kişisel çalışmaya, ilmi ya da mesleki bilgi veya ihtisasa dayanması,
- Faaliyetin bir işverene tabi olmaksızın kişisel sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması,
- Yapılan faaliyette devamlılık unsuru bulunması.

Mesleki faaliyet bu unsurları taşıyorsa, faaliyetten eide edilen kazanç serbest meslek kazancıdır. Ancak, aynı mesleki faaliyet bir işverene bağlı olarak işverenin gösterdiği yerde onun nam ve hesabına bir kadroya bağlı olarak yapılıyorsa, aradaki ilişki " hizmet " ilişkisi olduğundan, sağlanan gelir " ücret " olarak nitelendirilir ve ücret hükümlerine göre vergilendirilir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre , ayrıca aşağıda belirtilen kimseler de serbest meslek mensubu sayılmıştır ( G.V.K. Md.66 ) :

- 1-Gümrük komisyoncuları ;
- 2-Borsa ajan ve acentaları ;
- 3-Noterler veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar ;
- 4-Kendileri serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber , serbest meslek mensuplarını sermaye vererek veya vermeyerek biraraya getiren, ortaklık kuran ve bu ortaklıktan pay alan kimseler ;

5- Tahkim işleri dolayısıyla hakemler ile serbest meslek faaliyetinde bulunan adi şirket ve kollektif şirket ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortakları .

### **230. Serbest Meslek Kazancının Tespit Şekilleri**

Serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar , gerçek ve götürü usullerde tespit edilir.

#### **2300. Gerçek Usul**

Yaptıkları işler yüksek tahsil gerektiren yükümlüler ile kanunda sayılan ve götürü usulden faydalanamayacak olan yükümlülerin serbest meslek kazançları gerçek usulde tespit edilir.

Bu usûlde yükümlüler serbest meslek kazanç defteri tutarlar . Bu defter işletme hesabı defterine benzeyen bir defterdir ve aynı prensiplere göre tutulur. Bu defterin bir tarafına hasılat bir tarafına da giderler kaydedilir .Serbest meslek kazancında matrah , bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen hasılat ile bu hasılatı elde etmek için yapılan giderler arasındaki farktır.

Serbest meslek kazanç defterininin hasılat tarafına kaydedilecek gelirler şunlardır :

1- Bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para , alınan mallar ve diğer suretle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler ;

2- Serbest meslek erbabı tarafından müşteri veya müvekkilinden serbest meslek faaliyetiyle ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları ile gerçekten yapılan giderler arasındaki fark ;

3- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde , bunların kayıtlı değerlerinden ayrılan amortismanların düşülmesi suretiyle bulunan olumlu fark;

Serbest meslek kazançlarında gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Gelir vergisi kanununa göre aşağıdaki hallerde serbest meslek kazancı elde edilmiş sayılır ( G.V.K. Md.67 ) :

1- Serbest meslek erbabının bilgisi olması kaydıyla , serbest meslek faaliyetinin karşılığı olan paranın serbest meslek erbabı adına bankaya , bir kamu kurumuna , icra dairesine , notere yada postaya yatırılması ;

2- Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa tamlıki veya müşterisine olan borcu ile takası .

Serbest Meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasıllattan indirilir (G.V.K. Md.68 ) :

- 1- Mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen işyeri kirası ;
- 2- Mesleki kazancın elde edilmesi ve sürdürülebilmesi için ödenen aydınlatma , ısıtma , telefon , kırtasiye giderleri ile müstahdem ücretleri , mesleki ilan ve reklam giderleri ile işle ilgili aynı vergi resim ve harçlar ;
- 3- Mesleki faaliyetin ifasında başkalarına gördürülen hizmetler için ödenen paralar ;
- 4- Alınan mesleki yayın bedelleri ile meslek odalarına ödenen üyelik aidatları;
- 5- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri ;
- 6- Mesleğin ifası için gerekli olan alet , araç gereç ve eşyaların tedariki için yapılan giderler ;
- 7- Mesleki faaliyette kullanılan demirbaş eşya için V.U.K. hükümlerine göre ayrılan amortismanlar ;
- 8- Serbest meslek faaliyeti dolayısıyla emeklî sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ;
- 9- Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun , mahkeme hükmü veya sözleşmeye istinaden ödenen zarar ziyan ve tazminatlar ;
- 10- Yukarıdaki bendler dışında kalan ve belgelendirilmesi mutlak olmayan müteferrik giderler.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek mensubunun suçlarından doğan tazminatlar gider olarak yazılamaz .

### **2301. Götürü Usul**

Gelir Vergisi Kanununun 69. maddesine göre aşağıda belirtilen kişilerin serbest meslek kazançları götürü usulde tespit edilir :



- 1- Ebeler ;
- 2-Sünnetciler ;
- 3- Sağlık memurları ;
- 4- Arzuhalçiler ;
- 5- Maliye Bakanlığı'nca götürü olarak vergilendirilmesi uygun görülenler.

Buna karşılık , aşağıda belirtilenler götürü usulden yararlanamazlar :

- 1- Borsa ajan ve acentaları ;
- 2- Gümrük komisyoncuları ;
- 3- Müşavirler ;
- 4- Diş profezçileri ;
- 5- Kurumlar ve tüccarlarla , serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ;
- 6- Konser veren müzik sanatçıları .

Götürü usulde safi serbest meslek kazancının tespitinde ticari kazancın götürü usulde tespitine ilişkin hükümler uygulanır ( G.V.K. Md. 69/3 ).

## **231. Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar**

### **2310. Telif Kazançları İstisnası**

Müellif , mütercim , heykeltıraş , hattat , ressam , bestekar ve mucitlerin ve bunların kanuni mirascılarının şiir , hikaye , roman , makale , bilimsel araştırma ve inceleme , röportaj , karikatür , fotoğraf , film , video band , radyo ve televizyon , senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete , dergi , radyo , televizyon veya videoda yayınlamak veya kitap , resim , heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir , temsil , icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest meslek kazançları istisnasının , Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca tevkif ( kesinti ) suretiyle ödenecek vergiye şumulü yoktur(G.V.K.Md. 18).

### **2311. Sergi ve Panayır İstisnası**

Hükümetin izni ile açılan sergi ve panayırarda Türkiye'de yerleşmiş sayılmayan , yani dar mükellefiyete tabi olanların yaptıkları serbest meslek faaliyetleri karşılığı elde ettikleri gelirler gelir vergisinden istisna edilmiştir ( G.V.K. Md. 30/2 ).

## **24. GAYRİMENKÜL SERMAYE İRADI**

Gelir vergisi kanununun 70. maddesine göre, gayri menkül sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar " gayri menkul sermaye iradı " dır.

Gayri menkul sayılan mal ve hakları şu gruplarda toplamak mümkündür :

- 1- Arazi, bina, maden suları menbaa suları, madenler, taşocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların eklentileri ve ayrıntıları,
- 2- Vahi mahalleri ve dalyanları,
- 3- Gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen eklentileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri,
- 4- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
- 5- Arama işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret ünvanı , her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayii ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulu üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar,
- 6- Telif haklar ( kanuni mirasçılardan tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır) ,
- 7- Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,
- 8- Motorlu nakil ve çekme vasıtaları ile her türlü motorlu araç, makina ve tesisat.

Vakfın gelirlerinden hizmet karşılığı olmaksızın alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı sayılır.

#### **240. Gayrimenkül Sermaye İradının Tespit Şekilleri**

##### **2400. Gerçek Usul**

Gayrimenkül sermaye iradında gerçek usulde vergi matrahının tespiti , gayrisafi hasılatı , bu hasılatın elde edilmesi için yapılan giderlerin indirilmesi suretiyle bulunur ( G.V.K. Md.71 ).

Gayrisafi hasılat gayrimenkül niteliğindeki mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığı olarak bir takvim yılı içinde , o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedelleridir.

Gayrimenkül sermaye iradında , gayrisafi hasılatı indirilebilecek başlıca giderler , Gelir Vergisi Kanununun 74. maddesinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır :

1- Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma , ısıtma , su ve asansör giderleri,

2- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkülün önemi ile orantılı olan yönetim giderleri ( kapıcı , kaloriferci ve benzeri nitelikteki elemanlara ödenen ücretler gibi ).

3- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili sigorta giderleri ;

4- Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara harcanan borçların faizleri ;

5- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi , resim , harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları ;

6- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar ;

7- Kiraya veren tarafından yapılan onarım giderleri ;

8- Kiraya verilen mal ve haklar ait bakım ve idame giderleri ;

9- Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler .

10-Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konut için ödedikleri kira bedeli ;

11- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye , kanuna veya yargı kararına dayanarak ödenen zarar , ziyan ve tazminatlar .

Yukarıda belirtilen giderlerin gayri safi hasıllardan indirilmesi suretiyle safi hasılat , yani vergi matrahı tespit edilmiş olur.

#### **2401. Gerçek Hasıllardan Götürü Gider İndirimi**

Gayrimenkül sermaye iradı elde eden yükümlüler ( hakları kiraya verenler hariç ) , diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasıllarından % 25 'ini götürü gider olarak indirebilirler . Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler ( G.V.K. Md. 74 ) .

Götürü gider indirimi yöntemini benimseyen yükümlüler , giderlerini belgelendirmeden , gayrisafi hasıllarının % 25'ini otomatik olarak indirebilirler .

#### **241. Gayrimenkül Sermaye İratlarında İstisna**

Gayrimenkül sermaye iratlarında , sadece konut kira gelirleri için istisna vardır. Gelir Vergisi Kanununun 21. maddesinde düzenlenmiş bulunan bu istisnanın tutarı 1996 yılı itibariyle yıllık 24.000.000- liradır.

Ancak , ticari , zirai veya mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar , bu istisnadan faydalanamazlar (G.V.K. Md .21/ 2 ).

#### **242. Emsal Kira Bedeli Esası**

Emsal kira bedeli esasının amacı , kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin belli bir miktarın altında beyan edilmesini önlemektir. Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri , emsal kira bedelinden düşük olamaz. Kiraya verilen mal ve hakların kira bedeli , emsal bedelinin altında olursa , vergilendirmeye esas alınacak olan tutar emsal kira bedelidir (PEHLİVAN-BAYRAKLI,1995 , s.309 ).

Bina ve arazilerde emsal kira bedeli , varsa yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kira bedelidir . Böyle tespit veya takdir edilmiş kira bedeli yoksa , emsal kira bedeli V.U.K 'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir . Vergi değeri ise , bina ve arazinin rayiç değeri , yani alım satım değeridir . Bu değer Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesi ile aynı madde

hükmüne göre çıkarılmış olan tüzük hükümlerine göre tespit olunur(PEHLIVAN-BAYRAKLI,1995 , s.310 ).

Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli , bu mal ve hakların maliyet bedelinin , bu bedel bilinmiyorsa , V.U.K'nun servetlerin değerlemesi hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10 ' udur (PEHLIVAN-BAYRAKLI,1995 , s.310 ).

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz(G.V.K.Md.73):

- 1- Boş kalan gayrimenküllerin korunması maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması ,
- 2- Binaların , mal sahiplerinin usul , fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi ,
- 3- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmeleri ,
- 4- Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler , il özel idareleri , belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda .

## 25. MENKUL SERMAYE İRADI

Gelir vergisi kanununa göre menkul sermaye iradı, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya parayla temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlardır (G.V.K. Md.75 ).

Parayla temsil edilebilen değerler deyimi, hisse senedi, tahvil v.b menkul değerleri kapsamaktadır. Bu nedenle yalnızca parayla temsil edilebilen, menkul değerler adını verdiğimiz değerlerden elde edilen kar payı, faiz, kira v.b iratlar menkul sermaye iradı sayılır.

### 250. Özel Olarak Menkul Sermaye İradı Sayılan Gelirler

Menkul sermaye iradının Gelir vergisi kanununda verilen genel tanımı yanında, hangi iratların menkul sermaye iradı sayılacağı ayrı ayrı belirtilmiştir. Buna göre, kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılan gelirleri şu şekilde sıralamak mümkündür (G.V.K. Md.75 ) :

- 1-Her nevi hisse senetlerinin kâr payları,
- 2-İştirak paylarından doğan kazançlar,
- 3-Kurumların yönetim kurulu, başkan ve üyelerine verilen kar payları,
- 4-Dar mükellef kurumların yurt dışına transfer edilmesi muhtemel karları,
- 5-Her türlü tahvil faizi,
- 6-Her türlü alacak faizi,
- 7-Mevduat faizleri,
- 8-Hisse senedi ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satış bedelleri ,
- 9-İştirak hisselerinin tahakkuk etmemiş kâr paylarının devri karşılığında alınan paralar,
- 10-Her çeşit senedin iskontosu karşılığında alınan bedeller,
- 11-Vergi alacağı ,
- 12-Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ,
- 13-Tahvil , hazine bonusu ,Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım satım taahhüdü ile İktisap veya elden çıkarılması karşılığı sağlanan menfaatler ( repo gelirleri ) .

Yukarıda sayılan menkul sermaye iratlarından vergi alacağı ,3946 sayılı Kanunla Gelir vergisi Kanununa eklenen mükerrer 75. madde ile düzenlenmiştir. Buna göre vergi alacağı :

**Tam mükellefiyete tabi kurumlarca ;**

- Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere dağıtılan kar paylarının ,
- Adi ortaklıklara , kolektif ve adi komandit şirketlere dağıtılan kar paylarının ,
- Eshamli komandit şirketlere dağıtılan kar paylarından bu şirketlerin komandite ortaklarına isabet eden kısmının ,1/3 'ünden oluşur.

Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları için vergi alacağı hesaplanmaz(G.V.K.Mük.Md. 75 ).

### **251. Menkul Sermaye İradı Sayılmayan Gellirler**

Gelir Vergisi Kanununun 76. maddesinde belirtilen gelirler menkul sermaye iradı sayılmaz.Bu gelirler şunlardır :

- 1-Menkul kıymetlerin kuponlu yada kuponsuz olarak satılması karşılığı elde edilen bedeller ,
- 2-İştirak hisselerinin devir ve temlik karşılığı elde edilen bedeller ,
- 3-Menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin itfa edilmesi sonucu elde edilen bedeller ,

## **252. Menkul Sermaye İradının Tespiti**

### **2520. Elde Etme**

Genel olarak menkul sermaye iratlarında elde etme , iradın hukuken veya fiilen tasarruf edilebilir hale gelmesini ifade eder.

Hisse senetleri , iştirak payları ve kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine ödenecek kar payları , ödemeyi yapacak kurumca ödemenin kararlaştırıldığı ve kar payının tahsil edilebilir hale geldiği tarihte , elde edilmiş sayılır.

Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari karından kurumlar vergisi düştükten sonra kalan kısmının elde edildiği tarih , bunlarla ilgili kesin hesapların tamamlandığı tarihtir.

Tahvillerde , faiz kuponlarının üzerinde yazılı tarih ; alacak ve mevduat faizlerinde , vade tarihi ; hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışında , satışın yapıldığı tarih ; iştirak paylarının sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlikinde , devir ve temlik yapıldığı tarih ; senetlerin iskonto edilmesinde , iskontonun yapıldığı tarih ; faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarında , kar payının dağıtılmaya başlandığı tarih ; elde etme tarihi olarak kabul edilir.

### **2521. Safi İrat**

Menkul sermaye iratlarının esas vergilendirme şekli , verginin vergi sorumlusu tarafından kaynakta kesilmesidir . Bu vergilendirme şeklinde safi iradın tespitinin önemi yoktur. Ancak , bazı durumlarda mükellefler , ya istekleriyle beyanname verirler veya beyanname vermek zorundadırlar . Bu tür vergilendirmede safi irada ulaşabilmek için gayrisafi irattan bazı indirimler yapılabilir . Bu indirimler şunlardır :



- 1- Depo etme ve sigorta ücreti gibi menkul kıymetlerin korunması için yapılan giderler ,
- 2- Temettü hisseleri ve faizlerin tahsil giderleri ,
- 3- Menkul değerler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi , resim , harçlar.

### 253 Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirme Esasları

Menkul sermaye iratlarının beyan şekli , stopaj yöntemi ile birlikte beyan esasına dayanmaktadır . Çeşitli menkul sermaye iratları için belirlenmiş olan stopaj oranları aşağıdaki gibidir :

1- Devlet tahvili faizlerinden	% 0
2- Hazine bonosu faizlerinden	% 0
3- Toplu Konut İdaresi ile Kamu Ortaklığı İdaresi'nce çıkarılan ;	
- Menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden	% 0
- Nama yazılı tahvil faizlerinden	% 10
- Diğerlerinden	% 10
4 - Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizlerden	% 10
5 - Mevduat hesaplarında ,	
- Nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden	% 5
- Diğerlerinden	% 5
6- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından	% 10
7- Kar ve zarar ortaklığı belgesi ödenen kar paylarından	% 10
8- Özel finans kurumlarında kar ve zarara katılma hesabı karşılığı denenen kar paylarından	% 10
9- Repo gelirlerinden	% 0
10- Kurum Kar Paylarından :	
- Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç ) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarından	% 0
- Risk sermayesi yatırımfonları ve ortaklıklarının kazançlarından	% 0

- Gayrimenkül yatırım fonları ve ortaklıklarının kazançlarından % 0  
 11- Dağıtılın yada dağıtılmasın , KVK uyarınca , yıllık veya özel beyanname veren kurumların , indirim ve istisnalar (KVK'nun 8. maddesinin 1 ve 6 numaralı bendleri uyarınca kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar hariç ) düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım için ;

- Halka açık anonim şirketlerde % 10
- Diğerlerinde % 20

- Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları ( döviz yatırım fonları hariç )ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar % 10

#### **254. Menkul Sermaye İratlarının Beyanı**

Menkul sermaye iratlarında stopaj yöntemiyle vergilendirme esas olmakla birlikte bazı iratların vergilendirilmesi yıllık beyanname üzerinden yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 86 . maddesinde , tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 900 milyon lirayı aşmayan gayrimenkül sermaye iratları ve vergi alacağı da dahil olmak üzere kurumlardan alınan kar payları için toplama yapılmayacağı ve beyanname verilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre , istisna haddi dışında kalan menkul sermaye iratlarından , 900.000.000- lirayı aşan menkul sermaye iratları beyana tabidir. Stopaj yoluyla ödenen vergiler , beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Beyanname verilmesi gerekmeyen hallerde , stopaj yoluyla ödenen vergiler , nihai vergi olur .

## 26. SAİR KAZANÇ VE İRATLAR

Gelir vergisi kanununda yeralan son gelir türü olan sair kazanç ve iratları, değer artışı kazançları ve arızı kazançlar olarak iki başlık halinde toplamamız mümkündür.

### 260. Değer Artış Kazançları

Değer artış kazançları ,Gelir Vergisi Kanununa göre, mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar şeklinde tanımlanmaktadır. Mal ve hakların ;

- Satılması,
- Bir ivaz karşılığında devir ve temlik,
- Trampa edilmesi, devletleştirilmesi,
- Ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesine göre aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazançlarıdır :

1-Borsada kayıtlı olanlar ve ivazsız olarak iktisap edilenler hariç , menkul kıymetlerin iktisap tarihinden başlayarak 1 yıl içinde veya iktisaptan önce elden çıkarılmasından sağlanan kazançların bir takvim yılındaki tutarlarının 3.200.000. lırayı aşan kısmı ,

2-Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı olan arama işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret ünvanı , her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayii ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulu üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların ( ihtira beratları hariç ) elden çıkarılmasından doğan kazançların bir süre şartına bağlı olmaksızın 3.200.000. lırayı aşan kısmı ,

3-Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri , mucitleri ve bunların kanuni mirascıları dışında kalan kimselerce elden çıkarılmasından doğan kazançların 3.200.000. lırayı aşan kısmı ,

4-Ortaklık Haklarının ve hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

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

6-Karşılıksız olarak iktisap edilenler hariç , aşağıda yazılı mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

Söz konusu mal ve haklar şunlardır :

- Arazi , bina , maden suları , memba suları , madenler , taş ocakları , kum ve çakıl üretim yerleri , tuğla ve kiremit harmanları , tuzlalar ve bunların mütemmim cüz'ü ve teferruatı ,

- Vahi mahalleri ve dalyanlar ,

- Gayrimenkül olarak tescil edilen haklar ,

- Gemi ve gemi payları ile bilimum yükleme ve boşaltma vasıtaları .

Faaliyetini sürdüren bir ticari işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle belirtilen hakların çıkarılmasından doğan kazançlar, "Ticari kazanç" sayılır ve bunlara değer artışı kazançlarına ilişkin hükümler değil, ticari kazançla ilişkin hükümler uygulanır.

Aşağıda yazılı hallerde değer artış kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez (G.V.K. Md.81 ).

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

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

3-Kollektif ve adi komandit şirketlerin nev'i değiştirilerek sermaye şirketi haline dönüşmesi .

**261. Arızı Kazançlar**

Gelir vergisi kanununa göre vergiye tabi arızı kazançları şu ana başlıklar halinde toplamamız mümkündür :

**2610. Arızı Ticari Muameleler**

Ticari işlerin sürekli olarak değil, arızı olarak yapılmasından ya da bu tür işlerin aracılık edilmesinden doğan kazançlar arızı kazançlardır.

**2611. Ticari, Zirai Veya Serbest Meslek Faaliyetinin Durdurulması Karşılığı Elde Edilen Hasılat**

Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile, serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında, henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetine hiç girilmemesi karşılığında ya da ihale , arttırma ve eksiltmelere katılmama karşılığında alınan para ve diğer para ile ifade edilebilen değerler arızı kazanç sayılır

**2612. Gayrimenkullerin Tahliyesi Karşılığında Alınan Tazminat ve Peştemallıklar**

Gayrimenkullerin boşaltılması ve kiracılık hakkının devrinin karşılığında alınan tazminatlar ile, peştemallıkların, kiracıya ait tesisat ve malların boşaltma ve devir sırasında kiralayana veya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar da gelir vergisi yönünden arızı kazanç sayılmıştır.

Küçük çiftçi muafiyetine ilişkin yıllık satış tutarı ölçüsünü ( 1995 yılı gelirleri için 500.000.000. liradır ) aşmayanlar , kanunda yazılı diğer şartları da taşımaları kaydıyla küçük çiftçi muafiliğinden yararlanırlar ve yıllık beyanname vermezler.

### **30002. Ücretliler**

Birden fazla işverenden aldıkları ücretlerin gayrisafi tutarları toplamı 900.000.000 lirayı aşan ücretliler ile vergi tevkifatına tabi tutulmamış ücret geliri elde edenler , yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Vergi tevkif usulü cari olmadığı için ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olanlar , özel gider indiriminden yıllık beyanname üzerinden faydalanırlar.

Ücretlerinden vergi tevkifatı yapılan ve özel gider indiriminden işverenleri aracılığıyla yararlanan mükelleflerin , ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmeleri veya yıllık beyannameye dahil etmeleri halinde ; ücretlerin vergi matrahı ve kesilen gelir vergisi özel gider indirimi uygulanmış şekliyle beyan edilir.

### **30003. Serbest Meslek Kazancı Elde Edenler**

Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı , kazanç elde etmemiş olsa bile , yıllık beyanname vermek zorundadır. Ancak, kazancı götürü usulde tespit edilen serbest meslek erbabı , bu kazançları için yıllık beyanname vermez.

### **30004. Gayrimenkül Sermaye İradı Elde Edenler**

Mükelleflerden , kanunda sayılı istisna haddi dışında kalan gayrimenkül sermaye iradı elde edenler yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Bu zorunluluğa tabi olanları şu şekilde sıralayabiliriz :

- Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunmakla beraber , gayrisafi tutarları toplamı 900.000.000 lirayı aşan arazi serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı , vergi alacağı da dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kar payları (Md. 75/1 , 75/2 , 75/3 ) elde eden mükellefler.

- Mesken kirası dışında gayrimenkül sermaye iradı elde edip , bu iratları tevkif suretiyle vergilendirilmemiş olan mükellefler.
- Gayrimenküllerin mesken olarak kiraya verilmesi halinde , elde edilen gayrisafi kira geliri istisna haddini ( 1995 takvim yılı için yıllık 24.000.000 liradır ) aşan mükellefler .
- Ticari , zirai ( zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespiti dahil ) ve mesleki kazançları için yıllık beyanname vermek zorunda olanlar ile gelirleri bunlar tarafından beyan edilecek olan eş ve çocuklar mesken kiralarına ait istisnadan yararlanamazlar.Bu mükelleflerin elde ettikleri kira gelirleri tutarı istisna haddi içinde kalsa dahi , bu kira gelirleri için yıllık beyanname verilmesi veya verilen beyannameye bu gelirlerin dahil edilmesi gerekir.

Gayrimenkül sermaye iratlarına ilişkin aile reisi beyanlarında ,aile reisinin , eş ve çocuklarının herbirinin ayrı ayrı götürü gider usulünü veya gerçek gider usulünü tercih etmesi mümkündür.

Mükelleflerin gayrimenkül sermaye iratları emsal kira bedelinden düşük beyan edilemez. Emsal kira bedeli , Gelir Vergisi Kanununun 73. maddesinde yazılı olan esaslara göre tespit olunur.

### **30005. Menkul Sermaye İradı Elde Edenler**

Gelir Vergisi Kanununun 75 . maddesinde sayılan , her türlü tahvil faizleri ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirler ,her türlü mevduat faizleri , faizsiz olarak verilen krediler karşılığı alınan kâr payları , kâr zarar ortaklığı belgesi karşılığı elde edilen kar payları , özel finans kurumlarından kar ve zarara katılma hesapları karşılığı elde edilen kar payları ile bu menkul kıymetleri geri alım- satım taahhüdü ile elden çıkarılması karşılığı sağlanan menfaatler ( REPO gelirleri ) dışında kalan menkul sermaye iradı elde edenler , yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Örneğin , alacak faizleri ile adi komandit şirketlerde komanditerleri kar payları, yıllık beyanname ile beyan edilecek kar payları arasındadır.

Ayrıca , tam mükellefiyete tabi kurumlardan 1995 yılı içinde elde edilen kar payları (G.V.K. Md.75/1,2,3 ) ve bu kar paylarına ait vergi alacağının toplamı



kanunda yazılı haddi ( 1995 yılı için 900.000.000 lira ) aşması halinde bu iratlar için de beyanname verilir.

### **30006. Sair Kazanç ve İratlar**

Sair Kazanç ve iratlar iki gruptan oluşmaktadır :

- Değer artış kazançları ,
- Arızı kazançlar

İstisna haddini aşan sair kazanç ve iratlar için , tutarı ne olursa olsun , beyanname verilmesi gerekmektedir.

Yıllık beyanname vermek zorunda olan mükelleflerin , ayrıca götürü usulde tespit edilen kazanç ve iratları da varsa , bunları da aynı beyannamede toplamaları gerekir.

### **3001. Yıllık Beyanname Vermeyecek Olanlar**

#### **30010. Tam mükellefiyette**

Tam Mükellefiyete tabi olanların , yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirleri hariç olmak üzere , elde ettikleri gelirleri aşağıda yazılı kazanç ve iratların bir veya birkaçından ibaret olanlar bu gelirleri için beyanname vermezler :

1- Mükellefin vergiye tabi gelirinin bir işverenden alınan ücretten ibaret olması halinde , ücret tutarına bakılmaksızın yıllık beyanname verilmez.

2- Ücret gelirinin birden fazla işverenden elde edilmesi durumunda , bu ücretlerin yıllık gayrisafi tutarları toplamı 900.000.000 lirayı aşmazsa söz-konusu ücretler için de yıllık beyanname verilmez.

900.000.000 liralık haddin hesabında :

- Sporculara ödenen transfer ücretleri ,
- Gemi adamlarına uluslararası sularda geçen hizmetleri için ödenen ücretler , dikkate alınmaz.

3- Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinde yer alan menkul sermaye iratlarından aşağıda belirtilenler için yıllık beyanname verilmez :

a) Her türlü tahvil faizleri ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirler(Md. 75/5 )

b) Her türlü mevduat faizleri ( Md. 75/7 )

c) Faizsiz olarak verilen krediler karşılığı alınan kar payları , kar zarar ortaklığı belgesi karşılığı elde edilen kar payları , özel finans kurumlarından kar ve zarara katılma hesapları karşılığı elde edilen kar payları ( md. 75 /12 )

d) a bendinde yazılı menkul kıymetleri geri alım- satım taahhüdü ile elden çıkarılması karşılığı sağlanan menfaatler(REPO gelirleri),(md.75/14).

Diğer gelirler için beyanname verilse dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Ancak , adi komandit şirketlerde komanditer ortakların elde ettikleri kar payları için yıllık beyanname verilir.

4) Götürü usulde tespit edilen ücretler , ticari ve mesleki kazançlar için yıllık beyanname verilmez.

5) Tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 900.000.000 lırayı aşmayan arızı serbest meslek kazançları , menkul ve gayrimenkul sermaye iradı , vergi alacağı da dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kar payları (Md.75/1,75/2,75/3)için yıllık beyanname verilmez.

900.000.000 liralık haddin hesabında :

a- Her türlü tahvil faizleri ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirler (md.75/5 )

b- Her türlü mevduat faizleri ( md. 75/7 )

c- Faizsiz olarak verilen krediler karşılığı alınan kâr payları , kâr zarar ortaklığı belgesi karşılığı elde edilen kâr payları , özel finans kurumlarından kâr ve zarara katılma hesapları karşılığı elde edilen kâr payları (md. 75 /12 )

d- Her türlü tahvil ve hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım-satım taahhüdü ile elden çıkarılması karşılığı sağlanan menfaatler(REPO gelirleri )(md.75/ 14 ).

dikkate alınmaz.

Ancak , bu haddin hesabında :

Tam mükellefiyete tabi kurumlardan elde edilen ;

- kâr payları (G.V.K. Md. 75/ 1 , 75 / 3 ) ,
- menkul sermaye iratları üzerinden hesaplanan vergi alacağı (G.V.K.Md.75/13),dikkate alınacaktır.

İstisna haddi içinde kalan kazanç ve iratlar için de yıllık beyanname verilmez. Ancak , G.V.K.nun 31. maddesinde yazılı indirimler bu hususta indirimden sayılmaz, yani yıllık gelir tutarı bu indirimler tutarlarının altında kalsa da beyanname verilir.

Tüccarlarla, çiftçiler ve serbest meslek erbabının, ticari ,zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç sağlamasalar bile, yıllık beyanname verecekleri, bu esasın şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere, kollektif şirket ortakları ile, komandit şirketlerin komandite ortakları hakkında da uygulanır(G.V.K. Md.85).

Yıllara yaygın inşaat onarım işi yapan mükellefler, biten işleri olmadığı için gelir beyan etmeyecekleri yıllarda da yıllık beyanname vermek bu beyannameye bilanço, kâr zarar vb. ekleri eklemek zorundadırlar. Sadece iş devam ettiği için beyanname verilmediği yolundaki dilekçe yeterli değildir

Gelir Vergisi Kanununun 85 nci maddesinde, tam mükellefiyete tabi olanların, yıllık beyannameye Türkiye içinde elde ettikleri gelir unsurları ile birlikte yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratları da dahil etmeleri öngörülmüştür.

### **30011. Dar Mükellefiyette**

Dar mükellefiyette vergiye tabi gelir , sadece ;

- Tamamı kesinti suretiyle vergilendirilmiş ücretlerden, serbest meslek kazançlarından , menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından ve kurumlardan elde edilen kâr paylarından,

- Değer artışı kazançlarından ,
- Arızı kazançlardan ,
- Veya bunların birkaçından meydana geliyorsa yine toplama yapılmaz ve yıllık beyanname verilmez. İstisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar da yıllık beyannameye dahil değildir.

### **3002. Yıllık Beyannamenin Verilmesi**

#### **30020. Beyanname Verme Süresi**

##### **300200. Normal Süre**

Bir takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesi, normal olarak ertesi yılın Mart ayı içinde verilir.

Özel hesap dönemi uygulayan mükelleflerde de, beyanname verme süresi aynıdır. Örneğin ticari faaliyeti dolayısı ile 1 Ağustos 31 Temmuz tarihleri itibarıyla özel hesap dönemine sahip mükellefin, 1 Ağustos-31 Temmuz 1996 döneminde bu faaliyetinden sağladığı ticari kazanç, 1996 yılının geliri sayılır ve 1.1.1996-31.12.1996 devresinde, diğer gelir kaynaklarından sağladığı gelir unsurları ile birlikte 1997 Mart ayında verilecek beyanname ile beyan edilir.

##### **300201. Özel Haller**

Takvim yılı içinde memleketi terkedenlerin vergileri terk tarihinden önceki 15 gün içinde, ölüm halinde ölüm tarihini izleyen 4 ay içinde verilir. Bu hallerde, takvim yılı başından, memleketin terkedildiği veya ölümün meydana geldiği tarih itibarıyla belirlenen bir takvim yılından daha az olan bu devre aynı zamanda müstakil bir vergilendirme dönemi teşkil eder.

Ölüm halinde mükellefin ölümden sonra gelir elde etmesi söz konusu değildir. Memleketin terki halinde, mükellefin memleketi terkettikten sonra, Türkiye'de elde edeceği gelir unsurlarının dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesi gerekir.

Beyanname vermek için Gelir Vergisi Kanununda tesbit edilen sürelerin dolmasından itibaren mükelleflere, Vergi Usul Kanununun 342. maddesiyle tanınan 15 günlük bir ek süre bu maddede 3181 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kaldırılmıştır. Beyannamenin kanuni süre içinde verilmesi gerekir.

**300202. Beyannamenin Posta İle Gönderilmesi**

Beyanname verme süresi, normal olarak, sürenini son günü, çalışma saatinin bitmesi ile dolar. Ancak sürenin son günü çalışma saatinin bitiminden sonra da, saat 24.00'e kadar, postaya taahhütlü olarak verilmiş beyannameler süresinde verilmiş sayılmaktadır.

**300203. Zor Durum-Mücbir Sebep**

Yukarda belirtilen süreler, zor durum veya mucbir sebep dolayısı ile uzayabilir.

Vergi Usul Kanununun 17. maddesinde belirtilen zor durumun bulunması halinde, Maliye Bakanlığına başvurularak, sürenin uzatılması istenebilir. Bu takdirde, süre en fazla bir ay uzayabilir. Beyannamenin Nisan ayı içinde verilmesi gerekir. Sürenin zor durum ve mucbir sebep dolayısı ile uzatılması veya uzaması halinde, ceza uygulanmaz.

**300204. Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi**

Yıllık gelir vergisi beyannamesi tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine verilir (G.V.K.. md.92) . Vergiyi tarh etmeye yetkili vergi dairesi mükellefin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesidir.

Ancak işyeri ve ikametgahı ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin beyannamelerini iş yerlerinin bulunduğu vergi dairesine verebilmeleri konusunda Maliye Bakanlığına yetki tanınmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak yayınladığı bir genelgeyle Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde bulunan ticaret ve serbest meslek kazancı erbabının, yıllık beyannamelerini işyerlerinin bulunduğu vergi dairesine vermelerini kabul etmiştir.

Vergiye tabi geliri bir işyerinden sağlamayan, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri gibi mükellefler beyannamelerini, belirtilen illerde de ikametgahlarının bulunduğu bölgedeki vergi dairesine vermek zorundadırlar.

### **30021. Verginin Hesaplanması**

Mükellefin ödeyeceği vergi, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan ettiği matraha kanunda gösterilen vergi oranları uygulanmak suretiyle hesaplanıp tarh edilir.

## **301. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GELİRİN TOPLANMASI**

### **3010. Gelir Vergisinde Toplama Esasının Dayandığı İlkeler**

Gelir vergisinde temel vergilendirme birimi gerçek kişilerdir . Ancak aile topluluğu sözkonusu olduğunda aile esas alınmaktadır . Ailenin tüm gelirlerinin toplanması suretiyle artan oranlı tarifeye tabi tutulması temel vergileme ilkelerine dayandırılmaktadır .

Bu ilkelerden en önemlisi sosyal hukuk devleti ilkesidir . Hukuk devleti ilkesi yasa önünde eşitlik ilkesini içerir ve vergilendirme alanına yatay ve dikey adalet kavramları ile yansır. Sosyal Devlet ilkesi de mali güce göre vergilendirme ilkesine kaynaklık eder (ŞANVER ,1982 , s. 399 ).

Artan oranlı vergi tarifesi , sosyal devlet ilkesinin bir sonucudur ve sosyal hukuk devletinin sosyal adaleti sağlamak ödevinden ve gelirlerin yeniden dağıtılmasını bu ödevi yerine getirmek için bir araç olarak kullanmasından kaynaklanır (KANETİ , 1987 , s. 33 ) .

Artan oranlılık ile aile bireylerinin gelirlerinin toplanması arasındaki bağ , mali güce göre vergilendirme ilkesine dayandırılmaktadır. Mali güç vergi ödeyebilme gücüdür . Gelir , mali günün en önemli göstergelerinden biridir ve mali güç çoğaldıkça vergi yükünün de çoğalması gerekir ( SOYDAN , 1995 , s. 77 ).

1982 Anayasası'nın 73. maddesinde yer alan mali güce göre vergilendirme ilkesi , mali gücü daha fazla olanın , mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini ifade eder.

Aile reisi beyanının , mali güce göre vergilendirme ilkesinin üzerine inşa edilmesi " ailenin ödeme gücü " kavramına bağlanmıştır . Aile gelirleri sözkonusu



olduğunda , tek tek kişisel vergi ödeme gücü değil , ailenin bir bütün olarak vergi ödeme gücü geçerlilik kazanmaktadır . Ailenin yasal yönleri ile eşlerin varlıklarının ve gelirlerinin idaresinde ve kullanılmasında güçlü bir bütünlük ve karşılıklı bağımlılık sağlayan sosyal bir müessese olduğu inancı , ödeme gücünün aile-geliri cinsinden tanımlanmasını gerektirmiştir(MUSGRAVE , 1979 , s.84 -85) .

Gelir vergisinde vergilendirme ünitesinin mantıken aile olması gerekir . Ferdin yapacağı bazı harcamalar kendi gelirinden etkilenmekle beraber ailenin yaşam düzeyini karı kocanın ortak geliri belirler . Bu yüzden vergilendirme ünitesi olarak aile üzerinde durulması ödeme gücü ilkesine de uygun düşer( NEMLİ , 1984 , s.127-128).

Aile reisi beyan ile ailenin toplam ekonomik gücü kavranmak istenmektedir (ÖNCEL - ÇAĞAN - KUMRULU , 1993 , s. 336 ). Bunun anlamı , aile reisi beyanının gelir vergisinde toplama esasına göre vergilendirmeyi gerçekleştirmeye yardımcı bir argüman olduğudur.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi , yükümlünün kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelirlerinden fazla olan kısmının vergilendirilmesini gerektirir. Vergi ödeme gücü , insanların hayatta kalabilmek için gerekli asgari kaynaklarının üstünde bulunan gelir kısmı için sözkonusudur . Bu nedenle , ihtiyaç duyulan en az miktarın vergi dışı bırakılması gerekir .

Dolayısıyla geçim indirimi uygulamalarında aile durumunun göz önüne alınması zorunludur ( ERGİNAY , 1992 , s.51 ). Bu nedenle toplama esası , aile reisi beyanlarında aile gelirlerinin birleştirilerek ailenin toplam ekonomik gücünün tespitine imkan verir .

Ödeme gücüne göre vergileme bakımından önemli olan kişilerin geliri değil , bir aile içinde yaşayan kişilerin geliridir . Aynı seviyede gelir , büyüklüğü ve bileşimi itibariyle , farklı olan aileler için aynı gücü temsil etmemektedir ( TURHAN , 1987 , s.253 ).

Aile gelirin , aile reisi beyanlarında toplanarak vergilendirilmesinin yani toplama esasının vergi adaleti bakımından önemi , 5421 sayılı gelir vergisi kanununun , 193 sayılı gelir vergisi kanunu için de geçerli olan gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır : Aile gelirlerinden maksat , aile reisinin , eşinin ve küçük



çocuklarının geliridir . Bu çeşit gelirlerin biraraya getirilerek tek bir gelir gibi değerlendirilmesi ve verginin bu toplu gelir üzerinden aile reisi namına terh edilmesi " aile mükellefiyetini " teşkil eder . Evlilik birliğinin mali imkanları , yalnız kocanın geliri ile değil , ancak eşlerin gelirleri ile ölçülebilir. Mali iktidarın tam olarak ölçülebilmesini temin maksadıyla en az geçim payı indirilirken mükellefin bekar veya evli olduğuna göre muhtelif ölçüler kullanılması da yine evlilik birliğinin neticesidir . Sözü geçen esasın vergicilikte ayrıca bir emniyet tedbiri olduğu ve tesirini bilhassa yüksek gelirlerde gösterdiği unutulmamalıdır . Yüksek gelirlerin vergilendirilmesinde bu tedbirden vazgeçmek , vergi adaleti bakımından imkansızdır denilebilir (KIZILOĞLU , 1994 , s. 1838 -1839 ).

Aile gelirin toplanarak vergilendirilmesindeki bir başka argüman , eşitlik kavramından doğmaktadır . Bu çerçevede , vergi yasaları önünde eşitlik , iki birey ancak bütün ailevi şartlar bakımından eşit durumda bulunursa geçerli olabilir. Aile geliri kişisel gelirin yerini almıştır ve karı-koca bir birlik olarak kabul edildiğinde , bekarlarla eşit oldukları söylenemez ( NEUMARK , 1975 , s. 110- 123 ).

Bu nedenle , aile gelirlerinin toplanarak vergilendirilmesinin , diğer vergi yükümlülerine yönelik vergi uygulamalarına nazaran , eşitlik ilkesine aykırı olmadığı savunulmaktadır ( SOYDAN , 1995 , s. 79 ).

Bu konuda , Amerika Birleşik Devletlerinde Federal Yüksek Mahkeme , karı- kocaya nazaran bekar vergi yükümlülerinin daha düşük oranda vergilendirilmesini Anayasaya aykırı bulmuştur ( ÇAĞAN , 1982 , s. 157 )

Aile reisi beyanı ile gelirlerin toplanması ailenin ekonomik gücünün toplu olarak değerlendirilmesinden başka , gelirlerin muvazaa yoluyla aile bireyleri arasında bölünerek vergi tarifesindeki artışlardan korunma çabalarını önleme amacıyla olan bir yöntemdir (BULUTOĞLU , 1978 , s. 222- 223 ).

Türk gelir vergisinde gelirin tek bir belge üzerinde toplanmasının nedenlerinden birisi de aile reisi , eş ve çocuklara ait çeşitli kaynaklardan elde edilen bütün kazanç ve iratların bir arada görülerek denetimimin kolaylaşması ve mükellef sayısından daha az sayıda beyanname ile karşılaşılmasıdır.

### 3011. Gellir Vergisinde Toplama Esasının Niteliği

Çeşitli üretim faktörlerine bağlı olarak doğan kazanç ve iratların, bunların sahibine mal edilerek onun bünyesinde vergilendirilmesi, gelir vergisinin şahsi karakterinin bir gereğidir. Bu toplamının takvim yılı itibariyle yapılması ise, zaman süreci içinde belli aralıklarla devamlı olarak yenilenen gelirin belli bir zaman birimi itibariyle kavranması ihtiyacı ve vergide artan oranlı tarife uygulanmasının sonucudur. Bu açıdan yıllık beyan dışında vergilemenin, normal olarak, söz konusu olmaması gerekir.

Gelir vergisinin sübjektif bir vergi olması , vergilendirme sırasında yükümlünün durumunu bir bütün olarak ele alan tekniklerin uygulanmasını gerektirir. Bu nedenle , gerçek ödeme gücünü kavramaya yönelik üniter gelir vergisi sisteminde toplama yapılması sistemin zorunlu bir sonucudur. Bununla birlikte , Gelir Vergisi Kanunu , yıllık beyanname verilmesi ve gelirin toplanması kuralına iki önemli istisna tanımıştır : Bazı kazanç ve iratlar için beyanname verilmez ; bazı durumlarda ise yıllık beyanname verilmekle birlikte toplama yapılmaz , yani bazı şartlar altında , daha önce tevkif suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlarını toplam gelire dahil etmesi yükümlünün isteğine bırakılmıştır.

Sübjektif bir vergi olan gelir vergisi kapsamında, gelir aracılığıyla gerçek ödeme gücü yükümlendirilmeye çalışıldığında ,bunu bir yıl zarfında satınalma gücünde ortaya çıkan artışların bir bütünü , toplamı olarak algılamak anlayışa uygun düşecektir. Böylelikle global ya da üniter olarak niteleyebileceğimiz bir gelir vergisi kapsamında , bireyin bir yıl zarfında çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların toplamının vergilendirilmesi , gerçek ödeme gücüne göre vergilendirmeye yaklaşmak bakımından olumlu değerlendirilmelidir.Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesindeki tanımdan bu anlayış açıkca görülebilmektedir. Kaldı ki , beyan usulü çerçevesinde , ilke olarak tüm kazanç ve iratların birlikte gösterilmesini kabul etmek suretiyle de bu anlayışı tekrarlamış bulunmaktadır.Kural böyle olmakla birlikte , Gelir Vergisi Kanununun toplama ve beyan mecburiyetinden saptığı , ve bu arada ihtiyari toplama ve beyana da yer verdiği ölçüde , gelirin yıllık toplamının vergilendirilmesi ilkesinden uzaklaşmış olmaktadır. Örneğin bazı gelirlerde salt stopajla yetinilmekte , bazı gelir türleri beyanname verilse dahi beyana hiçbir zaman dahil edilmemekte , stopaj töntemi yada götürü usule göre vergilendirilen bazı kazanç türleri ise , toplam gelirin belli sınırlar içinde kalması kaydıyla , ihtiyari olarak beyan dışı tutulabilmektedir.Toplamın vergilendirilmesinden saptığı ölçüde Türk Gelir Vergisi, sedüler vergi niteliğine yaklaşmaktadır .

Bilindiği gibi gelir vergisi sübjektif bir vergidir. Gelir vergisinin subjektif bir vergi olması ve gerçek kişileri vergi ödeme güçlerine göre vergilendirmeyi amaçlaması nedeniyle toplama kuralı bu verginin en önemli kurallarından biri olmaktadır. Nitekim Gelir vergisi Kanunu da aynı esası benimsemiştir.

Gelir vergisinin sübjektif bir vergi olması , vergilendirme sırasında yükümlünün durumunu bir bütün olarak ele alan tekniklerin uygulanmasını gerektirir. Bu nedenle , gerçek ödeme gücünü kavramaya yönelik üniter gelir vergisi sisteminde toplama yapılması sistemin zorunlu bir sonucudur(ÇAĞAN-ÖNCEL-KUMRULU , 1993, s.334) .

Toplama kuralının  sonucu vardır: Kişinin kendi gelirlerini toplayarak bildirmesi , ailesinin gelirlerini toplayarak bildirmesi ve zararları toplayabilmesidir. Aile reisi beyanında , aile fertlerinden birinin iktisadi faaliyetinden zarar etmesi durumunda , diğer fertlerin karla sonuçlanan iktisadi faaliyetlerinden bu zararın mahsubu mümkündür.

Gelir vergisi toplam gelir üzerinden hesaplanarak ödenir. Verginin toplam gelir üzerinden hesaplanması ise , tarifenin artan oranlı olması nedeniyle , ödenecek verginin tutarına etki yapar. Ayrıca bu ilke ,istisna ve muafiyetlere , bildirimlere vb . de etki eder.

Gelir vergisi Kanununda , gelirin toplanması sadece mükellefin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin toplanması ile de sınırlandırılmamıştır. Kanun bunu daha geniş olarak kapsamakta, yani yani vergilendirilecek gelirin toplamını , bazı istisnalar bıryana , ailenin tüm gelirleri olarak düşünmektedir.

Ancak, vergileme tekniği ve verginin idaresi planındaki ihtiyaçlar, genel ilkeden sapmalara, yıllık beyannamenin yanında, muhtasar ve münferit beyannameler ve karne esasında vergileme rejimlerinin yaratılmasına yol açmıştır. Gelirin yıllık beyanname ile beyan ve vergilendirilmesi bazı hallerde kanunen kaldırılmış, diğer bazı hallerde ise, bu konuda, yıllık beyanname verip vermeme veya vereceği yıllık beyannameye bir kısım gelir unsurlarını dahil edip etmeme bakımından mükelleflere seçim hakkı tanınmıştır.

Gelirin toplanması ile ilgili 85 nci maddede, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratların, Türkiye'de sağlanan gelir unsurları ile toplanacağı hükme bağlanmış, toplama yönünden bu iki grup gelir unsurları yönünden hiç bir ayırım yapılmamıştır.

Bilindiği gibi gelir vergisi sübjektif bir vergidir. Gelir vergisinin sübjektif bir vergi olması ve gerçek kişileri vergi ödeme güçlerine göre vergilendirmeyi amaçlaması nedeniyle toplama kuralı bu verginin en önemli kurallarından biri olmaktadır. Nitekim Gelir vergisi Kanunu da aynı esası benimsemiştir.

### **3102. Toplama Yapılması Zorunlu Olan Haller**

Gelir vergisinde toplama esası geçerlidir. Toplama yapılmaması veya ihtiyari toplama bu esas kuralın birer istisnası niteliğindedir. Bu nedenle , Gelir Vergisi Kanunda gelirin toplanmasının gerekmediği haller ile ihtiyari toplama yapılabilecek haller belirtilmiş , bunun dışında kalan hallerde gelirin mutlaka toplanması gerektiği açıkça bildirilmiştir.

Gelir vergisi kanununun 85. maddesine göre mükellefler , ticari , zirai ve serbest meslek kazançlarından , ücretlerden , gayrimenkül ve menkül sermaye iratlardan ve sair kazanç ve iratlardan, bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelirleri ( ötürü usulde tespit edilen kazanç ve ücretler dahil ) , bu kanunda aksine bir hüküm olmadıkca , toplamaya mecbur tutulmuştur.

Tacirler , çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari , zirai ve serbest meslek faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsalar bile , yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Mükelleflerin toplama yapmak zorunda oldukları gelirlerden bazıları şunlardır:

- 1-İstisna haddini aşan sair kazanç ve iratlar,
- 2-Götürü gider usulüne göre tespit edilen ve kesintiye tabi tutulmayan zirai kazançlar ,
- 3-Daha önce kesintiye tabi tutulmayan gayrimenkül sermaye iratları ,
- 4-Daha önce kesintiye tabi tutulmayan menkül sermaye iratları ,

5-Tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş olmakla birlikte , birden fazla işverenden alınan ve gayrisafi tutarları toplamı 900.000.000- lirayı aşan ücretler ,

6-Yıllık gayrisafi tutarları toplamı 900.000.000- lirayı aşan kazanç ve iratlar ,

7-Ticari , zirai ve mesleki kazançlarından dolayı yıllık beyanname vermek zorunda olan mükelleflere ait gelirler ,

8-Vergi tevkifatına tabi tutulmamış ücret gelirleri ,

9-Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları ,

10-Tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr payları ve bu kar paylarına ait vergi alacağı toplamı 900.000.000- lirayı aşanlar,

11-Her nevi alacak faizleri ( Adi , imtiyazlı , rehinli , senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenmiş olan faizler dahil )(G.V.K. Md. 75 ).

12-Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller (G.V.K. Md. 75 )

13-İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar (G.V.K. Md. 75 )

14-Her çeşit senedin iskonto edilmesi karşılığı elde edilen iskonto bedelleri (G.V.K. Md.75 ).

15-Tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş olmakla beraber , gayrisafi tutarları toplamı 900.000.000- lirayı aşan arazi serbest meslek kazançları , menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan alınan kar payları (G.V.K. Md. 86 )

### **3013. Toplama Yapılmayan Haller**

Gelir Vergisi Kanunu toplama esasını kabul etmiştir. Buna göre bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratlar yıllık beyannameye toplanarak beyan edilir. Ancak , bazı hallerde gelirler toplanmaz ve yıllık beyanname verilmez (G.V.K. Md.86).Aşağıda yazılı hallerde gelir toplanmaz ve yıllık beyanname verilmez :

#### **Tam Mükellefiyette :**

Yabancı memleketlerde elde edilenler hariç olmak üzere vergiye tabi gelir sadece :

- Kesinti suretiyle vergilendirilmiş ücretlerden (birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin gayrisafi tutarları toplamı 900.000.000. lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç ),

- Tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 900.000.000. lirayı aşmayan , arızı serbest meslek kazançları , menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kâr paylarından ;
- Götürü usulde vergilendirilen ücretler , ticari ve mesleki kazançlardan ;
- Yukarıda sayılan kazanç ve iratların bir kaçı veya tamamından ibaret ise , toplama yapılmaz ve beyanname verilmez.

Yukarıda belirtilen 900.000.000- liralık haddin hesabında , aile bireylerinin ayrı birer vergi mükellefi olmaları nedeniyle , her bir bireyin ayrı ayrı dikkate alınması gerekir ( BULUT , 1992 . s. 70 ).

#### **Dar Mükellefiyette :**

Dar mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece ;

- Tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretler , serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar paylarından;
- Değer artış kazançları veya arızı kazançlardan ;
- Yukarıda sayılan kazanç ve iratların birkaçı veya tamamından ibaret ise ; toplama yapılmaz ve beyanname verilmez.

### **3014. İhtiyari Toplama**

#### **30140. İhtiyari Toplamanın Niteliği**

Gelir vergisinde toplama kuralı esastır. Toplama yapılmaması veya ihtiyari toplama yapılması , bu kuralın birer istisnasıdır. Kanun koyucu , daha çok geliri sınırlı olan veya gelir vergisinin beyanname verme gibi şekli mükellefiyetini yerine getiremeyecek olan kişileri koruma düşüncesiyle , kanuna , ihtiyari toplama adı altında bir müessese getirmiştir. Verigisi stopaj suretiyle alınmış veya götürü usulde vergilendirilmiş bir kısım gelir unsurları için, belli şartlarda yıllık beyannamenin hiç verilmemesi veya başka bir gelir unsurları dolayısı ile verilecek beyannameye bunların dahil edilmemesi yönüne mükellefe seçim hakkı



tanınmıştır. Böylece bu mükellefler , gelir vergisinin artan oranlı tarifesine göre vergilendirilmekten kurtarılmakta , sadece kendilerinden yapılan vergi kesintisi ile yetinilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 86.maddesinde yıllık beyanname ile bildirilmeyecek gelir unsurları gösterilmiştir. Bu gelir unsurlarının yanında, yıllık beyan esasında vergilenecek kazanç ve iratların bulunması halinde, 86.maddenin gelirin toplanmayacağı ve yıllık beyanname verilmeyeceğini öngören hükmü geçerli olmaktan çıkar.

İhtiyari toplama, gelirin toplanmasında olduğu gibi , vergileme tekniği ve verginin idaresi ile ilgili gereklere dayanır. Vergisi kesinti (stopaj ) yoluyla daha önce tahsil edilmiş bulunan bir kısım kazanç ve iratların hem vergi idaresine hem de mükelleflere kolaylık sağlaması bakımından yıllık beyanname ile beyan edilmesi zorunlu tutulmamıştır (ÖRMECİ , 1989 , s.3).Yıllık beyan esasında yapılan vergilemenin, daha önce stopaj suretiyle yapılan vergilemeye nazaran farklılık göstermeyeceği, yahut çok az değişeceği hallerde, mükellef ve vergi idaresi yönünden ortaya çıkacak ilave külfetleri önlemek için beyan serbestisi tanınmıştır.

### **30141. Tam Mükellefiyette İhtiyari Toplama**

İhtiyari toplama hakkı bulunan mükellefler , verecekleri yıllık beyannameye aşağıda yazılı gelir unsurlarını dahil edip etmemekte serbesttirler .

Vergiye tabi kazanç ve iratları toplamı 900.000.000 lirayı aşmayan mükelleflerden , bu kazanç ve iratları ;

- Vergisi tevkif yoluyla kesilmiş ücretlerden,
- Vergisi tevkif yoluyla kesilmiş serbest meslek kazançlarından ,
- Vergisi tevkif yoluyla kesilmiş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından,
- Vergisi tevkif yoluyla kesilmiş değer artışı kazançlarından ,
- Vergisi tevkif yoluyla kesilmiş arazi serbest meslek kazançlarından ,
- Vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kar paylarından,
- Götürü usulde vergilendirilmiş bulunan ticari , mesleki kazançlardan, ibaret olanların bu kazanç ve iratlarını beyannameye dahil etmeleri ihtiyaridir.

Sözkonusu 900.000.000. liralık haddin hesabında :



- Tek işverenden alınan ücretler ,
- Birden fazla işverenden alınmakla birlikte , yıllık gayrisafi tutarları 900.000.000 lirayı aşmayan ücretler,
- Götürü usulde tespit edilmiş bulunan ücretler ile ticari ve mesleki kazançlar
  - İstisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar ,
  - Her türlü tahvil faizleri ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut idaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirler( Md.75/5 ).
  - Her türlü mevduat faizleri ( Md. 75/7 )
  - Faizsiz olarak verilen krediler karşılığı alınan kar payları , kar zarar ortaklığı belgesi karşılığı elde edilen kar payları , özel finans kurumlarından kar ve zarara katılma hesapları karşılığı elde edilen kar payları (mad 75 /12 )
  - Her türlü tahvil ve hazine bonusu ile Toplu Konut idaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım- satım taahhüdü ile elden çıkarılması karşılığı sağlanan menfaatler( REPO gelirleri )(Md.75 / 14) dikkate alınmaz.

Kültür Bakanlığı'nca belirlenen tiyatrolarda , radyo ve televizyon yapımlarında çalışan tiyatro sanatçılarında , münhasıran bu işlerde çalışmalarını karşılığı ödenen ve vergisi tevkif yoluyla alınmış ücretler ile , sporculara transfer ücreti olarak ödenen ve vergisi tevkif yoluyla alınmış bulunan transfer ücretleri ve tam mükellefiyete tabi kişiler yanında çalışan gemi adamlarının münhasıran uluslararası sularda geçen hizmetleri karşılığı ödenen vergisi tevkif yoluyla alınmış ücretlerin beyanı yukarıdaki şartlara tabi olmaksızın ihtiyaridir (G.V.K. md. 87 ).

Ticari , zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla yıllık beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler , ihtiyari toplama hakkından faydalanamazlar. Ancak , götürü gider usulüne göre tespit edilen zirai kazançlar için beyanname verenler, ihtiyari toplama hakkından faydalanabilirler .

### **30142. Dar Mükellefiyette İhtiyari Toplama**

Dar mükellefler için ihtiyari toplama hakkı , geliri yalnızca, telif ve patent haklarının kiralanmasından elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olup da , bu gelirlerin tamamı üzerinden , kesinti yoluyla gelir vergisi

ödemiş olan kimselere tanınmıştır. Bunların yıllık beyanname vermeleri ihtiyaridir.

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler , yıllık beyannameye dahil edilmesi gerekmeyen gelirleri ile münferit beyanname ile beyanı zorunlu olan gelirleri dışında kalan gelirleri için ( ticari ve zirai kazançlar , vergisi tevkif suretiyle kesilmemiş gayrimenkul sermaye iratları gibi ) beyanname verirler.

### **30143. İhtiyari Toplama Hakkından Yararlanabilme Şartları**

İhtiyari toplama hakkından yararlanabilecek olanlar şu şekilde sıralanabilir :

- Her şeyden önce , ihtiyari toplama hakkından tam mükellefler yararlanabilir. Dar mükelleflerin ihtiyari toplama hakkından yararlanabilmeleri , daha sınırlı bir şekilde düzenlenmiştir.
- Diğer yandan , ihtiyari toplama hakkından yararlanabilmek için , ticari , zirai veya mesleki kazanç dolayısıyla yıllık beyana tabi olmamak gerekir.Ticari , zirai veya mesleki kazanç dolayısıyla yıllık beyanname vermek zorunda olanlar ihtiyari toplama hakkından yararlanamazlar.
- İhtiyari toplama hakkından yararlanabilecek mükelleflerin , bu şartlardan başka , yıllık gayrisafi kazanç ve iratlarının toplamı 900.000.000 - lirayı aşmaması gerekir.

## **302. AİLE REİSİ BEYANI**

### **3020. Aile Gelirinin Vergilendirilmesinde Yöntemler**

Gelir vergisi düz oranlı olsaydı vergilendirme ünitesi olarak ferdin veya ailenin seçilmesi sonucu değıştirmezdı . Ancak , gelir vergisi tarifesi artan oranlı olduğundan , şahsi gelirin veya toplam aile gelirinin vergilendirilmesi önem taşıır .Aile gelirinin vergilendirilmesinde gelirin beyanı ve vergi borcunun hesaplanması çeşitli yöntemlere göre yapılmaktadır . Ülkeden ülkeye değışmekle birlikte genel olarak Dünya'da kullanılan yöntemler şunlardır :

### **30200. Ortak Beyan Yöntemi**

Bu yöntemde , ailenin bütün fertlerinin gelirleri toplanarak ortak bir beyannameye dayalı olarak vergilendirilir.Ailenin toplam geliri vergi matrahını oluşturur ve aile reisi tarafından beyan edilir.Yani , gelirin beyanında ve verginin hesaplanmasında aile esas birim olarak ele alınmaktadır.Bütün aile fertlerinin gelirlerinin tek bir beyannamede toplanması , artan oranlı vergi tarifeleri nedeniyle , daha fazla vergi ödenmesine yolaçar. Ülkemizde bu yöntem uygulanmaktadır.

### **30201. Ayrı Beyan Yöntemi**

#### **302010. Tam Ayrı Beyan**

Her biri farklı bir vergilendirme birimi olarak kabul edilen aile bireylerinin gelirleri ayrı ayrı vergilendirilir.Bu yöntemin esası , beyanda ve verginin hesaplanmasında ailenin hiç dikkate alınmamasıdır.Tam ayrı beyan yönteminde, elde edilen gelir unsurunun niteliğine göre farklı uygulamalar söz konusu değildir. Bu yöntemde , artan oranlılığın aile geliri üzerindeki etkileri bertaraf edilmiş olmaktadır.İsveç , İtalya ve Kanada'da gelir vergisi sistemleri bu yönteme dayanmaktadır (SOYDAN , 1995 , s. 73 ) .

#### **302011. Kısmi Ayrı Beyan**

Aile bireylerinin faaliyet gelirleri ayrı beyana konu olurken , yatırım gelirleri ortak beyanname ile bildirilmektedir.Bu konuda örnek ülkeler Hollanda ve Japonya 'dır.

### **30202. Birleştirilip Bölme Yöntemi**

#### **302020. Amerikan Sistemi**

A.B.D 'de yedi eyalette yasal olarak , İspanyol veya Fransız kökeninden kaynaklanan " ortak mülkiyet " sistemi geçerlidir . Bu eyaletlerde, eşlerden biri tarafından elde edilen gelirin otomatik olarak ikiye bölüdüğü varsayılmaktaydı .Bu düzenleme , federal vergi yükünün bu eyaletlerde oturanlar lehine dağılmasına neden oldu . Bunun üzerine 1948

yılında Federal Yasa gözden geçirildi ve yeni bir sistem kabuledildi ( SHULTZ - HARRIS, 1965, s.259 ).

Bu sistem , evli çiftlerin gelirinin toplanmasına ve elde edilen meblağın ikiye bölünmesine dayanmaktadır.Bölme işlemi sonucunda çıkan kısma artan oranlı tarifenin uygulanması suretiyle elde edilen vergi iki ile çarpılarak evli çiftlerin ortak vergi yükü bulunmaktadır.

### **302021. Alman Sistemi**

Sistem , ayrı beyan sistemi ile tercihli olarak kullanılmaktadır. Ortak beyan yöntemini seçtiklerinde , eşlerin gelirleri toplanarak ikiye bölünmektedir. Elde edilen rakama vergi tarifesi uygulanmakta , hesaplanan vergi iki ile çarpılmak suretiyle eşlerin ortak vergi yükü bulunmaktadır( SOYDAN , 1995 , s.72).

### **302022. Fransız Sistemi**

Fransa ' da aile gelirinin vergilendirilmesi aile reisi beyanına dayandırılmıştır.Ancak , 1945 yılında , aile gelirinin toplanması sonucu ortaya çıkan artan oranlı tarife etkisinin azaltılması için aile emsali yöntemi ihdas edilmiştir.Bu yöntem , gelirin çocukları da kapsayacak şekilde bölünmesine dayanmaktadır.Ailenin toplam geliri eşler için bir pay ve çocuklar için 0.5 pay itibar edilerek bu katsayıların toplamına bölünmekte ve vergi tarifesi elde edilen bu rakama uygulanmaktadır ( SOYDAN , 1995 , s.72 ) .

### **3021. Türkiye'de Aile Reisi Beyanı**

Türkiye'de aile reisi beyanı kabul edilmiş bulunmaktadır.Bu usule göre , aileyi meydana getiren bütün fertlerin gelirleri toplanmakta ve aile reisi tarafından ilgili vergi dairesine bildirilmektedir.Bu usulde , her ne kadar , ailenin bütün fertlerinin gelirleri toplanıp aile reisi tarafından bildirilmekte ise de herkes, kendi gelirinin vergisinden sorumlu tutulmaktadır.Çünkü, aile gelirinin toplanmasının asıl gayesi, aile birliği içindeki fertlerin gelirlerinin tek bir beyannamede birleştirilerek artan oranlı tarife dolayısıyla daha fazla vergi hasılatı elde edebilmektir.Ailenin ekonomik

gücünün toplu olarak ele alınması yanında, temel gerekçe, gelir kaynaklarının aile fertleri arasında muvazalı şekilde paylaşılırak, artan oranlılıktan kaçınmak suretiyle vergi yükünü hafifletecek muhtemel davranışları önlemektir.

G.V.K' nun 93. maddesine göre , tam mükellefiyette , eşin ve velayet altındaki çocukların gelirleri aile reisi tarafından tek bir beyannamede toplanır.

### **30210. Aile Reisi Kavramı**

Aile reisi eşler için, koca, çocuklar için babadır. Baba ölmüş veya velayeti nezedelmişse, aile reisi ana olur. (G.V.K.. md.93)

Baba ve anadan her ikisi de ölmüşse, küçük çocuklar için mahkemece vasi tayin olunur. (VUK.md.10). Küçük çocuklara ait vergileme ile ilgili ödevler bunlar tarafından yerine getirilir. Ancak bu takdirde, birden fazla küçük çocuk varsa, bunların gelirlerinin birleştirilmesi söz konusu olmaz.

Baba ve anadan her ikisinin velayetinin kaldırılması halinde de, küçük çocuk yaşantısı itibariyle aile birliğinin dışına çıkmış demektir. Geliri yine vasi tarafından müstakilen beyan edilir.

### **30211. Eş Kavramı**

Eş deyimli, Medeni Kanun hükümlerine göre, aralarında evlilik bağı bulunan karı ve kocadan herbirini ifade eder.

Evliliğin vukubulduğu takvim yılında, karının, takvim yılı başından, evlilik tarihine kadar olan gelirleri de aile reisi beyanına tabidir (Danıştay 4. dairesinin 28.12.963 tarih ,E.1961/79 sy.kararı ve 99 no.lu G.V. G.T ).

Evliliğin sona erdiği takvim yılına ait gelirler, karı ve koca tarafından ayrıca beyan edilir. Ancak, takvim yılı sonuna kadar, evlilik bağı devam etmişse, beyanname verme süresinden önce, boşanma olsa bile, karının geliri koca tarafından beyan edilir(Danıştay 4.D .14.1.1971 tarih E.1970/8520 Tb1971/162 sayılı kararı ).

Gelir Vergisi Kanununun 93. maddesinde, Medeni Kanunun cevaz verdiği hallere münhasır olmak üzere, ayrı yaşayan eşlerin gelirleri hakkında aile reisi beyanının uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Medeni Kanununun 138. maddesine göre, mahkemece ayrılık kararı verilebilir. Ayrıca, aynı kanununun 162. maddesi karı ve kocadan herbirine boşanma veya ayrılık davası ikame ettikten sonra diğerinden ayrı yaşama hakkını vermektedir. Bunun dışında, yine 162. madde hükmüne göre, karı ve kocadan herbiri, müşterek hayatın devamı yüzünden sıhhati, şöhreti veya işinin terakkisi ciddi şekilde tehlikeye düştüğü müddetçe ayrı bir mesken edinebilir.

Yukarıdaki nedenlerden herhangi biri ile, karı kocanın ayrı yaşadığı hallerde aile reisi beyanı uygulanmaz. Belirtilen hallerden ilk ikisinin tevsiki kolaydır. Üçüncüsünde ise, bir karar veya adli mercilere başvurma durumu yoktur. Her hadisenin kendi özelliğın göre değerlendirme yapmak gerekir.

Aile resi beyanı uygulamasında, takvim yılı sonudaki duruma itibar edilir. Takvim yılı içinde evlilik bağı kalktığıında, eşler o takvim yılının bütününe ait gelirlerini ayrı ayrı beyan ederler.

Bu esasın, aslında, ölüm halinde de geçerli olması, takvim yılı içinde aile reisi öldüğünde onun adına varislerce, ölüm tarihinden itibaren dört aylık süre içinde verilecek beyannamede, yalnız kendisine ait gelirlerin gösterilmesi gerekir. Eş ve küçük çocuklara ait gelir unsurları, ertesi yılın Mart ayında, bu defa, eş (anne) tarafından aile reisi sıfatıyla beyan edilmelidir.

Bununla beraber, gerek vergi idaresi, gerekse Danıştay, takvim yılı içinde aile reisinin ölümü halinde, takvim yılı başından ölüm tarihine kadar ölene ait gelirlerle birlikte, eş ve küçük çocukların gelirlerinin de ölü adına varislerce verilecek beyannameye dahil edilmesi gerekeceği görüş ve uygulamasındadır (99 seri no.lu G.V.G.T ve Danıştay 4.D.nin 26.12.1970 tarih, E.1970/6502 ve K.1970/8184 s.k)

### **30212. Çocuk Kavramı**

Gellr Vergisi Kanununun 33. maddesinde yer alan çocuk tanımı, bu maddenin 3239 sayılı Kanunla kaldırılmasından sonra, aynı kanunla 93. maddeye eklenen fıkra hükmü ile tanıma bağlanmıştır. Buna göre, çocuk, nafaka verilmek suretiyle bakılanlar dahil, 18 yaşını doldurmamış evlatları ifade etmektedir. Yeni tanıma göre tahsiline devam etmekte de olsa, 18 yaşını doldurmuş çocuklar, aile



reisi beyanı uygulaması bakımından çocuk sayılmayacak, kendilerine ait gelir unurları ayrıca vergiye tabi tutulacaktır.

### **30213. Aile Reisi Beyanının Kapsamı**

Gelir Vergisi Kanununun 93. maddesine göre ,eşlerin ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken gelirlerinin aile reisi tarafından verilecek tek bir beyannameye toplanması asıdır. Ancak , bazı gelirler aile reisi beyanına dahil edilmemektedir.

Anonim ve limited şirketlerden alınan kar hisseleri ile komandit şirketlerde komanditerlerin aldıkları kar hisseleri hariç olmak üzere , eşlerin ve çocukların aşağıda yazılı kazanç ve iratları aile reisi beyanına dahil edilmez :

1- Medeni Kanunun cevaz verdiği hallere münhasır olmak üzere , ayrı yaşayan eşlerin gelirleri,

2- Karı koca arasında mal ayrılığı usulü cari iken ,karının iktisap ettiği mallardan sağlanan menkul veya gayrimenkül sermaye iratları ( evlenmeden ewel kocadan veya kocanın yardımı ile başkalarından iktisap edilen menkul veya gayrimenkül sermaye iratları hariç )

3- Çocukların üçüncü şahıslardan miras veya vasiyet yoluyla iktisap ettikleri mallardan dolayı sağladıkları menkul veya gayrimenkül sermaye iratları. Bu halde de:

-İktisabın miras veya vasiyet yolu ile olması gerekir. Hibe suretiyle iktisap edilen malların iratları aile reisi beyanına dahildir.

-Birleştirilmeyecek gelirler, sadece menkul ve gayrimenkul sermaye iradından ibarettir. Bir kolektif şirket hissesi, miras suretiyle de iktisap edilse, sağlanan ticari kazanç aile reisi tarafından beyan edilir. Ayrıca, anonim ve limited şirketlerle, komanditer ortak sıfatıyla komandit şirketlerden sağlanan kâr payı şeklindeki menkul sermaye iratları yine ayrı beyan konusu olamaz. (3239 sayılı Kanundan sonra, kurumlardan alınan kâr payı beyan dışıdır.

4- Karı ve çocukların 1.1.1947 tarihinden önce iktisap ettikleri mallardan dolayı sağladıkları menkul ve gayrimenkül sermaye iratları . Bu halde:



-Karı koca arasında mal ayrılığı rejiminin bulunması gerekir. Mal birliği veya mal ortaklığı usulü cari ise, menkul ve gayrimenkul mal evlenmeden önce mevcut veya evlilik sırasında miras veya vasiyetle İktisap edilmiş olsa bile bunlardan sağlanan irat, aile reisi beyanına tabidir.

-Evlilikten önce mevcut menkul ve gayrimenkul mal, kocadan veya kocanın yardımı ile başkalarından İktisap edilmişse, bunun gelir de aile reisi beyanına dahil edilir.

-Birleştirilmeyecek gelirler sadece menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına İnhisar eder. Karının evlilikten önce, örneğin bir kollektif şirkette hissesi olsa veya evlilik sırasında miras yolu ile böyle bir hisseyi İktisap etse, bundan sağladığı ticari kazanç mutlaka aile reisi beyanına dahil edilir.

-Ayrıca, ilgili hükümde, menkul sermaye iratları yönünden sınırlama vardır. Yukarda açıklanan şartlar mevcut olsa bile, anonim ve limited şirketlerden alınan kar payları ile komanditer ortak sıfatiyle adi ve eshamlı komandit şirketlerden alınan kar payları şeklindeki menkul sermaye iratları, keza mutlak surette aile reisi tarafından beyan edilir. (3239 sayılı Kanundan sonra, adi komandit şirketlerden komanditer ortak olarak alınan kar payları dışında kurumlardan elde edilecek temettü ve İştirak kazançları Gelir Vergisi kanununun 85. maddesi uyarınca mutlak olarak beyan dışı kalacaktır.)

Yukarda sözü edilen ve iradı aile reisi beyanına dahil edilmeyip, ayrıca bildirilecek olan gayrimenkuller:

- Yıkılıp yeniden İnşa edildiği,
- Müteahhide verilir karşılığında daire alındığı
- Satılıp, parası ile yeni bir gayrimenkul alındığı,
- Trampa suretiyle başka bir gayrimenkulle değiştirildiği,
- Arsa olarak İntikal etmekle beraber üzerine bina İnşa edildiği, hallerde, gayrimenkullerin, evlenmeden veya 1.1.1947'den önce, yahut evlilik sırasında miras veya vasiyet yolu ile İktisap edilme niteliğinin kaybolduğu, dolayısı ile iratlarının aile reisi beyanına dahil edilmesi gerekeceği kabul edilmektedir. Vergi İdaresinin ve Danıştayın görüşü bu yöndedir ( 99 no.lu G.V.G.T. ) .

Aile reisinin vergiye tabi gelir olmayan hallerde, eş ve küçük çocuklardan birinin aynı zamanda aile reisi beyanına dahil olacak ve ayrı beyanı gereken gelir

unsurunun bulunması, bunların birleştirilerek beyanını gerektirmez. Allenin diğer fertlerine ait gelirler yönünden vergileme, yine aile birliği muhatap alınmak suretiyle yapılır. Bunların, G.V.K.'nun 93.maddesine göre ayrı beyanı mümkün olmayan gelirleri, kendilerinin değil, fakat vergileme bakımından ayrı ve müstakil bir muhatap olan aile birliğindedir.

### **30214. Aile Reisi Beyanının Geçerli Olmadığı Durumlar**

#### **302140. Dar Mükellefiyette**

Aile reisi beyanı tam mükellefiyete tabi olanlar için uygulanır. Dar mükellefiyette geçerli değildir. Dar mükellefiyette aile birliğine dahil olan fertlerin gelirleri , tek bir beyannamede birleştirilmek suretiyle toplama yapılmaz ; geliri elde eden fertler bu gelirleri için şahsen beyanname verirler ( G.V.K. Md. 93/1 )

#### **302141. Karı ve Kocanın Ayrı Yaşaması Halinde**

Medeni kanunun cevaz verdiği hollere münhasır olmak kaydıyla , ayrı yaşayan eşlerin gelirlerinin , ayrı beyannamelerle bildirilmesi kabul edilmiştir.

Medeni Kanununun 138 . maddesi hükmüne göre , karı ve kocanın ayrı yaşamakta olduklarının kabulü , aşağıdaki hollerin mevcut olmasına bağlıdır :

1- Hakim , boşanmaya ilişkin davada tarafların barışmaları ihtimalini müşahade eder , ayrılığa karar verir.

2- Davanın ayrılığa ilişkin olması halinde , hakim ayrılığa karar verir.

Her iki halde de ayrılığa hakim tarafından hükmolunmuş olmalıdır.Ayrılığa ilişkin mahkeme ilamının olup olmadığının araştırılması gerekir.

#### **302142. Gelirin Yıllık Beyannameyle Bildirilmesi Gerekmeyen Hallerde**

Aile birliğine dahil fertlerin ( eş ve çocukların ) gelirleri , gelir vergisi kanununun 85 , 86 , 87. maddelerine göre , yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekmeyen gelirlerden ibaret bulunduğu takdirde , bunların esasen yıllık beyanname ile beyan edilmesine mahal bulunmadığı için , bu tür gelirler , aile reisi tarafından verilecek beyannameye dahil edilmez ve bunlar hakkında aile reisi beyanına ilişkin hükümler uygulanmaz.

### 302143. Aile Reisi Beyanında Uygulanacak Esaslar

Aile reisi beyanında Gelir Vergisi Kanunu, bazı esaslara uyulmasını öngörmektedir. G.V.K' nun 93. maddesine göre , tam mükellefiyette , eşin ve velayet altındaki çocukların gelirleri aile reisi tarafından tek bir beyannamede toplanır.Buna ikinci toplama kuralı da denir. Aile reisi beyanlarında uyulacak esaslar şunlardır :

- Eş ve çocukların , ayrı ayrı vergiye tabi gelirlerinin bulunması halinde , aile fertlerinin herbiri , kendi başına beyanname verecekmiş gibi ele alınır ve gelirleri beyannamede ayrı gösterilir.

- Geliri olan eşler beyannameyi ayrıca imzalarlar .Çocukların beyannameyi imzalamalarına gerek yoktur.Onun yerine kanuni temsilci olan aile reisinin imzası yeterlidir.

- Beyannamede gösterilen gelirler birleştirilmek suretiyle ortaya çıkan toplam tutar üzerinden vergi, aile reisi adına tarh olunur.

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

### 303. ZARARLARIN MAHSUBU

Zarar mahsubu, gelirin toplanması ile ilgili bir işlemdir.Buna üçüncü toplama kuralı da denir. Gelir vergisi mükellefleri , gelir kaynaklarından bir kısmında meydana gelen zararlarını , diğer kazanç ve iratlarından indirebilirler .Bu, gelirin genelliği ilkesinin tabi bir sonucudur. Gelirin elde edilmesi ve devam ettirilmesi için gereken ve kanunun indirilmesine izin verdiği giderlerin , geliri aşması halinde zarar meydana gelir.

Türkiye'de uygulanmakta olan Üniter Gelir vergisi sisteminin gereği olarak zararlar , tamamen mahsup edilmeye kadar , kanunda sayılmış olan kazanç ve iratlardan indirilebilmektedir. Ancak bu indirim , ticari ve mesleki kazanç elde edenler bakımından , hayat standardı tutarını aşan gelir kısmı için sözkonusudur. Zira , hayat standardı esasına göre , ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin , bu faaliyetleri dolayısıyla vergi tarhına esas alınacak gelirleri , kanunda belirtilen tutarlardan aşağı olmamaktadır.Zarar , ilgili

olduğu yılda kapatılamazsa , gelecek yılların gelirinden 5 yıl süreyle indirilebilir.

Zararların mahsubu kuralı , aile bireylerinin gelirlerinin , aile reisi beyanında toplanması halinde de uygulanmaktadır. Yıllık beyanda , ailenin esas birim olarak alınması , yani aile reisi beyanı esasının kabul edilmesi halinde aile geliri bir bütün olarak ele alınır ve zararlar mahsup edilir. Eğer , zararın tamamı yine kapatılamazsa , gelecek yılların gelirlerinden 5 yıl süreyle indirilebilir, ondan sonra indirilemez.

Bazı ülkelerde , zararların geçmiş dönem gelirlerine mahsup edilmesi kabul edilmiştir. Türkiye'de ise , zararların geçmiş yıllar gelirlerinden mahsubu kabul edilmemiştir (BULUTOĞLU , 1977 s.321)

Gelirin toplanmasında, gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar, diğer kaynakların kazanç ve iratları ile mahsup edilir. Bu konudaki esaslar şöyle özetlenebilir:

Vergiye tabi gelir unsurları, Gelir Vergisi Kanunumuzda yedi gruba ayrılmıştır. Bunların birinden zarar doğması halinde, bu zarar, diğer kazanç ve irat unsurlarından indirilir.

Aynı vergilendirme dönemi içinde, diğer kazanç ve iratlarla da mahsubun mümkün olmaması halinde, zarar bakiyesi ilerki yıllara devredilir. İlerki yılların gelir unsurlarından indirilir.

Ancak arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilemeyen zarar bakiyesi sonraki yıllara devredilemez. Örneğin, 1990 takvim yılına ait zarar en çok, 1995 yılında takvim yılına kadar devredip, bu yılın gelir unsurları ile mahsup edilebilir. 1995 yılında da yeterli gelir bulunmadığında, mahsup imkanı kaybedilir.

Bunun dışında kısaca değinilmesi gereken hususlar şunlardır :

1- Gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğan hariç sermayede meydana gelen azalmalar zarar olarak kabul edilmez.

2- Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80. maddesinde yazılı muamelelerden doğan zararların mahsubu kabul edilmez. Ancak, anılan maddede yer alan aynı nevi muamelelerden doğan zararların, kendi aralarında mahsubu mümkündür.

3- Zirai kazançta, kazancın götürü gider usulüne göre tesbit edildiği hallerde, sonuç zararlı çıktığında, bu zarar da diğer gelir unsurları ile mahsup edilebilir.

### **330. Muhtelif Hallerde Zarar Mahsubu**

Gelir Vergisi Kanununun 88. maddesi ile düzenlenen zarar mahsubunun değişik hallerde arzettiği özellikler şunlardır:

Belli bir kaynaktan doğan zararın, aynı yıl içinde, aynı veya diğer gelir kaynaklarından doğan gelir unsurları ile mahsubu mümkün olmadığında, zarar tamamen veya kısmen ertesi yıllara devrederek, o yılların gelirinden indirilir. Ancak, mahsup süresi beş yılı geçemez.

Beş yıllık süre içinde, ilerki yıla devreden zarar, mahsup imkanının doğduğu yılda, mahsup dışı bırakıldığında, sonraki yıllarda zarar mahsup hakkı kaybedilir.

Birbirini izleyen birden fazla yıl sonucu zararlı olduğunda, sonraki yılların gelirinden, en önceki yıl zararından başlanarak mahsup yapılır. Bununla beraber sıraya uyulmadığında, daha önceki yıl bakımından zaman aşımı süresi dolmadıkça, o yıl yönünden zarar mahsup hakkının devam ettiğini kabul etmek gerekir.

Zarar, mahsup sırasının değiştirilmesi, en eski yıla ait zarar mahsup süresinin dolması halinde önem taşır. Bunun dışında, mahsup süresi içinde, bir önceki veya bir sonraki yıl zararının mahsup edilmiş olması önem taşımaz.

Gelir Vergisi uygulamasında, sermayede meydana gelen kayıplar, zarar olarak kabul edilip diğer gelir unsurlarından mahsup edilemez. Bu esas, menkul ve gayrimenkul sermaye iradında böyle olduğu gibi sermayenin ağırlık teşkil ettiği ticari ve zirai faaliyetlerde de geçerlidir. Yalnız, zirai ve ticari faaliyetlerin özelliği, belli bir dönemde meydana gelen zararın, işletme zararı niteliğinde bulunması, sermayede kesin bir kaybı ifade etmemesidir. Zirai, ticari faaliyet gibi, sermayeye dayanan bir organizasyonda kesin sonuç vergilendirme dönemini teşkil eden takvim yılından daha uzun sürede alınır. Daha uzun sürede ortaya çıkacak gerçek ve kesin sonuç belli olmadan sermayedeki kayıp, faaliyetin normal bir icabı sayılır. İşletme zararı niteliği taşır. Bu nedenle, ilerki yıllarda, veya aynı yıldaki diğer gelir unsurlarından mahsup edilir.

Zarar, beş yıllık süre içinde mahsup edilemediğinde, mahsup dışı bırakılır. Bunun anlamı ticari ve zirai faaliyette gerçek ve kesin sonucun beş yıl içinde alınacağına kabul edilmiş olduğudur. Bu süre içinde, mahsup edilemeyen zararın faaliyetin normal icapları dışında, sermayede meydana gelen kesin bir kayıp olduğu kabul edilir. Sermaye kaybı kesinleşince de diğer gelir unsurlarından mahsup imkanı kalmaz.

Ticari ve zirai faaliyetteki sermaye kaybının kesinlik kazanması, sadece beş yıllık zarar mahsup süresinin geçmesi ile olmaz. Ticari (veya zirai) faaliyete son verildiğinde, sermaye kaybının kesinliği beş yıllık sürenin dolmamasına rağmen , daha da açık şekilde belirmiş olur. Böyle olunca da faaliyetin terkedilmesinden sonra, geçmiş yıllardaki faaliyet sırasında, doğmuş olan zararın diğer gelir unsurlarından mahsubu imkanı ortadan kalkar.

Örneğin ,1996 yılında terkedilen ticari faaliyetin 1994 ve 1995 yılında doğmuş olan zararları 1997 yılının gayrimenkul sermaye iradından mahsup edilemez. Mahsup imkanı, ticari faaliyetin sona erdiği 1996 yılında da mevcut değildir.

Ancak, bunun için, ticari faaliyetin bütünüyle terkedilmesi gerekir. Birden fazla işletme bulunur, bunlardan birisi terkedilirse, faaliyete son verilen işletmenin, faaliyetinin devamı sırasında doğmuş olan zararları beş yıllık süre içinde, diğer gelir unsurları ile mahsup edilebilir.

Danıştay'ın bir kararında, bir yıl önce terkedilen ticari işe ait zararın bir sonraki yıl başlanan serbest meslek faaliyeti kazancından mahsubu kabul edilmemiştir (Danıştay 4. D. 1.4.1977 tarih, E. 1974/2365. K. 1977/802 s. kararı).

Faaliyeti durdurulan bir ticari işletmenin, kısmen veya tamamen satılmasından doğan kazanç ve iratlar , sair kazanç ve irat sayılmıştır (G.V.K..Mük.Md.80/4 )

Sair kazanç ve irat grubuna giren gelir unsurları ile ilgili zararın ise diğer gelirlerden mahsup edilmeyeceği Gelir Vergisi Kanununun 88. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, ticari bir işletmenin, faaliyetini durdurduktan sonra satışından doğan zarar diğer gelir unsurlarından mahsup edilmez.Bu, aslında, zarar mahsubununun mantığının da normal sonucudur.



Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının , şirketin faaliyetini bütünüyle durdurup, tasfiyeye girdikten sonra, hisselerine düşen zararı, diğer gelir unsurlarından mahsup etmelerine imkan yoktur. Zira tasfiye dolayısı ile doğan zarar, kesin bir sermaye kaybını ifade eder. Kesinleşmiş sermaye kaybı şeklindeki zararlar ise daha önce izah ettiğimiz üzere, diğer gelir unsurları ile mahsup edilemez.

Ülkedışı faaliyetlerden doğan zararların, ülke içindeki kârlardan mahsubu, gelir vergisi ilkelerine uymaz. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun zarar mahsubu ile ilgili 88. maddesinde 3380 sayılı Kanunla eklenen hükümlerle ülke dışı faaliyetten doğan zararların, ülke içinde elde edilen gelir unsurlarından mahsup edileceği kabul edilmiştir ( 37 no.lu K.V.G.T. ).

Aile reisi beyanı kapsamına giren aile fertlerinden birine ait zarar diğerine ait karla mahsup edilebilir. Ancak, aynı aile ferdinin, ayrı beyanname ile bildireceği gelirle aile reisi beyanına dahil zararları arasında mahsup yapılamaz.

Faaliyetin devam etmekte oluşu, aile reisi beyanı çerçevesinde yapılacak zarar mahsubunda da aranması gereken şarttır.

Sair kazanç ve irat grubuna giren gelir unsurları, kaynak ve doğuşu bakımından devamlılık karakteri taşımadığı için bunlardaki zararların, diğer gelir unsurlarından mahsubu söz konusu olamaz.

Gayrimenkul sermaye iradı bakımından, sermayede meydana gelen kayıplar zarar sayılmaz (G.V.K. m.88) Gider fazlası şeklindeki zararların ise, diğer gelir unsurlarından mahsubu mümkündür.

Menkul sermaye iradında da, gider fazlası hariç sermayedeki azalma zarar addolunmaz. (G.V.K. md.88) Bu esas kar payı şeklinde menkul sermaye iradı sağlanan şirketlerin tasfiyesi sonunda meydana gelen kayıplar için de geçerlidir.

Adi komandit şirketlerde komanditer ortak, şirkete sadece sermayesi ile iştirak eder. Bunun karşılığında, kar payı şeklinde menkul sermaye iradı sağlar. Adi komandit şirket bünyesinde doğan zararın hissesi oranında komanditer ortak tarafından diğer gelir unsurları ile mahsubu söz konusu değildir.



Yangın, deprem, su basması gibi tabii afetler sonunda, varlıklarının en üste birini kaybedenlerin afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi borçları zararın derecesine göre kısmen veya tamamen terkin edilir(VUK md.115). Afet dolayısı ile, mükellefiyetin tahakkuk ettiği halde, henüz tahsil edilmemiş vergi borçların terkin edilmesi, ticari veya zirai işletme bünyesinde meydana gelmiş olan zararın, aynı yıl veya ilerki yıllarda, diğer gelir unsurlarından mahsubunu önemez. İşletme bünyesinde emtia veya sabit kıymetlerde meydana gelen kıymet kaybı, düşük bedelle değerlendirme veya fevkalade amortisman yolu ile sonuç hesaplarına intikal ettirir(V.U.K. md. 278, 317). Bu suretle meydana gelen zararın, mahsup yönünden, diğer zararlardan farkı yoktur. Yalnız kabul edilecek zarar, sadece, tabii afetin, emtia (malzeme vs. dahil) ve sabit kıymetlerde meydana getireceği kayba tekabül eden zarardır. İşletmeye dahil diğer değerlerde, örneğin nakdi mevcuttaki kayıp, zarar olarak kabul edilmez. Şartlar varsa sadece terkin yapmakla yetinilir.

Zarar beyan edilen dönemle ilgili olarak, ortalama kar haddi ve asgari zirai kazanç ölçülerine göre tarhiyat yapıldığında, beyan edilen zarar kapatılmış sayılır. Ertesi yıla devredilerek diğer gelir unsurlarından mahsubu mümkün olmaz.

Hayat standardı esasında yapılan tarhiyatta zarar mahsup hakkı devam eder (G.V.K. Mük. Md. 116 ).

Asgari zirai vergi doğrudan beyan edilen gelirle ilgili değildir. Bu özelliği göz önünde tutan vergi idaresi , asgari zirai verginin zarar mahsubuna etkisi olmayacağını kabul etmiştir(74 ve 92 seri no.lu G.V.G.T).

### **331. Gelir veya Matrahtan Yapılacak İndirimler**

Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinde yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden sigorta primi ve bağışların belli ölçülerde indirileceği kabul edilmiştir. Matrahtan indirilmesi kabul edilen bu ödemeler gelirin elde edilmesi ile ilgili değildir. Gelirin sarfedilmesi planında yapılmış giderlerdir. Bununla beraber, bu giderlerin özellikleri gözönünde tutularak, belli ölçüyü aşmamak şartıyla beyan edilen matrahtan indirileceği kabul edilmiştir.

Temel şart vergiye tabii bir gelirin bulunmasıdır. Dönem sonucu zararlı olduğunda veya önceki dönemlerden devren gelen zararın mahsubu dolayısı ile matrah teşekkül etmediğinde, sigorta primi ve bağış indirimi mümkün değildir.

Bu tür ödemeler gelirin harcanması ile ilgili olduğundan indirim yapılması için gelir harcama imkanının doğmuş olması icap eder.

Yalnız, Bağ-Kur primlerinde durum farklıdır. Bu primlerin, gelirin (kazancın) safi tutarının tesbiti ile ilgili bir gider olduğu ilgili Kanunda kabul edilmiştir. Bu nedenle, zarar halinde de Bağ Kur primleri matrahtan indirilebilir.

### **30310. Sigorta Primi**

Matrahtan indirilecek sigorta primi, tam mükellefiyette mükellefin şahsına eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kazan, hastalık, analık doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primidir. İndirim şartları şunlardır :

- İndirilecek tutar beyan edilen gelirin % 5'ini ve her sigortalı için asgari ücretin yıllık tutarını geçemez.
- Primin gelirin elde edildiği yılda ödenmesi gerekir.
- Sigortanın Türkiye'de kain veya merkezi Türkiyede bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması gerekir.
- Ücretlerin safi miktarlarının hesabında , söz konusu sigorta primleri ayrıca indirilmemiş olmalıdır.

Eşlere ve küçük çocuklara ait sigorta primlerinin gelirden indirilmesi için bunların vergiye tabi gelirlerinin bulunması şart değildir. Kendilerine ait vergiye tabi gelirler olduğunda, bu gelir aile reisi beyanına dahilse, indirim yine aile reisi tarafından verilen beyannamede yapılır. Buna karşılık eş ve küçük çocukların Gelir Vergisi Kanununun 93. maddesi uyarınca ayrı beyanı gereken gelirleri varsa, bu takdirde kendi şahıslarına ait indirimin bu beyannamede yapılması gerekir. Aile reisi sıfatıyla verilen beyannamede gelirden indirilmez.

Dar mükellefiyette yukardaki indirim uygulanmaz.

### **30311. Bağ-Kur Primleri**

1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-Kur) Kanununda sigortalılarca ödenen giriş keseneği ve sigorta primlerinin vergi uygulamasında gider olarak yazılabileceği hükme bağlanmıştır (BAĞ-KUR K. Md.49/3 ).

Bağ-Kur Kanununda yer alan bu hüküm karşısında sözü edilen giriş keseneği ve aidatlarının, ticari veya serbest meslek faaliyeti ile ilgili defterlere gider yazılması gerekmekte ise de, bu şekildeki indirim, özellikle ortaklıklarda ortakların payının her zaman eşit olmaması ve herbirinin ödeyeceği kesenek ve primin seçtiği aylık gelir basamağına göre değişebilmesi yönünden bazı sakınca ve güçlükler yaratmaktadır.

Bu özelliği gözönünde tutan vergi idaresi, uygulamanın aşağıdaki şekilde yapılmasını kabul etmiştir (110 no.lu G.V.G.T).

-Bağ-Kur giriş keseneği ve sigorta primi, G.V.K.'nun 89. maddesi hükmüne paralel olarak gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun belgelendirilmesi kaydıyla, mükellefler tarafından ticari kazançları dolayısı ile verilecek yıllık beyannamede belirtilen gelirden indirilebilir.

-Adi Komandit şirket ortakları ile, limited şirket ortakları bakımından da, aynı şekilde işlem yapılabilirler .

-Bağ-Kur kapsamına giren serbest meslek erbabı, G.V.K.'nun 68/8. maddesi hükmüne dayanarak, hasılatlarından emekli aidatı veya sosyal sigortalar primi indirmemiş olmaları şartıyla, Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini yine, yıllık beyannamede bildirecekleri gelirden indirebilirler.

Bağ-Kur giriş keseneği ve primler, zarar halinde dahi nazara alınacak bir gider unsuru olduğundan, beyan edilen ticari ve mesleki kazancın yetersiz olması veya dönem sonucunun tümüyle zararlı olması, indirimi etkilemez. Bu takdirde, dönem zararı kesenek ve prim tutarı kadar artmış olur. Sonraki yıllara bu seretle artan zarar tutarı devredilir.

Götürü usulde vergilendirilen ticari ve mesleki kazançlar, normal olarak karne esasında vergilendirilir. Bu şekildeki tarhiyatta, Bağ-Kur primlerinin indirilmesi söz konusu değildir.

### **30312. Bağış ve Yardımlar**

Bağış ve yardımların vergiye tabi gelirden indirilmesi şu şartlara bağlıdır:

a) Bağış ve yardımların muhatabı;

-Genel bütçeye dahil daireler,

- Katma bütçeli daireler,
  - İl özel idareleri,
  - Belediyeler,
  - Köyler,
  - Kamu menfaatine yararlı dernekler,
  - Medeni Kanuna göre kurulan vakıflar ,
- olmalıdır.

Bunlar dışında, bir kimse veya kuruluşa yapılacak bağış ve yardımlar gelirden indirilemez.

b) Bağış ve yardım, makbuz karşılığında yapılmış olmalıdır. Örneğin, kamu menfaatine yararlı bir derneğin düzenlediği balonun bilet bedeli veya bunlarca çıkarılan dergi gazete veya kitabın bedeli bağış ve yardım olarak kabul edilmez.

c) Bağış ve yardımın gider kabul edilecek kısmı, o yıla ait olarak beyan edilecek gelirin yüzde beşi ile sınırlandırılmıştır. Beyan edilecek gelir , varsa geçmiş yıldan devredilen zararların mahsubundan sonraki gelir tutarıdır.

d) Bağış ve yardımın ayın olarak yapılması halinde, bunlar mevcutsa mukayyet değer, mukayyet değeri belli değilse, Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek bedell ile değerlendirilir.

Diğer taraftan , genel ve katma bütçeli dairelere , il özel idareleri , belediye ve köylere okul , cami , kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak ( kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak ) kapasitesinden az olmamak üzere yurt , huzurevi ve sağlık tesislerinin inşası veya mevcut tesislerin hizmetlerinin idamesi için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı , yukarıda belirtilen oranla sınırlı olmaksızın , beyan edilen gelirden indirilebilir(G.V.K. Md.89 ).

İlgili hükümde, söz konusu bağış ve yardımların miktarı ile bağış ve yardımların yapılacağı yerler ve tahsis edileceği kuruluşların Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak bir yönetmelikle tesbit edileceği belirtilmiştir .

Ancak , ticari ve mesleki kazançları gerçek usulde tespit edilen mükellefler tarafından ,yukarıda yeralan şartları taşıyan sigorta primi , bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi , bu kazançların hayat standardı esasına göre tespit edilen temel ve ilave göstergeler tutarından daha yüksek gelir beyan edilmesi halinde mümkündür.

Zarar beyan eden mükelleflerin , yaptıkları bağış ve yardımları , daha sonraki yıl gelirlerinden indirmeleri mümkün değildir.

### **3032. Matrahtan İndirilemeyecek Giderler**

Gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ile her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları , Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca ödenen cezalar , gecikme zamları ve faizler gelir vergisi matrahından indirilemez(G.V.K.md.90).

### **3033. Araştırma Geliştirme Harcamalarında Vergi Ertelemesi**

Gelir vergisi kanununa 3239 sayılı kanunla eklenen hükümlerle ,mükelleflerin , yıl içinde yaptıkları kendi araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere, ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık gelir vergisinin % 20 'sinin , süresinde tahsilinden vazgeçilerek , bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilir. Ertelenen bu vergi , üç yıl içinde gelir vergisinin ödeme taksitleriyle birlikte eşit taksitler halinde ödenir ( G.V.K .Md.89/2) .

## **304. TÜRK GELİR VERGİSİNDE KESİNTİ YOLUYLA ÖDEME**

### **3040. Tanımı ve Niteliği**

Stopaj usulü olarak da isimlendirilen vergi kesintisinin iki yönü vardır. Bir yönü ile istihkak sahibinin gelir vergisine mahsuben peşin yapılan bir tahsilat niteliğindedir. İkinci yönü ile, stopaj müstakil bir vergileme rejimidir .

Özellikle, istihkak sahiplerinin, ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur olmadıkları hallerde, stopaj normal vergileme rejimini teşkil eder.Bu durumda kesintinin ilgili olduğu dönem vergilendirme dönemi sayılır ve kesilen veya kesilmesi gereken vergi yıllık verginin yerine geçer(G.V.K. Md.108/3) .

Gelir vergisinin bu gün devlet gelirlerinde büyük pay tutan ( bir çok ülkede en büyük geliri getiren ) vergi olmasında , çok etkili bir vergileme tekniği olan gelirleri kaynaktan vergileme usulü önemli bir rol oynamıştır . Yükümlü için daha uygun olan

" kazandıkça öde " ilkesinin bir uygulaması olan kaynaktan kesme usulü , çoğu ülkelerde gelir vergisi hasılatının yarısından fazlasını getirmektedir . Bu usulde vergi yükümlü tarafından değil , ona ödeme yapan veya onun adına geliri gerçekleştiren kuruluş tarafından ödenir . Gelirin doğduğu ekonomik birimlerin sayısı , bu geliri hakedenlerin sayısından çok daha azdır ; verginin ödenmesinden geliri dağıtanların sorumlu tutulması vergi idaresinin etkinliğini artırır ( BULUTOĞLU , 1984 , s.491 )

Daha önce, ilgili bölümde açıklandığı üzere tam mükellefiyette vergiye tabi gelir, tamamı vergi kesintisine tabi tutulmuş ücret ve gayrimenkul sermaye iradından ibaret olduğu ve bunların gayrisafi tutarları itibariyle yıllık toplamı belli bir tutarı geçmediği takdirde yıllık beyanname verilme imkanı yoktur. İstense de beyanname verilemez. Dolayısı ile bu hallerde stopaj suretiyle alınan vergi, kesin vergileme yerine geçer.

Ayrıca, mevduat faizi, tahvil faizi vb. gibi bir kısım menkul sermaye iratlarında, yıllık beyan esasında vergileme yapılması, Gelir Vergisi Kanununun 85. maddesi hükmü ile bütünüyle kaldırılmıştır. Dolayısı ile bunlardaki stopaj da kesin vergileme yerine geçmektedir.

Bunun gibi Gelir Vergisi Kanununun 87. maddesi kapsamına giren hallerde, yıllık beyanname verilecek olmakla beraber, vergi kesintisine tabi tutulmuş bir kısım gelir unsurlarının bu beyannameye dahil ediliş edilmemesi, mükellefin arzusuna bağlıdır. Bu hallerde de mükellef tercih hakkını beyanda bulunmama yolunda kullandığında, stopaj suretiyle alınan vergi yine kesin ve nihai vergiyi teşkil eder.

Gelir Vergisinden muaf küçük çiftçilerin sattıkları ürün bedeli üzerinden yapılacak stopaj müstakil bir vergileme yöntemi olarak işlerlik taşıyan diğer bir haldir.

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca yapılacak stopajın, başlı başına, kendine özgü bir vergileme olarak ortaya çıktığı durumlar da vardır. Gelir

Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca vakıf ve demeklere ait gayrimenkullerin kira bedeli üzerinden yapılacak stopajda durum böyledir. Vakıf ve demekler gelir vergisi mükellefi olmadıkları gibi bunların gayrimenkul kiralaması kurumlar vergisi mükellefiyetine de yol açmaz. Dolayısı ile yapılan kesinti, herhangi bir şekilde mahsubu mümkün olmayan bir vergi olur.



### 3041. Vergi Kesintisi Yapacak Olanlar

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca ücretler ve mesleki kazançlarda aşağıdaki gerçek ve tüzel kişilerin tümü vergi stopajı yapmak durumundadır :

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi Kamu Müesseseleri,
- Sair Kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek ve Vakıflar,
- Dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmeler ,
- Kooperatifler ,
- Menkul Kıymetler Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı.
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tesbit eden çiftçiler.

### 3042. Vergi Kesintisinde Uygulanacak Esaslar

Vergi tevkifatı , Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır.

Tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin vergi kesintisi yapmak zorunda oldukları ödemeler, ticari mesleki ve zirai işleri ile ilgili olanlardan ibarettir (G.V.K.. md.94). Bunun dışında, bir tacirin, örneğin kendisini tedavi eden bir doktora yaptığı ödemedeki vergi kesintisi yapması söz konusu olmaz.

### 3043. Gelir Unsurlarında Vergi Kesintisi Esasları

Vergi kesintisinde uyulacak esaslar Gelir Vergisi Kanununun 94. ve 96. maddelerinde belirtilmiştir. Ücretlerde, stopaj suretiyle alınan vergi, normal olarak kesin ve nihai vergileme yerine geçmesi bakımından, genel kural ücretlerin safi tutarı üzerinden, ücret dışında kesinti konusu olacak diğer kazanç ve iratların ise gayrisafi tutarları ile stopaja tabi tutulmasıdır.



### **30430. Ücretlerde Vergi Kesintisi**

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine göre :

- Hizmet erbabına ödenen ücretlerden (istisnadan yararlananlar hariç)
- Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde yazılı olup, ücret sayılan ödemelerden, (istisnadan yararlananlar hariç), vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Mükelleflerin hesaben dahi olsa ödedikleri ücretlerden vergi kesintisi yapmaları ve kesilen vergileri kanunda belirtilen sürede vergi dairesine yatırmaları zorunlu bulunmaktadır ( Danıştay 4.d.nin 20.2.1973 t., E.1972/2387,K.1973/423 sayılı kararı ).

Gerçek usulde vergilendirilen ücretlerde normal vergileme rejimi stopaj olmakla beraber, bazı hallerde ödemeyi yapana vergi kesme sorumluluğu yüklenemez. Gelir Vergisi Kanununun 95. maddesinde bu hallerde, vergilemenin yıllık beyan esasında yapılacağı öngörülmüştür.Vergi kesintisine tabi olmayan bu ücretler G.V.K.nun 95. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir :

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının ücretleri,
- Gelir Vergisi Kanununun 16. maddesinde yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlerinin ücretleri,
- Maliye Bakanlığınca, yıllık beyanname ile bildirilmesi zorunlu görülen ödemeler.

### **34031. Mesleki Kazançlarda Vergi Kesintisi**

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine göre ,yaptıkları serbest meslek işleri dolayısı ile, bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılır.

Bu tür ödemelerden yapılacak vergi kesintisi ile ilgili hususlar şöyle özetlenebilir :

1- Vergi kesintisi için ödemenin muhatabının serbest meslek erbabı olması şart değildir. G.V.K.'nun 94. maddesinde açıkça belirtildiği üzere, yapılan işin serbest meslek işi olması vergi kesintisi yapmak için yeterlidir. Bu nedenle, serbest

meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması karşılığında elde edilen gelir unsuru, sahibi yönünden arızı kazanç sayılmakla beraber, ödeme sırasında kesintiye tabi olur.

2- Serbest meslek işinin, ticari bir organizasyon içinde yapılması ve sağlanan gelir unsurunun, elde eden yönünden ticari kazanç sayılması da ödemeyi yapanın stopaj mükellefiyetini ortadan kaldırmaz. Vergi kesintisi için tek şart ödeme konusu için serbest meslek işi olmasıdır.

3- Serbest meslek kazancı gerçek ve götürü usulde olmak üzere iki şekilde tesbit edilir. 94. maddede götürü usule tabi serbest meslek erbabına yapılacak ödemelerin kesintiye tabi olmadığı belirtilmiştir.

4- Arızı olarak icra edilen serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazançlar için, Gelir Vergisi Kanununun 82. maddesi ile yıllık 100.000 liralık istisna kabul edilmiştir. Ancak, bu tür faaliyetler dolayısı ile yapılan ödemeler istisna nazara alınmadan kesintiye tabi tutulur.

İlgilinin yıllık beyanname vermesi halinde 100.000 liralık istisna vergiye tabi gelirinden düşülür. Bundan kesilmiş olan vergi, yıllık beyan esasında hesaplanan vergiden mahsup edilir.

Arızı serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın 100.000 liranın altında olduğu, diğer gelir unsurları dolayısı ile de yıllık beyanname verme durumunun bulunmadığı hallerde, ödeme sırasında kesilmiş olan vergi, ilgilinin muracaatı üzerine kendisine red ve lade olunur.

Bir müessesenin ücret bordrosuna dahil olarak çalışan serbest muhasebeciler, sosyal sigortalar mevzuatı açısından ücretli, gelir vergisi uygulamasında serbest meslek erbabı sayılırlar. Bunların istihkaklarından, vergi kesintisi (yüzde yirmi oranında) sigorta primi düşmeden önceki brüt tutar üzerinden yapılır.

G.V.K.'nun 94. maddesinde 3239 sayılı Kanunla yapılan düzenlemede, serbest meslek işi karşılığı olan istihkaklardaki vergi kesintisi hükmü iki ayrı pozisyon itibariyle düzenlenmiştir. G.V.K.'nun 18. maddesi kapsamına girenlerden %10 , diğerlerinden % 20 oranında vergi kesintisi yapılır.

Serbest meslek kazançlarında gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Bu nedenle gelirin serbest meslek mensubu tarafından tahsil edildiği veya tahsil edilmiş sayıldığı hallerde vergi kesintisinin de yapılması gerekir.

**30432. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanlara ödenen hakediş bedelleri Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine göre , vergi kesintisine tabidir. Diğerlerinden farklı olarak, ödemenin muhatabı, kurumlar vergisine tabi bir tüzel kişi olduğunda da vergi kesintisi yapılır.

İnşaat ve onarım işinin yıllara sıyaret edeceği ihalenin yapıldığı sırada belli olduğunda, istihkak bedelleri başlangıçtan itibaren vergi kesintisine tabidir. İşin aynı takvim yılı içinde biteceği öngörülmüşse istihkak bedellerinden vergi kesintisi yapılmaz. Ancak;

- İnşaatın devamı sırasında yapılan ek sözleşme gereğince, inşaatın bir sonraki yıla sırayet edeceği anlaşıldığında, ek sözleşme tarihinden itibaren yapılan istihkaka ödemeleri kesintiye tabi olur.

- İşin, ek sözleşme gereği değil de, filen sonraki yıla sırayet etmesi halinde, vergi kesintisi ertesi takvim yılı başından itibaren ödenen istihkaklardan yapılır.

**34033. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi**

Gayrimenkul sermaye iratlarında vergi kesintisi, gelir vergisi sistemimize 2361 sayılı Kanunla 1.1.1981 den itibaren geçerli olmak üzere girmiştir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında vergi kesintisi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca gerçek ve tüzel kişilerce kiralanın gayrimenkuller dolayısı ile ödenen kira bedelleri ile sınırlıdır.

Gayrimenkul sermaye iratlarında vergi kesintisi, irat sahibinin gelir vergisine mahsuben yapılır. Dolayısı ile vergi kesintisi yapılması için, sahibinin gerçek kişi olması gerekir.

Gayrimenkul sermaye iradında, vergi kesintisi gayrisafi kira bedeli üzerinden yapılır. Gayrimenkul sermaye iradında, gayrisafi hasılat, nakden veya aynen yapılan tahsilat, kiracının yaptığı tesislerin bedelsiz devir alınması, gibi unsurlardan oluşur.

Bazı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanır. Ayrıca iradın peşin veya geçmiş yıllara ait olarak tahsil edilmesi özellik taşır. Kira bedelinin nakden ödemesi halinde sorun yoktur. Vergi kesintisi ödeme tutarı üzerinden yapılır.

Bazı hallerde kira bedeli ayın olarak ödenir. Özellikle zirai faaliyette, arazi kirasının elde edilecek ürünün belli oranında tesbit edilen payla ödenmesi uygulamasına sıkça rastlanır. Bu ödemeyi yapan zirai işletme sahibi, bilanço veya zirai işletme esasında defter tutan bir çiftçi olduğunda, arazi sahibine verdiği ürünü zirai kazanç karnamelerinde yer alan bedelle değerleyip, bunun % 20 si oranında stopaj yapması ve vergi dairesine yatırması gereklidir. Ödemeyi yaparken, arazi sahibine verileceği kararlaştırılan ürünü, % 20 eksikliği ile vermesi yeterlidir. Ancak, vergi dairesine ödeyeceği vergiyi tesbit için, mahsulün zirai kazanç karnamelerinde bedelle değerlendirilip, bunu % 20 nin alınması gerekir(ÖZBALCI ,1976 ,s.315).

Gelir Vergisi Kanununun 72. maddesinde, kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetlerin kira müddetinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devir olunması halinde bu kıymetin aynen tahsil edilmiş kira hükmünde olduğu belirtilmiştir. Bunların da yukarıdaki esaslara göre değerlendirilerek vergi kesintisine tabi tutulması gerekir.

Emsal bedeli hesaplanan kira hasılatında vergi kesintisi yapılması söz konusu olmaz. Çünkü gayri menkul sahibine herhangi bir ödeme söz konusu değildir.

Kira bedeli peşin ödendiğinde, ödendiği tarihte tümü üzerinden stopaj yapılır.

Vergi kesintisine tabi tutulması gereken kira bedeli gerekli vergi kesilmeden ödendiğinde vergi , stopaja esas alınacak tutar oranında arttırılır.

Gayrimenkul sermaye iratlarında da, vergi kesintisi, nakden veya hesaben ödeme anında yapılır.

### **30434. Zirai Ürün Alış Bedelleri Üzerinden Vergi Kesintisi**

Gelir Vergisi Kanununda çiftçilerden satın alınan zirai ürün alış bedeli üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür(G.V.K. Md.94/1 ).Bu tür ödemelerden yapılacak vergi kesintisi ile ilgili hususlar şöyle özetlenebilir :

1- Vergi kesintisinin yapılması için zirai ürünün, G.V.K.nun 94. maddesinin birinci fıkrasında yazılı gerçek ve tüzel kişilerce satın alınmış olması gerekir. Bunlar dışında, örneğin götürü usulde vergiye tabi bir ticaret erbabı tarafından yapılan satın almalarda vergi kesintisi yoktur.

2- Vergi kesintisi yapılması için zirai ürünün çiftçiden satın alınması gerekir. Çiftçinin, muafiyetten yararlanması, gerçek usulde veya götürü gider esasında vergiye tabi olması sonucu etkilemez. Çiftçiden mal alan tüccar, vergi kesintisi yapar.

3- Zirai ürün alış bedelleri üzerinden vergi kesintisi, satışı yapanın gelir vergisine mahsuben yapılır. Zirai faaliyetle uğraşan kurumlarca satılacak ürünlerden vergi kesintisi yapmaya gerek yoktur.

Vergi idaresi, Vergi Usul Kanununun 11.maddesiyle verilen yetkisine dayanarak, tüccarlar ve hatta kurumlar vergisi mükellefi durumundaki kuruluşlardan alınan zirai ürünler için de stopaj mükellefiyeti getirmiştir. Bu suretle yapılacak stopaj destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları açısından zorunludur. Diğerleri için ise, ilgililerin ihtiyarına bırakılmıştır( 151 no.lu G.V.G.T.) .

Zirai ürünlerde vergi stopajı, nakden veya hesaben ödeme sırasında yapılacaktır(G.V.K. Md.96/2 ). Çiftçilerden alınan zirai ürünlerin alış bedelleri kesinti yapılmadan ödendiğinde, sorumlu sıfatıyla, ödemeyi yapan nezdinde gerekli vergileme yapılır. Vergi kesintisine esas alınacak tutar, vergi oranında artırılır.

### **30435. Menkul Kıymet Gelirlerinde Vergi Kesintisi**

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde,her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ve gelir ortaklığı senetlerinden elde edilne gelirler ile diğer menkul sermaye iratlarından vergi kesintisi yapılacağı öngörülmüştür. Anılan hükümde bu iratların kurumlara ödenmesi halinde de tevkifatın yapılacağı belirtilmiştir. Yani, burada da inşaat istihkaklarında olduğu gibi, muhatabın gerçek kişi veya kurum olması yapılacak vergi kesintisini etkilemez. Bunun tek istisnası, ödemenin kurum statüsündeki 2499 sayılı Kanuna göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonlarına yapılmasıdır. Bu takdirde stopaj, yapılmaz.

### **30436. Gezici Millî Piyongo Bayilerine Ödenen Komisyonlar**

Gelir Vergisi Kanununda, bir işyeri açmaksızın gezici olarak millî piyongo bileti satanlara ödenen komisyon bedelleri üzerinden de vergi stopajı yapılacağı öngörülmüştür ( G.V.K. Md.94).Bu hallerde stopaj kesin ve nihai vergileme yerine geçer.

### **30437. Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi**

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde yer alan kazanç ve irat unsurları, dar mükellefiyete tabi olanlara da ödense, genel esaslar dahilinde kesinti yapılır. Öreneğin dar mükellefiyete tabi bir gerçek kişiye ödenen ücretler, serbest meslek kazançları, inşaat onarım işi yapan bir kuruma ödenen istihkaklar, genel esaslar içinde vergi kesintisine tabidir.

### **3044. Muhtasar Beyannamenin Verilme Zamanı**

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar veya iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20. günü akşamına kadar , ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar .Yıl sonlarında tahakkuk ettirdikleri mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır .

Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi caizdir (G.V.K. Md.98/2 )

Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere , çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar , 94 . maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini , bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla , her ay yerine Şubat , Mayıs , Ağustos ve Kasım aylarının 20.günü akşamına kadar verebilirler ( G.V.K. Md.98 /3 )

Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler yaptıkları vergi tevkifatı için muhtasar beyanname vermezler ( G.V.K. Md. 100 ).



### 305. MÜNFERİT BEYANNAME

Münferit beyanname , dar mükellef gerçek kişilerin bir takım kazanç ve iratlarının vergilendirilmesinde kullanılan bir beyanname dir.

Dar mükellefiyete tabi olanlar , Türkiye'de elde ettikleri ticari ve zirai kazançlar ile gayrimenkul sermaye iratlarını yıllık beyannameye dahil etmek ve varsa diğer gelir unsurları ile bu gelirlerini birleştirmek zorundadırlar .

Dar mükellef gerçek kişilerin ticari ve zirai kazançlar ile gayrimenkul sermaye iradı şeklinde kazançları dışında kalan kazançlarının vergilendirilmesi ya münferit beyanname üzerinden veya vergi kesintisi yoluyla yapılır.

Dar mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri ,aşağıda sayılı kazançları münferit beyanname üzerinden vergilendirilir (G.V.K. Md.101) :

1- Gayrimenkullerin tahliyesi ve kiracılık hakkının devri karşılığında alınan peştemallıklar (G.V.K. Md.101/1 ).

2- Borsada kayıtlı olanlar ve ivazsız olarak iktisap edilenler hariç , menkul kıymetlerin iktisap tarihinden başlayarak bir yıl içinde veya iktisaptan evvel elden çıkarılmasından sağlanan kazançların bir takvim yılındaki tutarlarının istisna haddini aşan kısmı (G.V.K. Md.101/2 ).

3- Arama , işletme , imtiyaz hakları ve ruhsatları , alametli farika , marka , ticaret ünvanı , her türlü teknik resim , model , desen , plan ve sinema ve televizyon filmleri , ses ve görüntü bantları , sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların istisna haddini aşan kısmı (G.V.K. Md.101/2 ).

4- Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri , mucitleri ve bunların kanuni mirascıları dışındaki kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançların istisna haddini aşan kısmı (G.V.K. Md.101/2 ).

5- İştirak haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar (G.V.K. Md.101/2 ).

6- Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar(G.V.K. Md.101/2 ).

7- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terkedilmesi karşılığında elde edilen hasılatlar ( G.V.K. Md.101/3 ).



8- Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere aracılıktan elde edilen kazançların istisna haddini aşan kısmı (G.V.K. Md.101/4 ).

9- Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılatın istisna haddini aşan kısmı (G.V.K. Md.101/4 ).

10- Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar (G.V.K. Md.101/4 )

11- Serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen hasılatlar ve vergisi kesinti yoluyla alınmamış serbest meslek kazançları (G.V.K. Md.101/4)

12- Gerçek usulde vergiye tabi dar mükelleflerin terkettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (G.V.K. Md.101/4 ve 82/5 )

13- Ticari , zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi veya ihale , artırma ve eksiltmelere katılmama karşılığında elde edilen hasılatlar ( G.V.K. Md.101/5 ).

14-Vergisi kesinti suretiyle alınmamış menkul sermaye iratları (G.V.K.101/5).

Görüldüğü gibi , münferit beyanname , sadece dar mükelleflerin , yukarıda belirtilen " sair kazanç ve iratlar " kapsamına giren bazı gelirleri için verilir (PEHLIVAN-BAYRAKLI, 1995 , s.352).

Bu kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği ve diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi gerekir (G.V.K. Md.101).

Geliri telif ve patent hakkının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir (G.V.K.Md.101) .

### **306. GELİR VERGİSİNİN TARHI ORANLARI VE ÖDENMESİ**

#### **3060. Gelir Vergisinin Tarh Yeri**

Gelir vergisi , ilke olarak mükellefin ikametgahının bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından tarholunmaktadır. Ancak :

1- İşyerleri ile ikametgahları ayrı vergi daireleri yetki alanında bulunan mükelleflerin vergileri , Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de önceden bildirilmek şartıyla işyerinin bulunduğu ;

2- Götürü usulde tespit edilen ücretlerle , gezici olarak çalışan ticaret ve serbest meslek mensuplarının vergileri , ikametlerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh edilmemiş ise , faaliyetlerini icra ettikleri ;

3- Dar mükellefiyete tabi olanların vergileri ,beyannamelerini vermeye mecbur oldukları ; yerin vergi dairesi tarafından tarh olunur(G.V.K.Md.106 ).

### **3061. Gellr Vergisinin Tarh Zamanı**

Gellr vergisinin tarh işlemi ;

- beyan üzerine yapılan tarhiyatta , beyannamenin verildiği günde ;
- beyanname posta ile gönderilmiş ise , beyannamenin tarhiyatı yapacak daireye geldiği tarihten itibaren 7 gün içinde ;
- götürü usulde vergilendirilen ücretlerde , hizmetin görüldüğü bütçe yılının ikinci ayında ;bütçe yılı içinde işe başlanması halinde işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde ;
- Götürü usulde vergilendirilen ticari kazançlar ile serbest meslek kazançlarında ise faaliyetin icra olunduğu takvim yılının Nisan ayında ,takvim yılı içinde işe başlanması halinde işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde;

gelir vergisi tarh edilir ( G.V.K. Md. 109 ).

### **3062. Gellr Vergisinin Muhatabı**

Gellr vergisi , bu vergiye mükellef olan gerçek kişiler adına tarh olunmaktadır. Ancak ,

- küçüklerle kısıtlılar veya bunların nam ve hesabına, kanuni temsilcileri adına ;
- aile reisi beyanlarında,gellr elde eden eş ve çocuklar hesabına aile reisi adına ;
- verginin kaynakta kesilmesi halinde, mükellef hesabına, tevkifat yapmaya mecbur olanlar adına ;

- dar mükellefiyette ise , mükellefin daimi temsilcisi , eğer daimi temsilcisi yoksa , kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar adına ; vergi tarh edilmektedir (G.V.K. Md. 107 ) .

### **3063. Gellr Vergisinde Vergilendirme Dönemi**

Gellr vergisinin vergilendirme dönemi , geçmiş takvim yılıdır.Götürü usulde tespit olunan ücretlerde , vergilendirme dönemi , hizmetin görüldüğü bütçe yılıdır.

Tevkif yoluyla alınan vergilerde ,yıllık beyanname verilmediği takdirde, tevkifatın ilgili bulunduğu dönem vergilendirme dönemidir.Bu şekilde kaynakta kesilen veya kesilmesi gereken vergiler yıllık verginin yerine geçmektedir.

Münferit beyanname ile bildirilmesi mecburi olan gellrlerin vergiye tabi tutulması hallerinde , vergilendirme dönemi olarak gelirin iktisap tarihi esas alınmaktadır(G.V.K mad 108 ) .

### **3064. Geçici Vergi Esası**

#### **30640. Geçici Vergi Esasına Tabi Olan Mükellefler**

Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı , cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi öderler .

Bunlar dışında kalan mükellefler ile G.V.K 'nun 42. maddesi kapsamına giren senelere sari inşaat ve onarma işi yapanlar ve noter olmayan yerlerde noterlik görevini lfa ile mükellef olanlar , münhasıran bu işlerden sağladıkları kazançlar için geçici vergi ödemezler .

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler , yıllık veya 3'er aylık dönemler itibariyle geçici vergi ödeme usulünden birini seçebilirler .

Yeni işe başlayanlar , işe başladıkları yılda , henüz kesinleşmiş vergi borçları olmadığından geçici vergi ödemezler . İşin bırakılması halinde ise , işin bırakıldığı ayı takip eden aylara ilişkin geçici vergi taksitleri ödenmez. Ödenmiş geçici vergi tutarı , kesinleşmiş vergi borcunun tutarını aşarsa aradaki fark yükümlüye iade edilir (PEHLİVAN-BAYRAKLI , 1995 , s.355 ) .

### 30641. Geçici Verginin Hesaplanması

Kazançları gerçek usulde tespit edilen ticari ve serbest meslek erbabı , içinde buldukları yılın mart ayında (örneğin , 1996 yılının mart ayında ) verecekleri yıllık beyanname üzerinden hesaplanan ( mahsuplardan önceki ) gelir vergisinin % 50 'sini geçici vergi olarak hesaplayarak , beyan ederler.

Geçici vergi ödeyecek olan mükelleflerin , yıllık beyannamelerinde , gerçek usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançların yanında , diğer kazanç ve iratlarının da bulunması halinde geçici vergi , gerçek usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançta isabet eden gelir vergisinin % 50 'si olarak hesaplanır . Bu hesaplamada , gelir vergisi kanununun 42. maddesi kapsamına giren senelere sari inşaat ve onarma işi yapanların ve noterlik görevlerini idfa ile mükellef olanların , bu işlerinden elde ettikleri kazançlar dikkate alınmaz.

Mükellefler adına hayat standardı esasına göre tarhiyat yapılması halinde , ticari ve mesleki kazanç tutarı olarak , hayat standardı esasına göre tespit edilen kazanç tutarı dikkate alınarak bulunan gelir vergisi üzerinden geçici vergi hesaplanır.

Aile reisi beyanında , aile reisi beyanı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin , ticari ve mesleki kazançta isabet eden kısmı üzerinden hesaplanacak geçici vergi , aile reisi adına tarh edilir.

### 30642. Geçici Verginin Ödenmesi

Yıllık beyanname ile beyan edilen geçici vergi tutarı , vergi dairelerince yıllık gelir vergisiyle birlikte tarh ve tahakkuk ettirilir . Mükellefler , adlarına tahakkuk eden geçici verginin ilk taksidini , yıllık beyannamenin verildiği mart ayı içinde diğer taksitlerini ise , bu ayı izleyen her ayın 20. günü akşamına kadar olmak üzere , 12 eşit taksitte ödeyeceklerdir .

Üçer aylık dönemler itibarıyla çıkarılacak gelir tabloları ve bilançolar üzerinden geçici vergi ödemek isteyen mükellefler ise , 3 aylık dönemi izleyen ayın 20. günü akşamına kadar bu vergiyi öderler .

### **3065. Gellr Veglsinde Mahsuplar**

Yıllık beyannameye dahil edilen kazanç ve iratlarla ilgili olarak önceden kesinti yoluyla ödenmiş olan vergiler ile geçici vergi ve beyannameye dahil edilen kar payları ve iştirak hisseleri üzerinden hesaplanan vergi alacağıının beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesini ifade eder .

### **30650. Geçici Verginin Mahsubu**

Bir önceki takvim yılında tahakkuk eden geçici vergi , yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar , içinde bulunulan yıla ilişkin olarak ödenecek geçici vergiye , artan kısmı diğer vergi borçlarına mahsup edilir . Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı , mükellefin o yıl sonuna kadar yazılı olarak talep etmesi halinde kendisine iade edilir.

### **30651. Kesinti Yoluyla Ödenen Verginin Mahsubu**

Yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan kesilmiş olan veya götürü usulde tespit edilip ödenmiş olan vergiler , beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir ( G.V.K. Md. 121/1 )

Mahsubu yapılan miktar ( götürü usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançlar için ödenen vergi ile asgari zirai vergiden doğanlar hariç ) , beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden fazla olduğu takdirde, aradaki fark yükümlülere iade edilir (G.V.K. Md.121/2).

### **30652. Götürü Usulde Ödenen Vergilerin Mahsubu**

Götürü usule tabi ticaret ve serbest meslek erbabına bu faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan ödemelerden kesilen vergiler , bu mükelleflerin ertesi takvim yılında götürü usulde tespit edilen kazançları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir (PEHLIVAN-BAYRAKLI , 1995 , s. 356 )

Kesinti yoluyla alınmış olan verginin , götürü usulde tespit edilen kazançlar üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması veya mükellefin işini terk etmesi halinde, bu tutar mükellefe iade edilmez ( G.V.K. Md. 121 / A ) .

### 30653. Vergi Alacağıının Mahsubu

Vergi alacağı , kurumların kar dağıtımları durumunda , bu kurumlardan elde edilen kar paylarının vergilendirilmesi ile ilgili bir tekniktir (PEHLIVAN-BAYRAKLI , 1995,s.356).

Vergi Alacağı ,Gelir vergisi Kanununa eklenen mükerrer 75. madde ile düzenlenmiştir.

Buna göre vergi alacağı ,tam mükellefiyete tabi kurumlarca :

- 1- Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere dağıtılan kar paylarının ,
- 2- Adli ortaklıklara , kollektif ve adli komandit şirketlere dağıtılan kar paylarının ,
- 3- Eshamli komandit şirketlere dağıtılan kar paylarından bu şirketlerin komandite ortaklarına isabet eden kısmının , 1/3 'ü bunların vergi alacağını teşkil eder .

Bu şekilde elde edilmiş satılan vergi alacağı , yıllık beyanname ile bildirilmek kaydıyla beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir (G.V.K.md.121/B)

### 30654. Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu

Tam mükellefiyete tabi olanlar , yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlara ilişkin mahallinde ödedikleri benzer vergileri , Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinden indirebilirler (G.V.K. Md .123/1 )

Ancak bu suretle indirilecek miktar , gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde , aradaki fark nazara alınmaz (G.V.K. md.123/2 ).

### 3066. Gelir Vergisi Oranları

Gelir vergileri artan oranlı ( müterakki ) tarifeye göre alınmaktadır.1995 takvim yılına ait ( 1996 yılı Mart ayında beyan edilecek olan ) gelirler :



150.000.000 liraya kadar.....	% 25
310.000.000 liranın 150.000.000. lirası için 37.500.000. lira, fazlası.....	% 30
620.000.000 liranın 310.000.000. lirası için 85.500.000. lira, fazlası.....	% 35
1.240.000.000 liranın 620.000.000. lirası için 194.000.000 lira, fazlası.....	% 40
2.490.000.000 liranın 1.240.000.000 lirası için 442.000.000 lira, fazlası.....	% 45
4.980.000.000 liranın 2.490.000.000 lirası için 1.004.500.000 lira, fazlası.....	% 50
4.980.000.000 liradan fazlasının 4.980.000.000 lirası için 2.249.500.000 lira, fazlası.....	% 55 nispetinde vergilendirilir.

### **307. GELİR VERGİSİNDE VERGİ GÜVENLİĞİ ÖNLEMLERİ**

#### **3070. Asgari Zirai Kazanç Esası ve Asgari Zirai Vergi**

##### **30700. Asgari Zirai Kazanç Esası**

Asgari zirai kazanç esası zirai kazançlar için sözkonusudur. Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin beyan ettikleri hasılat , VUK uyarınca yapılan ekim ve sayım beyanları ( bu konuda idari bir inceleme yapılmışsa ayrıca bu inceleme sonuçları ) dikkate alınarak zirai kazanç ölçüleri esas tutulmak suretiyle hesaplanacak hasılat veya giderlere göre bir milyon liradan fazla bir farklılık gösterirse , bu farklılık mükellef tarafından haklı sebeplerle izah edilemediği takdirde , bu hasılat ve giderler yerine, vergi incelemesi sırasında zirai kazanç ölçülerine göre tespit edilen hasılat ve giderler ikmalen vergi tarhına esas alınır (G.V.K..Md.112) .

Asgari zirai kazanç esasının işleyişi , öncelikle bu esasa tabi olan çiftçilerin zamanında ve doğru olarak ekim sayım beyanında bulunmalarına bağlıdır. V.U.K'nun 243. maddesi küçük çiftçi muaflığının dışında kalan çiftçilerin her yıl kasım ayında , buldukları köy veya mahalle muhtarlıklarına ekim ve sayım beyanında bulunmalarını öngörmektedir. Bu beyanda ekilen arazinin genişliği , ekinin çeşidi , hayvancılıkta hayvan sayısı ve cinsi , meyvecilikte meyve verecek hale gelmiş ağaç sayısı ve bu arazinin genişliği hakkında bilgi verilir (PEHLIVAN-BAYRAKLI , 1995 , s.359).



**30701. Asgari Ziraî Vergi**

Çiftçilerin , ziraî ürünlerin satış bedeli üzerinden kesinti yoluyla ödemiş oldukları vergi asgari ziraî vergi addolunur ( G.V.K. Mük.Md.112) .

Çiftçilerden kesinti suretiyle alınmış olan vergi , yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden fazla olursa aradaki fark yükümlülere lade edilmez (G.V.K..Md.121 ) .

Buna göre , çiftçilerin ziraî ürünlerini vergi kesintisi yapmak zorunda olanlara satmaları halinde , ürünleri üzerinden yapılan vergi kesintisi , ödenmesi gereken verginin alt sınırını teşkil eder. Bunlar , beyanname üzerinden hesaplanan ziraî kazançlarına isabet eden vergi miktarı daha önce vergi kesintisi suretiyle ödedikleri vergi miktarından daha düşük olsa dahi aradaki farkın iadesini talep edemezler.

**3071. Hayat Standardı Esası****30710. Hayat Standardı Esasına Tabi Olan Mükellefler**

Gerçek usulde vergilendirilen ticari ve mesleki kazanç sahipleri ,G.V.K.'nun 35. maddesine göre,1.1.1990 - 31.12.1999 tarihleri arasında hayat standardı esasına tabidir.

**30711. Hayat Standardı Esasına Tabi Olmayan Mükellefler**

Kazançları gerçek usulde tespit edilen çiftçiler , noter vekilleri , geçici yetkilli noter yardımcıları ve ruhsatlı dava vekilleri , bu faaliyetleriyle ilgili olarak elde ettikleri kazançları dolayısıyla hayat standardı esasının kapsamı dışındadırlar . Bunların yanısıra , gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari ve mesleki kazanç sahipleri dışında kalan mükellefler de hayat standardı esasına tabi değildir.

**30712. Hayat Standardı Esasına Göre Ticari ve Mesleki Kazancın Tespiti**

Mükelleflerin , zarar beyanı da dahil olmak üzere ticari ve mesleki faaliyetlerinin her biri ile ilgili olarak beyan ettikleri kazançları , hayat standardı esasına göre bulunacak tutarlardan düşük olduğu takdirde , bu esasa göre

belirlenen tutar , vergi tarihine esas gelirin hesaplanmasında ilgili kazanç tutarı olarak dikkate alınır.

Hayat standardı esasına göre ticari ve mesleki kazanç , temel gösterge tutarına , hayat standardı ilave gösterge tablosunda belirtilen gösterge tutarlarından mükellefin durumuna uyanlar eklenmek suretiyle tespit edilir.

Gelir Vergisi Kanununun geçici 35. maddesine 4108 sayılı kanunla eklenen hükme dayanılarak , 1995 yılı ve izleyen yıllar için 11 ve daha yukarı yaşta bir taşıtla münhasıran nakliyecilik faaliyetinde bulunan mükellefler hakkında , hayat standardı temel gösterge tutarları indirimli olarak uygulanır. Ancak , ortaklık halinde faaliyette bulunan mükellefler bu indirimli temel gösterge uygulamasından yararlanamazlar.

Bir mükellefin aynı zamanda ticari ve mesleki kazancının bulunması halinde kazançlarının her biri için temel gösterge tutarları ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Ayrıca , aynı veya ayrı türden birden fazla işyerinde faaliyette bulunan mükelleflerin temel gösterge tutarlarına , birden sonraki her işyeri için temel gösterge tutarının % 50'si oranında ilave yapılır .

Ticari faaliyette bulunan adi ortaklıklar ile kolektif şirketlerde ortakların , komandit şirketlerde komandite ortakların , bu ortaklık veya şirkete ilişkin temel gösterge tutarları , ortaklardan birisi için temel gösterge tutarı , diğer ortaklar için temel gösterge tutarının % 50'si dikkate alınmak suretiyle hesaplanır.

Bu uygulamada , adi ortaklıklara , kolektif , adi ve eshamlı komandit şirketlere ait işyerlerinin her biri , ortaklar bakımından ayrı ayrı işyeri kabul edilir.

Ancak , münhasıran bir araçla nakliyecilikte bulunan ortaklıklarda temel gösterge tutarının hesabında , ortaklardan ortaklardan biri için temel gösterge tutarı tam olarak dikkate alınır ve diğer ortaklar için bu tutara bir ilave yapılmaz .

Aile reisi beyanlarında , kazançları toplanan aile reisi , eş ve çocukların her birinin her bir ticari ve mesleki kazançları için temel gösterge tutarları ayrı ayrı dikkate alınır. Hayat standardı ilave gösterge tutarları ise , aile reisi beyanları da dahil olmak üzere bir defa dikkate alınır.

Tedavi amacıyla yapılan yurt dışıseyahatler ile bir defaya mahsus olmak üzere yapılan haç seyahatleri , ilave gösterge olarak dikkate alınmaz.

### **30713. Hayat Standardı Göstergelerine Ait Tutarların İzahı**

Mükelleflerin , gerçek usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançlarını , hayat standardı esasına göre bulunan değerden daha düşük beyan etmeleri halinde bu düşüklüğü şu şekilde izah etmeleri mümkündür :

1- Mükellefin kendisine ve eşine ait emekli , maluliyet , dul ve yetim aylığı izah nedeni olarak kabul edilir.

2- Mükelleflerin kendilerine , eş ve çocuklarına ait yıllık beyannameye dahil edilmeyen ve üzerinden gelir vergisi ödenen vergiye tabi gelirler izah nedeni olarak kabul edilir.Bu gelirlerden bazıları nama yazılı mevduat hesapları , nama yazılı menkul kıymetlerden sağlanan faizler , ücretler , vergisi tevkif suretiyle kesilmiş gayrimenkul sermaye iratlarıdır. Ticari ve mesleki kazancın kıst dönemde elde edildiği durumlarda , izah nedeni olan bu gelirlerin yıllık tutarları esas alınır.

3- Mükelleflerin kendileri , eş ve çocuklarına ait gerçek usulde vergilendirilen ticari ve mesleki kazançlar dışında kalan ve yıllık beyannameye dahil edilen kazanç ve iratları da izah nedeni olarak kabul edilir.

Hayat standardı temel ve ilave gösterge tutarları , hiç bir zaman hamiline yazılı mevduat ve hamiline yazılı menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerle izah edilemez.

### **30714. İlk Defa İşe Başlayan veya İş Birakanlarda Hayat Standardı Esası**

İlk defa işe başlayan veya işi bırakan mükelleflerin hayat standardı esasına göre gelirlerinin tespitinde , faaliyette bulunulan süreler gözönünde tutulur. Bu nedenle , hayat standardı esasına göre tespit edilmesi gereken kıst döneme ilişkin kazancın 12'ye bölünmesi sonucu bulunacak miktarın , faaliyette bulunulan tam ay sayısı ile çarpılması sonucu tespit edilir. Ayrıca , ilk defa işe başlayan mükelleflerde , mükellefin durumuna uyan temel gösterge tutarlarının yarısı , temel gösterge tutarı olarak dikkate alınır.

**30715. Hayat Standardı Uygulamasında Zarar Mahsubu ve İndirimler**

Geçmiş 5 yıla ait zararların mahsubu , sigorta primleri ile yapılan bağış ve yardımların indirimi , mükelleflerin hayat standardı esasına göre tespit edilen ticari ve mesleki kazançtan daha yüksek ticari ve mesleki kazanç ile bunlar dışında kalan diğer gelirlerini beyan etmeleri halinde mümkündür. Zira , yapılacak zarar mahsubu ve indirimler , beyan edilen gelirin , hayat standardı esasına göre bulunan kazanç tutarını aşan kısmı ile sınırlandırılmıştır.



## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### 4. GENEL DEĞERLENDİRME SONUÇ VE ÖNERİLER

Türk Gelir Vergisinin konusu , gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarlarıdır.

Türk Gelir Vergisinde toplama esası vardır . Toplama esası , mükellefin ticari ,zirai ve mesleki kazançları , ücret gelirleri , menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile sair kazanç ve iratlar grubuna giren bütün gelirlerini , kanunda aksine bir hüküm olmadıkça bir beyannamede toplamasını ve vergilendirmenin bu toplam üzerinden yapılmasını ifade eder.

Gelir vergisi Kanununda , gelirin toplanması sadece mükellefin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin toplanması ile de sınırlandırılmamıştır. Kanun bunu daha geniş olarak kapsamakta, yani vergilendirilecek gelirin toplamını ,bazı istisnalar bryana , ailenin tüm gelirleri olarak düşünmektedir. Buna göre , mükellefin eş ve çocuklarına ait gelirler de varsa , bunlar da aile reisi sıfatıyla mükellefin vereceği beyannamede kendi gelirleriyle toplanır . Buna aile reisi beyanı yada ikinci toplama kuralı denir . Aile reisi beyanı , toplama esasına yardımcı bir kural durumundadır .

Yine , mükellefin aile reisi sıfatıyla vereceği beyannamede çeşitli gelir kaynaklarını oluşturan faaliyet alanlarından biri veya birkaçı zararlı sonuçlanmışsa bu zararların da kârla sonuçlanan diğer faaliyetlerin gelirlerinden indirilmesi mümkündür. Buna zararların mahsubu veya üçüncü toplama kuralı da denir.

Gelir Vergisinin asıl muhatabı, gerçek kişilerdir. Gelir, gerçek kişinin ekonomik gücüne göre kavranır. Aile reisi beyanı bakımından bu esastan sapma yapılmış, ailenin ekonomik gücü esas alınmıştır. Aile reisi beyanı bakımından muhatap, gerçek kişi değil, aile birliğidir. Kısaca gelir vergisinde, gerçek kişi ve aile birliği olmak üzere iki muhatap vardır.

Gelirlerin aile reisi beyanlarında toplanmasının esas gayesi , artan oranlı tarife nedeniyle daha yüksek oranda vergi hasılatı elde edebilmek ve gelirlerin muvazaalı şekilde aile fertleri arasında transferini engelleyerek artan oranlılıktan kaçınmayı önlemektir.

Bu uygulama , sosyal hukuk devleti , yasa önünde eşitlik , vergilendirmede yatay ve dikey adalet , mali güce göre vergilendirme gibi temel anayasai ve hukuki prensiplere dayandırılmaktadır.

Bilindiği gibi gelir vergisi sübjektif bir vergidir.Gelir vergisinin sübjektif bir vergi olması ve gerçek kişileri vergi ödeme güçlerine göre vergilendirmeyi amaçlaması nedeniyle toplama kuralı bu verginin en önemli kurallarından biri olmaktadır. Nitekim Türk Gelir Vergisi Kanunu da aynı esası benimsemiştir.

Gelir vergisinin sübjektif bir vergi olması , vergilendirme sırasında yükümlünün durumunu bir bütün olarak ele alan tekniklerin uygulanmasını gerektirir. Bu nedenle , gerçek ödeme gücünü kavramaya yönelik üniter gelir vergisi sisteminde toplama yapılması sistemin zorunlu bir sonucudur.

Türk Gelir Vergisi ile gerçek ödeme gücü vergilendirilmeye çalışıldığından ,bunu bir yıl içinde satınalma gücünde ortaya çıkan artışların bir bütünü , toplamı olarak düşünmek gerekir. Böylelikle global ya da üniter yapıda bir gelir vergisi ile mükellefin bir yıl içinde çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların toplamının vergilendirilmesi , gerçek ödeme gücüne göre vergilendirmeye yaklaşmak bakımından olumlu değerlendirilmelidir.

Gelir vergisi toplam gelir üzerinden hesaplanarak ödenir.Verginin toplam gelir üzerinden hesaplanması ise , tarifinin artan oranlı olması nedeniyle ödenecek verginin tutarına etki yapar. Ayrıca bu ilke ,istisna ve muafiyetlere , bildirimlere vb . de etki eder.

Türk vergi sisteminde toplama kuralı esastır . Toplama yapılmaması veya ihtiyari toplama yapılması bu kuralın birer istisnasıdır. Toplama kuralı tüm Dünya'da yaygın olarak uygulanan ve ülkemizde de prensip olarak kabul edilen üniter gelir vergisi sisteminin bir sonucudur. Buna göre, teorik olarak, kaynağı ne olursa olsun bütün gelirlerin toplanması ve vergilemenin, bu toplama, artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanmak suretiyle yapılmasını



ifade eder. Ancak, Üniter gelir vergisi sistemi tüm Dünya'da olduğu gibi Ülkemizde de saf şekliyle uygulanamamaktadır. Çeşitli Ülkelerde bu sistemden kısmen uzaklaşmış ve karma bir vergileme sistemi doğmuştur. Türk Gelir Vergisi Kanunu da karma sisteme yaklaşan bir takım düzenlemeler içermektedir. Toplamın vergilendirilmesinden saptığı ölçüde Türk Gelir Vergisi Kanunu, sedüler vergi niteliğine yaklaşmaktadır .

Ülkemizde toplama esasının uygulama alanını oldukça daraltan düzenlemeler vardır. Bunları şu şekilde özetlemek mümkündür :

Ülkemizde gelirler kaynaklarına göre ele alınarak çeşitli kaynaklardan elde edilen bütün kazanç ve iratları kapsayacak şekilde tanımlanmıştır. Ancak bu tanımlama geliri dar anlamda ele alan bir tanımlama olup , Türk gelir vergisinin mükellefiyet alanına sadece gerçek kişilerin gelirleri alınmış , kurum gelirleri bu alanın dışında tutularak ayrı bir gelir vergisi türü olan kurumlar vergisinin konusu olmuştur. Bir çok Ülkede, gelirler bakımından gerçek kişi-tüzel kişi ayrımı yapılmaksızın tüm gelirler gelir vergisinin konusunu teşkil etmektedir. Ülkemizde kurum kazançlarının gelir vergisinin konusu dışında tutulmuş olması toplama esasını önemli ölçüde zedelemektedir.

Yine Ülkemizde gelirlere tanınan çeşitli istisna , muafiyet ve indirimler , götürü usulde vergilendirme , bazı gelirlerin toplamaya dahil edilmemesi veya bazı gelirlerin toplanmasının ihtiyari olması Üniter gelir vergisi sisteminin alanını oldukça daraltmıştır.

Aile reisi beyanlarında birleştirilmeyecek aile gelirleri vardır . Bunlar eş ve çocukların ailenin ekonomik gücünün dışında bağış , miras vb. yollarla elde ettiği menkul ve gayrimenkül sermaye iratlarıdır .Bunların aile reisi beyanlarına dolayısıyla toplamaya girmez.

Yine vergisi stopaj suretiyle alınmış veya götürü usulde vergilendirilmiş bir kısım gelir unsurları için, belli şartlarda yıllık beyannamenin hiç verilmemesi veya başka gelir unsurları için verilecek beyannameye bunların dahil edilmemesi yönünde mükellefe seçim hakkı tanınmıştır. Böylece bu mükellefler , gelir vergisinin artan oranlı tarifesine göre vergilendirilmekten kurtarılmakta , sadece kendilerinden yapılan vergi kesintisi ile yetinilmektedir.



Gelirin toplanması esası genellikle tam ve dar mükellefiyette farklıdır. Dar mükellefiyette toplama yapılmayan haller tam mükellefiyete oranla daha çoktur. Dar mükellefler , tam mükelleflerin yararlandığı ihtiyari toplama hakkından çok sınırlı olarak yararlanırlar. Yani, toplama kuralının büyük ölçüde tam mükellefiyette yer alan bir ilkedden ibaret olduğunu söyleyebiliriz.

Toplama esaslı ilke olarak bütün kazanç ve iratların toplamı üzerinden vergileme yapılmasını ifade ettiğine göre, vergi kayıp ve kaçakları ve kayıtdışı ekonomi de toplam gelirden meydana gelen sızıntılardır.

Gelir Vergisi Kanununu 93. maddesine 3239 sayılı kanunla eklenen fıkra ile , çocuk kavramının alanının daraltıldığını ve bu konuda aile reisi beyanına önemli sınırlamaların getirildiğini görmekteyiz. Bu düzenlemeden sonra çocuk tabiri , mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan ( nafaka verilmek suretiyle bakılanlar dahil ) 18 yaşını doldurmamış evlatları ifade eder hale getirilmiştir.

Burada , Medeni Kanun'a paralel bir düzenleme yapılmıştır. Medeni Kanun'a göre 18 yaşını tamamlayanlar artık reşit sayılacaklarından velayet yada vesayetten kurtulurlar. Dolayısıyla, daha önce bunlar tarafından , kanuni mümessil sıfatıyla veli yada vasileri tarafından yapılan hukuki işlemler artık kendileri tarafından da yapılabilecektir. Gelir vergisi Kanunu bunları fiilen olmasa da hukuken aile birliğini dışına çıkarmıştır.

Vergilendirme işleminin ilgili olduğu takvim yılı içinde 18 yaşını doldurmuş olan çocukların gelirleri de yine aile reisi beyanına dahil edilmez. Yani geliri aile reisi tarafından beyan edilmeyecek olan çocukların 18 yaşını doldurmuş olma durumlarının, takvim yılı sonu itibarıyla değerlendirilmesi de aile reisi beyanının kapsamını daraltıcı bir düzenleme olmuştur.

Özellikle 3239 sayılı Kanundan sonra gelir vergisinin üniter karakteri önemli ölçüde zedelenmiştir . Dolayısıyla , ortaya çıkan bu yeni durumda, aile reisi beyanı esasının muhafazasına devam edilmesi izahsız kalmıştır.

Gelir Vergisi Kanununda yapılan bu değişikliklerden sonra Türkiye'de artık üniter sistemin kısmen var olduğunu kabul etmek gerekir.

Türk Gelir Vergisi'nin gerçekten üniter bir yapıya kavuşturulabilmesi ve gelirin vergi tekniğinin elverdiği en az sızıntı ile toplanabilmesi için alınması gerekli bir takım önlemler vardır. Bu önlemler şu şekilde özetlenebilir :

Gelir vergisinde gelirin toplanması kuralının en önemli istisnalarından biri götürü vergilemedir. Ülkemizde mevcut mükelleflerin yarısından fazlası götürü usulde vergilendirilmektedir. Kanunda götürü usulde vergilendirme çok sıkı şartlara bağlanmış olmasına rağmen uygulamada götürü usulde vergilendirmenin ülkemizde çok yaygın olduğunu görmekteyiz. Zaman içinde götürü usulde vergilendirme kaldırılarak ,bütün mükellef gruplarının gerçek usulde vergilendirilmesi sağlanmalıdır. Bu uygulama ayrıca ülkede belge düzeninin yaygınlaşmasına ve vergi ahlakının gelişmesine de yardımcı olacak ve kayıtdışı ekonominin alanını daraltacaktır.

Vergi kanunlarımızda sayısız istisna , muafiyet ve indirim vardır . Bunlardan bir kısmı vergide verimlilik ilkesi gereği olarak bir kısmı da ekonomik ve sosyal gerekçelerle konulmuştur . Bunlar da zaman içinde tasfiye edilmelidir . Özellikle zirai kazançlarda götürü gider emsalleri yöntemi ile gayrimenkül sermaye iratlarında yeralan götürü gider indirimi gibi belge kullanımını adeta caydıran yöntemlerin kaldırılması ve bu alanlarda gerçek usulde vergilendirmeye dayanan tekniklerin uygulanması ve bu gelirlerin de yıllık beyannameye girmesi gerekir .

İhtiyari toplamanın alanı daraltılmalı , sadece tek işverenden alınan ve tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş bulunan ücret gelirleri ihtiyari toplama kapsamında bırakılmalıdır .Tamamı kesinti suretiyle vergilendirilmiş olsa da kaynağı ve miktarı ne olursa olsun diğer kazanç ve iratların yıllık beyannameye dahil edilmesi sağlanmalıdır .

Mevcut sisteme göre , menkul sermaye iratlarının hemen hemen tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesinin dışında tutulmaktadır . Bu gelirler üzerinden yapılan tevkifat nihai vergi olmaktadır . Bunlardan borsaya kayıtlı olup işlem gören hisse senedi kar payları ile S.P.K. 'ya göre kurulan yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları belgeleri kar payları dışında kalan bütün menkul sermaye iratlarının yıllık beyannameye toplanılması sağlanmalıdır .

Türk vergi sisteminin üniter yapısı korunmalı ve güçlendirilmelidir . Vergilendirmede amaç , daha çok gelir vergisi beyannamesi almak olmalıdır. Beyanname bir külfet olarak değil bir hizmet olarak değerlendirilmelidir .

Modern bir vergilemenin temel şartlarından olan bilgisayarlı vergi denetimi teknikleri ve bunun bir parçası olan tek vergi numarası ve vergi kimliği veya cüzdanı gibi uygulamalar başlatılarak bütün üretim , tüketim , dağıtım gibi faaliyetlerin tek vergi numarası altında toplanması , dolayısıyla çeşitli gelir unsurlarının hızlı ve etkili şekilde tespiti sağlanmalıdır . Böylece vergi kayıp ve kaçakları, dolayısıyla kayıtdışı ekonomi minimum düzeye indirilmelidir.

Sonuç olarak , yukarıda öngörülen düzenlemelerin yapılması halinde , vergi sistemimiz tam anlamıyla üniter yapıya kavuşmasa da , mevcut sisteme göre üniter sisteme daha yakın bir karma sistem özelliği kazanacaktır .



## YARARLANILAN KAYNAKLAR

### a. Kitaplar

- AKSOY , Şerafettin : Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi , Filiz Kitabevi , İST.1991
- BULUTOĞLU , Kenan , : Kamu Ekonomisine Giriş , Filiz Kitabevi , İST.1981.
- \_\_\_\_\_ : Türk Vergi Sistemi , Cilt 1 . 6. basım , İST.1978
- ERGİNAY , Akif , : Kamu Maliyesi , 14. basım , ANKARA . 1992.
- \_\_\_\_\_ : Vergi Hukuku , 11. baskı , Turhan kitabevi , ANKARA , 1984.
- HEPER , Fethi , (Editör) : Türk Vergi Mevzuatı ,A.Ü.Açıköğretim Fak.Yayını ,1989.
- KANETİ , Selim , : Vergi Hukuku , 2.basım , İST. 1987.
- KIZILOT , Şükrü , : Gelir vergisi Kanunu ve Uygulaması ( Gelir ) 1994.
- KORKMAZ , Esfender , : Vergi Yapısı ve Gelişimi , İ.Ü. yayını , İST.1982.
- MUSGRAVE,Richard,A. : The Teory of Public Finance,NewYork , McGraw Hill Book Co.1959 ,
- NADAROĞLU , H , : Kamu Maliyesi Teorisi , İST.1983 .
- NEMLİ , Arif , : Kamu Maliyesine Giriş , Filiz Kitabevi , İST.1984 .
- NEUMARK , Fritz , : Vergi Politikası , çeviren : İctal (Fevzioğlu) KOREL , İST.1975
- ÖNCEL, Mualla,  
ÇAĞAN, Nami,  
KUMRULU, : Vergi Hukuku , ANKARA ,1993
- ÖNER , Erdoğan : Kamu Maliyesi , ANKARA , 1986
- ÖZBALCI , Yılmaz : Gelir Vergisi Yorum ve Açıklamaları , ANKARA , 1984.
- PEHLİVAN, Osman  
BAYRAKLI. H.Hüseyin : Vergi Hukuku , Ser Yayınları Nr.62 Trabzon,1995.
- ROSEN , Harvey , S. : Public Finance , Third edition , Irwin , Boston , MA .1992.
- SHULTZ, William J. : American Public Finance ,Eighth Edition.Prentice-Hall, Inc.  
HARRIS . C . Lowell. Englewood Cliffs , New Jersey.

ŞANVER , Salih : Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi , İST.1972

TURHAN ; Salih : Vergi Teorisi , İST.1982

### **b.Makaleler**

ARIKAN , Vural : "Vergi Sistemimiz Sistemsizliğe Dönüştü mü , Bunu Tartışmaya  
açıyorum ( 2 )" ,**Vergi Dünyası Dergisi**,Sayı:101, Ocak 1990.

BULUT , Mehmet : "Gelirin Yıllık Beyannamede Toplanması ve Toplama Yapılmayan  
Hallerde Eşlerin Durumu" ,**Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi** ,  
Sayı:123, Mart 1992.

FİLİZ , Mustafa : "Yeni Vergi Tasarısı ve Üniter Vergi Sistemi" , **Vergi  
Dünyası Dergisi** , Sayı:143, Temmuz 1993.

ÖRMECİ , Musa : "Gelir Vergisi Beyannamesi Vermek Zorunda Olanlar , İhti-  
yari Toplama ve Aile Reisi Beyanı" , **Vergi Dünyası  
Dergisi** , Sayı:91, Mart 1989.

SOYDAN , Billur Yaltı : "Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statü ,  
Aile Vergilendirmesi" , **Vergi Sorunları Dergisi** ,  
Sayı : 81 , Haziran 1995.

ŞANVER , Salih : "Vergi Ödevi , Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal  
Haklar" , ( **Uluslararası Seminer** ) , İstanbul,1982

**c. Kanun, Tebliğ, Yönetmelik, Tüzük ve Diğerleri**

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 1982.

Türk Kanunu Medenisi 1926.

G.V.K - Nr. 193 Tarih:01.01.1961

K.V.K - Nr. 5422 Tarih:03.06.1949

V.U.K -Nr. 213 Tarih:04.01.1961

Bağ-Kur Kanunu - Nr. 1479 Tarih:14.09.1971

74 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ,

84 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ,

92 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ,

99 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ,

110 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ,

151 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ,

37 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ,

Danıştay 4. dairesi 28.12.963 t., E.1961/79

Danıştay 4. dairesi 26.12.970 t., E.1970/6502

Danıştay 4. dairesi 14.1.1971 t., E.1970/8520 Tb.1971/162 .

Danıştay 4. dairesi 20.02.973 t., E.1972/2387, K.1973/423

Danıştay 4. Dairesi 1.4.1977 t., 1974/2365. K. 1977/802

1995 yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Klavuzu ,

1996 yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Klavuzu ,

Uygulamalı Gelir ve Kurumlar Vergisi , Vergi yayınları , Ankara , 1981 .

BİLANÇO , İki aylık mesleki yayın , TÜRMOB yayını , Eylül 1993 , sayı 3 ,

MÜKELLEF , Aylık Mesleki Yayın , Ağustos 1994 , sayı 7

BÜYÜK LAROUSSE Ansiklopedik Sözlük , Milliyet Yayınları , 1995 ,



## ÖZGEÇMİŞ

Gültekin, 1964 yılında Bulancak 'da doğdu . İlk öğrenimini Tepeköy ilkokulunda , orta öğrenimini Bulancak İmam-Hatip Lisesinde ve Yükseköğrenimini de İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümünde tamamladı.

1989 yılında Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Trabzon Tapu Sicil Müdürlüğünde göreve başladı. Bu görevine devam ederken 1990 yılında Ankara Etimesgut Zırhlı Birlikler Tümeni'nde kısa dönem askerlik hizmetini tamamladı. Askerlik sonrası yine aynı göreve döndü .

1990 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı'nda yüksek lisans öğrenimine başladı . 1994 yılında ise aynı Üniversiteye bağlı Rize Meslek Yüksekokulu'nda Öğretim Görevlisi olarak göreve başladı. Halen aynı görevini sürdürmektedir .

İngilizce ve Fransızca bilen Gültekin , evli ve iki çocuk babasıdır .