

151406

**4369 SAYILI KANUNLA GELİR
VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN
DEĞİŞİKLİKLERİN İNCELENMESİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

Mehmet Emin KALAYCI
Eskişehir, 2000

**4369 SAYILI KANUNLA GELİR VERGİSİ
KANUNUNDA YAPILAN
DEĞİŞİKLİKLERİN İNCELENMESİ**

Mehmet Emin KALAYCI

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
Maliye Anabilim Dalı
Danışman: Prof.Dr.Fethi HEPER**

**Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ocak-2000**

ABSTRACT

Taxes are the most important resources of revenue in financing state expenditures, since they are a tool in realization of economic and social objectives. Turkey has a tax potential suitable to meet state expenditures, but effective measures are not taken to increase tax revenues because of the wrong policies followed, and, especially in recent years, increasing state expenditures and financed mostly by debit.

However, the fact that tax revenue is the healthiest resources in overcoming financial shortcomings of a state is a general fact valid for every state independent of its stage of development and other criteria. What should be done is to take advantage of tax revenues in promoting savings, investments and export, and not to omit their resources-creating functions and take due measures to improve them.

Income tax has the greatest share in Turkey's tax revenues. Therefore, new arrangements had to be done in accordance with new developments in economic conditions. These arrangements have been realized by the Law No 4369, and in this study, this law is reviewed and its positive and negative aspects are discussed.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Mehmet Emin KALAYCI'nın "4369 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişikliklerin İncelenmesi" başlıklı tezi **5 Mayıs 2000** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **Maliye (Mali Hukuk)** Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Fethi HEPER

Üye : Doç.Dr.Recai DÖNMEZ

Üye : Doç.Dr.Kerem BANAR

Prof.Dr.Enver ÖZKALP

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖNSÖZ

İdeal bir vergi yapısı ülkenin sosyal ve ekonomik durumuna uygun, ekonomide istikrarsızlığa yol açmaksızın her türlü kamusal gereksinimleri karşılayan ve bunun için gerekli olan fonları sağlayan bir yapıda olmalıdır.

Gelir vergisi ise, götürü vergilendirme, hayat standardı esaslı, aile reisi beyannamesi, ihtiyari toplama vb. gibi hükümleri dolayısıyla ideal bir vergi olma özelliğini gittikçe kaybetmekteydi.

Türkiye Büyük Millet Meclisinde uzun görüşmeler sonucunda genel kurulda kabul edilip 29.07.1998 tarih ve 2347 Sayılı Resmi Gazete'nin mükerrer baskısında yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 Sayılı Yasa tüm bu hükümleri kaldırmış ve kanunun diğer maddelerinde de reform niteliğinde düzenlemeler yapmıştır. Kayıt düzenini oturtmaya vergi tabanını genişletmeye vergide adaleti ve basitliği sağlamaya yönelik olarak yapılan bu düzenlemeler tartışılarak gözden geçirilmiştir.

4369 Sayılı Kanunla Gelir Vergisinde yapılan değişikliklerin yeniden gözden geçirildiği bu çalışmada yoğun idari ve akademik görevleri arasında zaman ayırarak çalışmanın tamamlanmasına yaptığı katkılardan dolayı tez danışmanım Sayın Prof.Dr.Fethi HEPER'e teşekkürlerimi sunmayı bir borç biliyorum.

Mehmet Emin KALAYCI

İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	iv
ÖNSÖZ	v
ÖZGEÇMİŞ	vi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

4369 SAYILI KANUNLA GELİR VERGİSİNDE YAPILAN REFORMLAR İLE GELİR TANIMINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. VERGİ SİSTEMLERİNDE REFORM NEDENLERİ	4
1.1. Mükelleflerin Vergi Reformundan Bekledikleri	5
1.2. Vergi Reformunun Zaman Boyutu	5
1.3. Vergi Reformunun Siyasi Yönü	6
1.4. Vergi Reformunun Ekonomik Yönü	7
1.5. Vergi Sistemlerinde Reform Yapılmasının Gerekliği	7
2. 4369 SAYILI KANUNUN GELİR VERGİSİNDE YAPTIĞI DEĞİŞİKLİKLERİN VERGİ REFORMU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	8
2.1. Vergi Tabanının Genişletilmesi İlkesi İle İlgili Olarak Yapılan Reformlar	9
2.1.1. Gelirin Tanımında Yapılan Değişiklikler Yönünden Vergi Tabanının Genişletilmesi	9
2.2. Kayıt Dışılığın Kayda Alınması İle İlgili Olarak Yapılan Reformlar	10
2.2.1. Götürü Usulün Kaldırılması	10
2.2.2. Esnaf Muafiyetine Belge Düzeninin Getirilmesi	11
2.3. Vergi Adaletinin Sağlanması İle İlgili Olarak Yapılan Reformlar	12
2.3.1. Hayat Standardının Kaldırılması	12
2.3.2. Vergi Tarifesinde Değişiklik Yapılması	13
2.4. Vergide Basitliğin Gerçekleştirilmesi İle İlgili Olarak Yapılan Reformlar	14

3.	4369 SAYILI KANUNLA GELİRİN TANIMI VE BUNA BAĞLI OLARAK YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	15
3.1.	Geliri Tanımlayan Teoriler İle İlgili Açıklamalar	15
	3.1.1. Kaynak Teorisi	15
	3.1.2. Net Artış Teorisi	16
	3.1.3. Gelir Vergisi Kanununun Geliri Kabul Ediş Biçimi	17
3.2.	4369 Sayılı Kanun Değişikliği Öncesinde Gelirin Tanımı ve Kapsamı	17
3.3.	4369 Sayılı Kanun Değişikliğine Göre Gelirin Tanımı ve Kapsamı	19
	3.3.1. Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi	20
	3.3.1.1. Diğer Kazanç ve İratların Matrahı	22
	3.3.1.1.1. Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Kazanç ve İratların Matrahı	22
	3.3.1.1.2. Harcama veya Servette Bir Artış Olarak Ortaya Çıkan Diğer Kazanç ve İratların Matrahı	25
3.4.	4369 Sayılı Kanunla Gelirin Tanımına Bağlı Olarak Yapılan Önemli Değişiklikler	26
	3.4.1. İktisadi Kıymetlerin Varlığının Kanıtlanması	26
	3.4.2. Kayıt Dışındaki İktisadi Kıymetlerin Kayda Alınması	27
	3.4.3. Kayıtlarda Olduğu Halde Mevcut Olmayan Malların Düzeltilmesi İşlemleri	28
	3.4.4. Mevcut Olmadığı Halde Kayıtlı Malların Düzeltilmesi	28
3.5.	Yeni Gelir Tanımı ve Bağlı Değişikliklerinin Sakıncalarının Tespiti ve Alınan Önlemler	29
	3.5.1. Arızı Kazançlara İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemeler	30
	3.5.2. Değer Artışı Kazançlarına İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemeler	31
	3.5.3. Mali Milat ile İlgili Olarak Yapılan Son Düzenlemeler	31

İKİNCİ BÖLÜM

4369 SAYILI KANUNLA GELİRİN İLK ALTI UNSURUNDA YAPILAN ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER

1.	4369 SAYILI KANUNLA TİCARİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE YAPILAN ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER	33
1.1.	Götürü Usulün Sakıncaları	33
1.2.	Ticari Kazancın Basit Usulde Vergilendirilmesi	35
	1.2.1. Basit Usulde Mükellefiyetle İlgili Açıklamalar	36
	1.2.2. Basit Usulün Uygulanmasındaki Geçiş Dönemi Tedbirleri	37
	1.2.2.1. Stok Malların Beyanı	37

1.2.2.2.	Vergilendirme ve Belge Düzeninde Sağlanan Kolaylıklar	37
1.2.3.	Basit Usulde Belge Düzeniyle İlgili Yaptırımlar	38
1.3.	Esnafın Tanımı ve Muafiyet Kapsamının Sınırları	40
1.3.1.	4369 Sayılı Kanundan Önceki Esnaf Muafiyeti Hükümleri ve Sakıncaları	40
1.3.2.	4369 Sayılı Kanun Değişikliğiyle Getirilen Vergiden Muaf Esnaf ile İlgili Hükümler	41
1.3.2.1.	Esnaf Muafılığı Belgesinin Temini	41
1.3.2.2.	Mal Alışlarında Belge Alma Yükümlülüğü	41
1.3.2.3.	Satışların Belli Mal Gruplarıyla Sınırlandırılması	42
2.	4369 SAYILI KANUNLA ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE YAPILAN ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER	43
2.1.	Değişiklik Öncesi Zirai Kazançların Vergilendirilme Esasları	43
2.1.1.	Değişiklik Öncesi Zirai Kazançların Vergilendirilmesindeki Sakıncalar	44
2.2.	4369 Sayılı Kanunla Zirai Vergilemede Yapılan Değişiklikler	44
2.2.1.	Zirai Mahsullerin Tevkifat Yoluyla Vergilendirilmesi	45
2.2.1.1.	Zirai Mahsullerin Tevkifat Suretiyle Vergilendirilebilmesinin Koşulları	45
2.2.2.	Zirai Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi	46
2.2.2.1.	Zirai Kazancın Gerçek Usulde Tespitinde İndirilecek Giderler	47
2.2.3.	Zirai Kazancın Belge Düzenine Uyumunu Sağlayıcı Yaptırımlar	47
3.	4369 SAYILI KANUNLA ÜCRET GELİRLERİNDE YAPILAN ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER	48
3.1.	4369 Sayılı Kanun ile Ücret Gelirlerinde Yapılan Düzenlemeler	49
3.1.1.	4369 Sayılı Kanunun Ücretlilerin Vergilendirilmesine Sağladığı Faydalar	50
4.	SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	52
4.1.	Değişiklik Öncesi Serbest Meslek Erbabı	52
4.2.	Değişiklik Öncesi Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi	53
4.3.	4369 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle Serbest Meslek Erbabı	53

4.4.	4369 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi	54
4.5.	4369 Sayılı Kanunla İndirilecek Giderlerde Yapılan Değişiklikler	55
4.6.	Telif Kazançlarındaki İstisna	56
5.	GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI İSTİSNASINDA YAPILAN YENİ DÜZENLEMELER	59
5.1.	Gayrimenkul Sermaye İratları İstisnasında Yapılan Yeni Düzenlemeler	59
5.2.	Gayrimenkul Sermaye İratlarında İndirim Konusunda Yapılan Değişiklikler	62
5.3.	Emsal Kira Bedeli Uygulamasında Yapılan Değişiklikler	63
6.	4369 SAYILI KANUNLA MENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE YAPILAN ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER	64
6.1.	Menkul Sermaye İratlarının Enflasyondan Arındırılması Konusunda Yapılan Değişiklikler	64
6.2.	4369 Sayılı Kanuna Göre Menkul Kıymetlerin Enflasyondan Arındırılması	66
6.3.	4369 Sayılı Kanun Sonrası Menkul Kıymetlerin Vergiden Arındırılması	67
6.4.	4369 Sayılı Kanun Öncesi Kâr Paylarının Vergilendirilmesi	68
6.5.	4369 Sayılı Kanunla Kar Payların Vergilendirilmesi Konusunda Yapılan Düzenlemeler	69
6.6.	Kâr Paylarının Vergilendirilmesindeki Son Düzenlemeler	70

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

4369 SAYILI KANUNLA GELİRİN BEYANI VE DİĞER KONULARDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1.	BEYAN USULÜNÜN GENEL ESASLARI	71
1.1.	Değişiklik Öncesi Gelirin Toplanması ve Beyanı	71
1.2.	Yeni Düzenleme Sonrasında Gelirin Toplanması ve Beyanı	72
1.3.	İhtiyari Toplamanın Kaldırılma Nedenleri	73
1.4.	Aile Reisi Beyanının Sakıncaları ve Kaldırılma Nedenleri	73

2.	HAYAT STANDARDI ESASI	75
2.1.	Hayat Standardının Getiriliş ve Getirilişindeki Amaçlar	75
2.2.	Hayat Standardı Esası Uygulamalarının Sakıncaları	76
3.	GEÇİCİ VERGİ	77
3.1.	4369 Sayılı Kanun Öncesi Geçici Vergi Uygulamaları	77
3.2.	4369 Sayılı Kanunla Geçici Vergi Uygulamasında Yapılan Değişiklikler	77
3.3.	4444 Sayılı Kanunla 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Geçici Vergi Düzenlemelerindeki Değişiklikler	79
4.	YATIRIM İNDİRİMİ	81
4.1.	4369 Sayılı Kanunla Yatırım İndiriminde Yapılan Düzenlemeler	81
	SONUÇ	83
	KAYNAKÇA	87

GİRİŞ

Tarihin hiçbir döneminde vergi alınmadan toplumların ortak yaşamlarını sürdürmeleri mümkün olmamıştır. Ekonomik kalkınma çabalarında sürekliliğin ekonomik dengesizliklere yol açmadan sağlanmasının ön koşullarından birisi yatırımların sağlam kaynaklara dayandırılmasıdır. Bu yüzden devletin kamu hizmetlerini sağlayabilmesi için devamlı ve yeterli bir gelir elde etmesi gerekmektedir. Kamu gelirlerinin temelini ve önemli bir kısmını ise vergiler oluşturmaktadır. Bu nedenle devletin kanununun temel amaçlarından sapmadan milli gelirdeki artışlara uygun olarak vergi gelirlerini arttırması zorunludur. Gelişmiş ülke yöneticilerinin başarılarını kalkınmanın başlangıcında bu konuda cesur kararlar almalarına bağlamak olasıdır.

Vergi gelirleri arttırılırken aynı zamanda vergilemenin sosyal amaçlarının sağlanmasına da özen gösterilmelidir. Sosyal amacın gerçekleşmesi ise ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınabilmesi ile mümkündür.

Ekonomik faaliyetlerin çok büyük bir kısmını kayıt altına alan, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde artan oranlılık ilkesini uygulayan gelişmiş ülkeler, vergilendirmenin mali ve ekonomik amaçları yanında sosyal amacını da başarıyla gerçekleştirmişlerdir.

Türkiye’de kamu giderlerini karşılayabilecek bir vergi potansiyeline sahiptir. Ancak takip edilen yanlış politikalar nedeniyle vergi gelirlerini arttırmada etkin önlemler alınmadığı gibi vergilemenin sosyal amacında gerçekleştirilememiş vergi yükü özellikle ücretli kesimin üzerinde kalmıştır.

Türk vergi sisteminin bu durumundan herkes şikayetçidir. Şikayetçi olanların başındada verginin alacaklısı olan devlet gelmektedir. Çünkü devlet, vergiden beklenen kamu harcamalarını karşılayacak düzeyde geliri sağlayamamaktadır.

Diğer taraftan, mevcut vergi sisteminden verginin borçlusu olan ve vergisini dürüst olarak veren veya vermek zorunda kalan mükellefler de şikayetçidir. Çünkü, vergi vermesi gerektiği halde vermeyenlerin veya vermesi gerekenin çok altında vergi verenlerin giderek artması ve gözle görülür bir hale gelmesi karşısında, vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefler kendilerinin haksızlığa uğradığına inanmaya başlamışlardır.

Ticari kazanç elde edip, götürü usulde vergilendirme sayesinde gerçek gelirlerini gizleme imkanı bulanlar ile gerçek usulde vergilendirilse bile hayat standartından vergi ödeme imkanına sahip olan ticaret ve sanat erbabının sayısının gittikçe artması bu duruma en güzel örnektir. Buna esnaf muaflığından yararlandırılmak suretiyle vergilendirilme kapsamı dışında tutulan mükellefleride ekleyince, bu tür istisna ve muafiyetlerden yararlanamayan mükelleflerin tepkisi daha da artmaktadır.

Ücretli kesim ise gelir vergisinin büyük bir kısmını ödemesine rağmen kazancının sadece neti ile ilgilenmekte olup ödenen vergiyi düşünmemektedir. Çünkü vergisi işveren tarafından ödenmektedir. Bu durum ücretle çalışanlarda vergi bilincinin yeterince gelişmemesine neden olduğundan bu kesim vergi yükünün adil dağılımı konusunda büyük ölçüde tepkisiz kalmaktadır.

Türkiye’de vergi sorunları bu şekilde varlığını sürdürürken, vergi kanunlarının büyük bir bölümünde önemli değişiklikleri beraberinde getiren ve son yılların en köklü vergi reformu olduğu iddia edilen 4369 sayılı Kanun Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde uzun süren bir görüşme

maratonunun sonucunda 22.07.1998 tarihinde Genel Kurulda kabul edilip 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete'nin mükerrer baskısında yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Tüm vergi kanunlarında yer alan maddelerin yaklaşık yirmide birini değiştiren bu kanunun temel amaçlarını, vergi sistemimizde yer alan aksaklıkların giderilmesi, vergi tabanının genişletilmesi, tüm gelir türlerinin kavranması, vergi sisteminin içinde yaşanabilir bir hale getirilmesi, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınması, kazanılmamış gelirlerin vergilendirilmemesi ve vergi cezalarının caydırıcı ve basit hale getirilmesi olarak sıralayabiliriz. 4369 Sayılı Kanunla özellikle gelir vergisi kanununda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden bazıları (götürü usulün kaldırılıp basit usulde vergilendirmeye geçilmesi, aile reisi beyanının kaldırılması, hayat standardı esasının uygulanmasına son verilmesi, vergi tarifesinin değiştirilmesi gibi) son derece önemli ve köklü değişikliklerdir. Aynı kanunun bazı hükümlerinin ise, yeterli bir hazırlık devresi tamamlanmadan yürürlüğe konulması ve bu hükümlerin gerekçelerinin, mükelleflere yeterince anlatılamamış olması sebebiyle daha uygulanmalarına bile geçilmeden ertelenmeleri gerekmiştir. Bu hükümlerin ertelenmesinde, 1997 yılından başlayarak bütün dünya ekonomilerini etkileyen ekonomik krizin Türkiye ekonomisi üzerinde önemli ölçüde olumsuz etki yaratmış olmasının tesirlerinin de göz ardı edilmemesi gerekir.

Bu çalışmada 4369 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunumuza dahil edilen hükümler gözden geçirilerek tartışılmış ve bu hususlarda bir takım önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

4369 SAYILI KANUNLA GELİR VERGİSİNDE YAPILAN REFORMLAR İLE GELİR TANIMINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. VERGİ SİSTEMLERİNDE REFORM NEDENLERİ

Vergi sistemleri canlı bir organizmaya benzer ve dinamik bir yapıya sahiptir. Sürekli bir değişim ve gelişim içindedir.

Her ülkenin kendine özgü sosyal ve ekonomik siyasal yapıya sahip olması ülkeden ülkeye vergi sistemlerininide farklılaştırır.

Hiçbir vergi sisteminin ideal olmadığını da belirtmek gerekir. Ekonomik ve sosyal koşulların değişmesi sistemde revizyon ihtiyacını ortaya çıkarır.¹

Revizyonu kısaca, yeniden gözden geçirmek bir işin planlandığı biçimde gidip gitmediğini denetlemek ve eğer öngörülen planda bir sapma varsa bu durumda gerekli olan düzenlemeleri yapmak şeklinde tanımlamak mümkündür.²

Bir vergi sisteminde köklü nitelikteki düzeltme ve iyileştirme hareketleri ise vergi reformu olarak kabul edilmektedir.³

¹Fethi HEPER, *Kamu Maliyesi*, (A.Ö.F.Yayınları, Yayın No:519, Ünite 16), s.197.

²Halil SEYİDOĞLU, *Ekonomik Terimler, Ekonomik Sözlük*, (Ankara: Adalet Matbaası, 1992), s.717.

³Ayrıntılı bilgi için bkz. Nami ÇAĞAN, *Türkiye 1'nci Vergi Kongresi*, (İstanbul: Yüksek Ticaretçiler ve Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Mezunları Derneği Konferans Yayınları, No: 2, 14-15 Ocak 1992), s.18.

Kaldiki reform ile köklü bir revizyon arasındaki fark sanıldığı kadar belirgin değildir. (4369 Sayılı kanunla yapılan değişiklikler bir reform iddiasını ortaya koyduğundan biz tezimizde reform kelimesini kullanacağız).

1.1. Mükelleflerin Vergi Reformundan Bekledikleri

Vergi mükellefleri vergi reformundan çoğu zaman adalet kolaylık ve hafifletmeler beklerler. Yeni kuralların kendi haklarını teminat altına alacak şekilde vergi hukukunun demokratik ilkeler ışığında olgunlaşmasını isterler.⁴

Vergi değişiklikleri bu değişikliklerden istifade edeceklerini umanlar tarafından daima teşvik ve müdafa edilir, ve bu değişikliklerden zarar görenler tarafından daima muhalefet görür.⁵ Pek çok ülkede vergi sistemlerinde değişiklik yapılması için oluşturulan baskı mevcut vergi sisteminin adaletsiz olduğu şeklindeki inancın yaygınlaşmasından kaynaklanmaktadır.⁶

Gerçektende vergilerde eşitlik adalet sağlamayan sistemi değiştirmeyen değişikliklere reform diyebilmek güçtür.

1.2. Vergi Reformunun Zaman Boyutu

Acaba reformun kısa süre içinde bir hamlede gerçekleştirilebilmesi vergi reformu kavramının kapsamına dahil olan bir husus mudur? Kimi kısmi nitelikli reformlar açısından bu sorunun cevabı pozitif, kapsamlı ya da total nitelikli reformlar açısından ise negatiftir. Çünkü bir vergi

⁴Muzaffer EGESÖY, *Vergi Reformları*, (Ankara: Sevinç Matbaası, 1965), s.10.

⁵Roy C.BLAKEY, *Maliye Ders Notları*, (Ankara Üniversitesi, SBF Yayınları, Yayın No: 38-20, Ankara: 1953), s.83-84.

⁶Erdoğan ALKİN, "Vergilendirmenin Ekonomik İlkelerine Özen Gösterilmelidir", *Vergi Sorunları*, (Mayıs-Haziran 1994), ss.7-10.

reformunun gerçekleştirilebilmesi esnasında konunun güçlüğü ve siyasi organın yapısında meydana gelen değişiklik sonrası diğer kısımların başlangıçta planlanandan farklı bir biçimde değerlendirilmeleri ve böylece tüm eserlerin içsel uyumunu kaybetmesi tehlikesi doğar.

Fakat yinede uzun bir devre zarfında büyük başarılar elde edilmesini mümkün kılmak için kısa devrelerin ihtiyacını karşılamak icabedersede genede uzun devrenin kısa devreye nazaran çok daha önemli olduğu bilinmelidir.⁷

1.3. Vergi Reformunun Siyasi Yönü

Demokratik rejimlerde hiç bir zaman tam bir oy birliğine varılamadığı için kamu ekonomisi ile ilgili kararlar iktidar için yapılan grup mücadelelerinin ve siyasi akımların bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle uygulamada kamu ekonomisi ile ilgili kararlarda ekonomik amaçların üstünde ideolojik düşüncelerden esinlenerek ortaya çıkan önemli siyasi değişmelerinde etkisi olduğu inkâr edilemez.⁸ Teknik düzeydeki çalışmalar bütünüyle başarılı bir biçimde sonuçlandırılmış olsa dahi⁹ bir reformun gerçekleştirilebilmesi için yeterli değildir. Bunların yürürlüğe konabilmesi için siyasi süreç içerisinde öngörülen usullere uygun olarak bir dizi kararın alınması öngörülmektedir.

Bu nedenlerle vergi sisteminde yapılacak düzenlemelerin başarısı mutlaka siyasi bir uzlaşmayı gerektirmektedir.¹⁰

⁷BLAKEY, a.g.e., s.84.

⁸Aykut HEREKMAN, **Kamu Maliyesi**, (Cilt 2, Ankara: Sevinç Matbaası, 1988), s.42.

⁹Ayrıntılı bilgi için bkz. Kenan BULUTOĞLU, "Siyasal Süreçte Vergi Reformu İçin", **Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumlar**, (İstanbul, 1982), s.67.

¹⁰BULUTOĞLU, a.g.e., s.67.

1.4. Vergi Reformunun Ekonomik Yönü

Vergi reformlarını gerçekleştirirken yeni değişikliklerde, piyasa mekanizmasının işleyişini aksatıcı müdahalelerden kaçınmak bir başka deyişle tarafsızlık ilkelerine ters düşen arzulanmayan ekonomik etkilerin ortaya çıkmasına sebep olmamak gerekir.¹¹

1.5. Vergi Sistemlerinde Reform Yapılmasının Gerekliği

Veri bir ekonomik sisteme sahip belirli bir ülkede kabul edilen temel amaçların gelecekte bir dereceye kadar geçerliliklerini koruyabilecekleri varsayılabilir. Şu varki, özellikle verginin tarh ve tahsil tekniğine ilişkin olanaklar ile diğer fiili koşulların değişmeleri her zaman mümkündür. Böylece daha önce uygulanması güç olan yöntemler uygulanma şansı bulabilirler. Böyle bir gelişme ise bu ülke ile ilgili rasyonel vergi sisteminin yeniden gözden geçirilmesini zorunlu kılar. Bu nedenle, belirli bir ülke için süresiz geçerli olan bir rasyonel vergi sistemi düşünülemez.

Ekonomik hayatın değişken olması bu hayata müdahale araçlarından birisi olan vergi kanunlarının da değiştirilmesini zorunlu kılmaktadır.¹² Ancak sık sık vergi değişikliklerinin yapılması gerek idare açısından gereksede vergi mükellefleri açısından uyum sağlamada zorluklar içermektedir. Bu yüzden çıkarılacak kanunlar iyice tartışıldıktan sonra çıkarılmalı ve kısa zamanda çok fazla tadili gerekmemelidir. Ayrıca işletmelerin kârlılık durumlarını ve gelecekteki kâra geçecek olan yatırımlarının vergi karşısındaki durumlarını önceden bilmeleri gerekir. Sık değişen vergi kanunları bu duruma engel olurlar.

¹¹Salih TURHAN, *Vergi Teorisi ve Politikası*, (İstanbul: Ders Yayınları, 1987), s.386.

¹²Mustafa BOZBIYIK, "Vergi Kanunlarında Reorganizasyon Gereklidir", *Vergi Sorunları*, (1987/5), s.26.

2. 4369 SAYILI KANUNUN GELİR VERGİSİNDE YAPTIĞI DEĞİŞİKLİKLERİN VERGİ REFORMU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

4369 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler tüm bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu yüzden biz burada değişikliklerin neler olduğunu değil gelir vergisi sistemimizde yapmış olduğu reformları inceleyeceğiz.

Gelir vergisinde bu güne kadar birçok değişiklik yapılmıştır. Ancak genel bütçe gelirleri içindeki payının 1996'da % 30, 1997'de ise % 26 gibi büyük oranlara tekabül eden gelir vergisinde köklü değişiklikler yapılması için 1998 yılını beklemek gerekmiştir. 22.07.1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanunla gerçekleştirilen çeşitli vergi değişikliklerinin en geniş boyutlu ve anlamlı olanları gelir vergisine ilişkin olarak yapılmış ve vergi yükünün ağırlığı sınırlı sayıda mükellef üzerine yüklenmiş yapısından çıkarılıp toplumun daha geniş kesimlerini kapsar nitelikler kazandırılmak istenmiştir.¹³

Son vergi düzenlemelerinin dört ana ilkesi olmuştur.

- Vergi tabanının genişletilmesi,
- Kayıt dışı ekonominin kayda alınması,
- Vergi adaletinin sağlanması,
- Vergide basitliğin gerçekleştirilmesi.

Yapılan tüm değişikliklerde bu ilkelerin biri veya birkaçı gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.

¹³Özhan ULUATAM-Yaşar METHİBAY, *Vergi Hukuku*, (Değişik 3. Basım, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999), s.250-251.

2.1. Vergi Tabanının Genişletilmesi İlkesi İle İlgili Olarak Yapılan Reformlar

Vergi tabanının genişletilebilmesi için gelirin tanımı değiştirilmiş ve buna bağlı olarakta gelirin 7'nci unsurunda değişiklikler yapılmıştır.

2.1.1. Gelirin Tanımında Yapılan Değişiklikler Yönünden Vergi Tabanının Genişletilmesi

Yeniden düzenlenen 1'nci madde ile vergiye tabi gelirin kapsamı genişletilerek, tasarruf veya harcama konusu olan her türlü kazanç ve iradın safi tutarı gelir sayılmak suretiyle gelirin tabanı genişletilerek, tespiti kolaylaştırılmak istenmiştir. Böylece beyan dışında bırakılmış olan gelirin harcama veya tasarrufa dönüştüğü anda tespit edilerek, vergi yükünün yalnızca beyannameliler üzerinde kalması önlenmeye çalışılmıştır.

Harcama ve servet artışı olarak ortaya çıkan kıymetlerin değişiklik yapılmadan öncede var olup olmadığının belirlenmesi, bu tarihlerden önce var olan kıymetlerden karşılandığının tespiti halinde ise bunların harcama veya servet artışının meydana geldiği döneme ait gelirin tespitinde dikkate alınmaması zorunluluğu¹⁴ 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa kamuoyunda "Mali Milat" olarak bilinen geçici 47'nci maddenin eklenmesini gerekli kılmıştır.

Nitekim bahsedilen düzenlemelere ekonomik yapı ve toplum yapısı olumsuz tepki verdi.¹⁵ Bunun üzerine bu hükümler yeniden revize edilerek 11.08.1999 tarihli 4444 sayılı Yasa ile 1999-2002 yılları gelirlerine uygulanmak üzere bir erteleme düzenlemesi yapıldı.

¹⁴M.Ali ÖZYER, "Mali Milat", *Vergi Dünyası*, (Sayı 206, Ekim 1998), s.57.

¹⁵Yusuf AKAY, "4444 Sayılı Kanun ile Mali Milat ve Nereden Buldun Sisteminde Yapılan Değişiklikler" *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, (Sayı 137, Eylül 1999), s.21.

Görüldüğü gibi reform iddiasıyla yapılan bu düzenlemelerin zamanı iyi seçilememiştir. (G.V.K.'nın 1'nci ve geçici 47'nci maddeleri). Oysa reform zamanının seçilmesi önemlidir. Özellikle yeni kurallar parlamentodan geçirilmeden önce ekonomik ve toplumsal ortamın dikkatle izlenmesi¹⁶ gerekirdi. Toplumda yeni düzenlemeden etkilenecek olan baskı gruplarıyla değişiklik tasarıları tartışılmalıydı. Zaten bu düzenlemenin reform olarak nitelenebilmesi için sonuçlarının alınıp eskiyle kıyaslandıktan sonra değerlendirilmesi gerekir. Sonuçlarının alınması bir yana 2002 yılından sonra uygulamaya girecek olan bu düzenlemelerin uzun siyasi süreç içerisinde varlığını koruyup korumayacağı bile belli değildir. Sonuç olarak bu hükümlerle vergi tabanı genişletilemediğinden reform amacı gerçekleştirilememiştir.

2.2. Kayıt Dışılığın Kayda Alınması İle İlgili Olarak Yapılan Reformlar

Bu amaçla Götürü Usul kaldırılmış, küçük esnafa belge düzenine uymasını sağlayan yaptırımlar getirilmiştir.

2.2.1. Götürü Usulün Kaldırılması

Götürü usulde vergilendirilen mükellefler gerçek kazançları üzerinden vergiye tabi olmadıklarından, yasayla zorunlu tutulmalarına rağmen satın aldıkları mal ve hizmetler karşılığında belge almak için gerekli özeni göstermemekteydiler. Ayrıca belirli bir alış tutarını geçmeleri halinde gerçek usulde vergilendirileceklerinden özellikle belge alınmamakta veya alınan belgeleri saklamamakta idiler. Bu özelliklerinden dolayıdırki özellikle ticari kazancın götürü usulde tespit yöntemi kayıt dışı ekonomiyi besler hale gelmişti.¹⁷ 4369 Sayılı Kanunla götürü usulde vergilendirmenin kaldırılmasıyla bir reform yapılmış

¹⁶EGESÖY, a.g.e., s.10.

¹⁷M.İrfan AKŞEHİR, "Vergi Sistemimizde Yeni Düzenleme Basit Usul", Maliye ve Sigorta Yorumları, (Sayı, 288, Ocak, 1999), s.45.

olduğu düşünülebilir. Ancak basit usulde vergilemenin uygulama sonuçlarının elde edilmesinden sonra bu konuda bir reform yapıp yapılmadığı daha bir netlik kazanacaktır.

2.2.2. Esnaf Muafiyetine Belge Düzeninin Getirilmesi

4369 Sayılı yasadan önce küçük esnafın, vergiden muaf tutulmasının vergi sistemimizde yarattığı en önemli sorun kayıtsız ve belgesiz bir alan yaratmış olmasıdır.

Değişiklik öncesinde vergiden muaf esnafın hiç bir yetkili kuruma baş vurmadan faaliyetlerini sürdürmüş olmaları dolayısıyla bu kişilerin sayıları hakkında hiçbir bilgi olmadığı gibi gerçekten esnaf muafılığı şartlarını taşıyıp taşımadıklarında belli değildi.¹⁸

Götürü vergilendirme, istisna ve muafiyetler konusunda reform yapabilmek, yukarıda bahsetmiş olduğumuz reformun siyasi yönü nedeniyle oldukça zordur. Çünkü seçmenlerin geniş bir kısmının küstürülmesi söz konusudur.¹⁹

Görüldüğü gibi götürülüğün kaldırılması küçük esnafa belge düzenine uyum konusunda müeyyideler getirilmesi, 4369 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa konulabilmiştir. Bu sayede Gelir Vergisi sistemimizde belge düzeninin oturtulması kayıt dışı ekonominin kayda alınması için önemli düzenlemeler yapmıştır.

Uygulamaların başarısı iş yerlerinde yapılacak olan çok yoğun denetimlere bağlı olacaktır.²⁰

¹⁸Ali ÇELİKKAYA, *Türk Gelir Vergisinin Ticari Kazanca İlişkin Hükümlerinin Yeniden Gözden Geçirilmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998), s.89.

¹⁹BLAKEY, a.g.e., s.78.

²⁰Hasan DOĞAN, "4369 Sayılı Kanunla Getirilen Basit Usulde Vergileme Yöntemi", *Mükellefin Dergisi*, (Sayı 76, Nisan, 1999), s.50.

Elde edilecek yararın, katlanılacak bunca zahmet ve fedakârlığa değip değmeyeceğini uygulamalarla zaman gösterecektir.

Vergi sistemimizde reform olduğunu düşündüğümüz bu düzenlemelerin reform olup olmadığı sonuçların test edilmesinden sonra anlaşılacaktır.

2.3. Vergi Adaletinin Sağlanması İle İlgili Olarak Yapılan Reformlar

Vergi adaletinin sağlanması için atılan önemli adımları, hayat standardı esasının kaldırılması ve vergi oranlarının düşürülmesi konusunda ciddi olarak görmekteyiz.

2.3.1. Hayat Standardının Kaldırılması

Hayat standardına göre ticari kazanç sahibi ya da serbest meslek erbabı bir vergilendirme döneminde zarar ettikleri ya da tespit edilen gösterdegeden daha az kâr ettikleri halde, bu zarar ya da düşük kârları kabul görmemekte idi. Oysa G.V.K.'nun birinci ikinci maddeleri gelirin gerçek ve net tutarlar üzerinden alınacağını açıkça hüküm altına almıştır. Bu durumda bu madde kanunun birinci maddesiyle hüküm altına alınan net gelir ilkesiyle de çelişmekte idi.²¹ Ticari yaşantıda mutlaka kâr edileceğini düşünmek yanlış bir uygulama idi. Ayrıca beyan dışı olan başka gelirlerini hayat standardının izahında kullananlar (örneğin emekli geliri olan ticarethane sahibi) bu gelirlerini hayat standardı için belirlenen matrahtan düşebiliyorlardı. Bu durum piyasalarda haksız rekabete neden olabilecek sonuçlar doğurmakta idi. Hayat standardının kaldırılması gerçekten bir reform olarak nitelendirilebilir. Ancak bu kararlılığın başarısı belge düzeninin sağlanabilmesiyle mümkün olabilir. Henüz

²¹ÇELİKKAYA, a.g.e., s.89.

uygulama safhasına geçilmediğinden vergi gelirlerinde bir azalmaya sebep olup olmadığının sınılanması imkanı şimdilik bulunmamaktadır.

2.3.2. Vergi Tarifesinde Değişiklik Yapılması

Vergi tahsilatında etkinliğin ve vergi adaletinin sağlanabilmesi için öncelikle verginin ödenebilir kılınması, başka bir deyişle vergi kaçakçılığını adeta teşvik eden yüksek vergi oranlarının makul seviyelere çekilmesi gerekmektedir.²²

Vergi tarifesindeki % 100'lük bir artış vergi gelirlerinde aynı oranda değil daha az bir oranda artışı mümkün kıldığı gibi hatta bazı durumlarda vergi varidatının mutlak olarak bile azalmasına yol açabilir. Bir başka deyişle kamu gelirleri sadece azalan ödeme gücü sonucunda değil aynı zamanda yükselen, artan oranlılık ile birlikte büyüyen vergi taleplerinden dolayı azalır.²³

Bu sebeplerle yapılan düzenlemede en düşük oranın % 25'ten % 15'e en yüksek oranın % 55'ten % 40'a düşürülmesi²⁴ çok yerinde bir hüküm olarak 4369 Sayılı Kanunun 23'ncü maddesiyle G.V.K.'nun 103'ncü maddesinde değişiklik yapmıştır. Böylece vergi oranlarındaki indirim mükelleflere gelirlerini gerçek tutarlarıyla beyan etme imkanı sağlamıştır.

Düzenleme ile yapılmak istenen, gelir elde eden herkesten ödeme gücüne göre vergi alınmasını sağlamaktır.

²²İstanbul Sanayi Odası (İSO), **Vergi Potansiyelimiz Kayıplarımız ve Görüşlerimiz**, (Yayın No: 1973/3, İstanbul: Cum Ofset Matbaacılık San.A.Ş., Nisan, 1997), s.iv.

²³TURHAN, a.g.e., s.389.

²⁴4444 Sayılı Kanunla ücret gelirleri dışındaki gerçek gelirler için bu oranların 1999-2002 yılları itibarıyla % 5 arttırılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Murat ÇAK, "Vergi Reformu Çerçevesinde 4369 ve 4444 Sayılı Yasaların Değerlendirilmesi" **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, (Sayı: 140, Aralık, 1999) s.79.

2.4. Vergide Basitliğin Gerçekleştirilmesi İle İlgili Olarak Yapılan Reformlar

Vergi kanunlarının karışık ve anlaşılması zor bir hale getiren hükümlerin çoğu, vergiden kaçınmayı önlemek, vergileri daha adil hale koymak ve fazla varidat getirmelerini sağlamak amacıyla kanunlara ilave edilmiştir. Herkese aynı miktarda külfet yükleyen bir baş vergisi çok basittir ve anlaşılması fevkalade kolaydır fakat, fazla miktarda varidat temini maksadıyla kullanılması halinde bir hayli adaletsizlik doğurabilir.²⁵

Verginin herşeyden önce tatbikinin mümkün olması gerekir. Hakikatte bir vergiyi kabili tatbik bir hale koymada belkide en önemli faktör bu verginin adil olmasıdır. Adil olmayan bir vergiden daha fazla kaçınılacak ve içtinap edilecektir. Bu durum ise daha fazla adli davalar doğuracak ve bu yüzden tahsilleri gecikecek, hasılatları da az olacaktır.²⁶ Aynı zamanda davaların çokluğu vergi idaresinin iş yükünü çok arttıracaktır.

Fakat yinede mükelleflerin ve Vergi idaresinin açısından verginin mümkün olduğunca basitleştirilmeside gerekmektedir. 4369 Sayılı Kanunla gelirin toplanması konusunda yapılan değişiklikler mükellef açısından oldukça basitleştirilmiştir. Eski haliyle bir beyannameyi doldurmak gerçekten uzmanlık isterken yeni düzenlemeyle bu basite indirgenmiştir. Ancak bu pek o kadar reform sayılabilecek bir değişiklik olmamakla birlikte verginin toplanarak tek bir beyannamede aile reisi adına tarh edilmesinin uygulamadan kaldırılması basitlik açısından olmasada vergi adaleti açısından reform olarak nitelendirilebilir.

²⁵BLAKEY, a.g.e., s.82.

²⁶BLAKEY, a.g.e., s.80.

3. 4369 SAYILI KANUNLA GELİRİN TANIMI VE BUNA BAĞLI OLARAK YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Vergilemede adaleti sağlamak açısından herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması bütün dünyada benimsenen bir ilkedir. Ödeme gücünün en iyi göstergesinin de gelir olduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla vergilendirmeye esas alınacak gelir kritik öneme sahip olup, bu konu gerek vergi teorisinde gerekse uygulamada tartışmalara yol açmaktadır.²⁷

3.1. Geliri Tanımlayan Teoriler İle İlgili Açıklamalar

Geliri tanımlayan teoriler doğrudan doğruya tezimizle ilgili bir konu değildir. Ne varki, bu teorilerin hiç değilse kısaca da açıklanması Gelir Vergisi Kanununun (G.V.K.) geliri kavrama biçiminin ortaya çıkmasında bize çok fazla yardımcı olacaktır. Bu yüzden kısaca açıklanmasının²⁸ tezimizin tartışılması esnasında faydaları olacaktır.

3.1.1. Kaynak Teorisi

Kaynak teorisine göre gelir; kişilerin, sahip oldukları üretim faktörlerini üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri değerler akımı olarak tanımlanmaktadır. Üretim faktörleri toprak, işgücü, sermaye ve müteşebbis olduğuna göre bu faktörlerin üretime girmesinden elde edilen kira, ücret, rant ve kârın biri veya birkaçı geliri oluşturmaktadır.²⁹ Bu teoriye göre, gelir sayılabilmek için iki önemli unsurun biri arada bir arada bulunması gerekmektedir. Bunlar, belirli bir

²⁷Gelirler Genel Müdürlüğü, *Bir Reformun Anatomisi*, (Ankara: 1998), s. 15.

²⁸Kamil MUTLUER, *Türk Vergi Sistemi*, (Eskişehir A.Ö.F., Yayın No:511, 1998), s. 2.

²⁹Kenan BULUTOĞLU, *Kamu Ekonomisine Giriş*, (İst.: Sermet Matbaası, 1977), s. 444.

kaynağa (üretim faktörüne) bağlılık ve devamlılık unsurlarıdır. Dolayısıyla hangi kaynaktan elde edilirse edilsin, arızı olarak elde edilen gelirler ile üretim faktörlerinin kullanımı sonucunda oluşmayan transfer niteliğindeki değer akımları (miras, piyango ikramiyeleri, hibe, yardım, nafaka, kumar ve bahisler v.b.) gelir olarak nitelendirilmemektedir.³⁰

3.1.2. Net Artış Teorisi

Geliri daha geniş tanımlayan bu teoriye göre, “kaynak” ve “devamlılık” ölçütlerinin kullanılmasına ihtiyaç yoktur. Ekonomik faktörlerin herhangi bir etkisi olmaksızın miras, bağış ve bu gibi yollardan elde edilen değerler ile sürekli olarak elde edilmeyen ücret, irat ve varlıklarda kendiliğinden meydana gelen değer artışları gelir sayılmaktadır.³¹

Net artış teorisine göre gelir bir kimsenin belirli bir dönemdeki toplam tüketimi ile varlıklarının değerinde meydana gelen net artış veya azalışlarının toplamıdır. Bu tanıma göre gelir kaynak teorisinin ötesinde hem akım olarak geliri hemde kişilerin varlık ve servetlerindeki (stokları) artışları kapsamaktadır. Bu anlamda gelir, gelirin ancak tüketim veya tasarrufa veya her ikisine birden konu olabileceği gerçeğinden hareketle kavranmaktadır.³²

Kaynak teorisi ve net artış teorisine göre yapılan vergiye tabi gelir tanımı arasında yapılan iki temel fark göze çarpmaktadır. Bunlardan birincisi; ivazsız intikallerin ve faktör sunumu olmayan kazançların

³⁰Tezcan ATAY, Murat OLGUN, “Yeni Vergi Yasası ile; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun da Gelirin Tanımı ve Buna Bağlı Olarak Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Sorunları*, (S: 132), ss. 73.

³¹MUTLUER, a.g.e., s. 3.

³²ATAY-OLGUN, a.g.m.

vergilendirilmesi, diğeri de sermaye değer artışlarının vergilendirilmesidir.³³

3.1.3. Gelir Vergisi Kanununun Geliri Kabul Ediş Biçimi

1.1.1999 yılı öncesine kadar (4369 sayılı Kanunun kabulünden önce) kaynak teorisine yakındı. G.V.K.'nun 2. maddesinin 7. bendinde yer alan Sair kazanç ve iratlar unsuru arızı olarak elde edilen kazanç ve iratları bünyesinde barındırdığından, bu anlamda kaynak teorisinden uzaklaşmakta net artış teorisine yaklaşmakta idi. 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile gelirin tespitinde 'kaynak teorisinden', "net artış teorisine" geçilmiş ve kaynağı ne olursa olsun bütün gelirler 01.01.1999 tarihinden itibaren gelir vergisinin kapsamına alınmıştır. 14.08.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444 sayılı Kanuna eklenen geçici 56. maddeyle bu anlayış 2002 yılına kadar ertelenmek kaydıyla eski anlayışa dönmüştür.

3.2. 4369 Sayılı Kanun Değişikliği Öncesinde Gelirin Tanımı ve Kapsamı

Değişiklik yapılmadan önce 193 sayılı G.V.K.'nun 1. maddesi şöyle idi;

Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.

193 sayılı G.V.K'nun 2. maddesinde sayılan 7 gelir unsurunun altısı devamlılık arzeden, sermaye ve emek kaynağına bağlı olarak doğan kazanç ve iratlar olup; 7. unsur ise devamlılık özelliği taşımadan arızı olarak doğan ve kanunun 80. maddesinde yer alan "Sair Kazanç ve

³³Recep BIYIK, "4369 ve 4444 Sayılı Kanunlar çerçevesinde Gelir Tanımı, Harcama ve Tasarruftan Hareketle Gelirin Tespiti ve Mali Milat Uygulaması", *Vergi Dünyası*, (S. 217, Eylül 1999), ss. 24.

İratlar” olarak düzenlenmişti.³⁴ Değiştirilmeden önce **“Sair Kazanç ve İratlar”** bölüm başlığı altında düzenlenen 80. maddede gelire giren sair kazanç ve iratlar G.V.K.’nun 2. maddesinin ilk 6 bendi dışında kalan:

i. Değer artışı kazançları

ii. Arızı kazançlar.

olarak belirtilmişti. Arızı kazançlar G.V.K.’nun 82. maddesinde ayrıca tadadi olarak belirtilmişti.³⁵ 4369 sayılı kanunla değişmeden önceki hükümlere göre, belirli bir kaynağa atfedilmeyen ve devamlılık özelliği taşımayan gelir unsurlarının vergiye tabi olduğuna ilişkin özel bir hükmün kanunda yer alması gerekmektedir.³⁶ Dolayısıyla G.V.K.’nun 2. maddesinin 1-6 bentlerine girmeyen bir gelir unsuru mükerrer 80. ve 82. maddelerde yer almıyorsa vergilendirilmemektedir.³⁷

Başka bir ifadeyle ilk 6 gruba girmeyen bir gelir unsurunun vergilendirilebilmesi ancak söz konusu unsurun sair kazanç ve iratları düzenleyen madde içinde belirtilmiş olmasına bağlıdır.³⁸

Bu durumun geniş anlamda gelir kuramına dahil olan bir kısım gelir unsurunun vergilendirilmemesi sonucu doğurduğu iddia edilerek gelirin yalnızca el değiştirmesinden ibaret olan transfer niteliğindeki

³⁴Cevdet Okan BAHAR, “4369 Sayılı Kanuna Göre Gelirin Tanımı”, *Vergi Dünyası*, (S. 209, Ocak 99), ss. 85.

³⁵Fercan AYKUTLU, “4369 Sayılı Kanuna Göre Gelirin Tanımı”, *Vergi Dünyası*, (S. 204, Ağustos 96), ss. 52.

³⁶S. Ahmet BAŞ, “Yeni Hükümlere Göre Vergiden Muaf Esnaf ve Küçük Çiftçinin Nereden Buldun Sorusu Karşısındaki Durumu”, *Maliye Postası Dergisi*, (1 Kasım 1998) ss. 54.

³⁷Cenk Murat ARSLAN, “4444 Sayılı Kanun Hükümleri Çerçevesinde 1999-2002 Tarihleri Arasında Uygulanacak Arızı Kazançlara İlişkin Düzenlemeler”, *Maliye Postası Dergisi*, (1 Kasım 1998) ss. 54.

³⁸BAŞ, a.g.m., s.54.

intikallerinde (miras, bağış, kumar, bahşiş, piyango ikramiyeleri vb.) vergiye tabi gelir kuramına girmediği eleştiri konusu yapılmaktaydı.

3.3. 4369 Sayılı Kanun Değişikliğine Göre Gelirin Tanımı ve Kapsamı

Yeni düzenlemeyle gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Uygulamada elde edilen gelirin vergiye tabi olup olmadığı G.V.K.'nun 2. maddesinde yer alan kazanç ve irat unsurlarına göre belirlendiğinden, 2. maddede sayılan kazanç ve irat unsurlarına girmeyen gelir unsurlarının vergiye tabi tutulamamasından hareketle, gelirin tanımının yanında gelire giren kazanç ve iratları gösteren 2. maddenin 7. bendide değiştirilmiştir. Eski haliyle sair kazanç ve iratlar olarak adlandırılan gelir unsuru kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar olarak yeniden düzenlenmiştir.³⁹ 4369 sayılı kanun ile değiştirilen 1. maddenin 2. fıkrası ile 2. maddenin 7 numaralı bendi birlikte değerlendirildiğinde gelirin bundan böyle en geniş anlamıyla anlaşılması gerektiği ve her türlü kazanç ve iradın vergisel olarak kavranmasının imkan dahiline girdiği hususu açıktır.⁴⁰

Bu düzenlemeden önce de vergi idaresi 4008 sayılı kanunla V.U.K.'nun 30. maddesine eklenen bir bent hükmü ile (7 numaralı bent) maliye müfettişleri hesap uzmanları, gelirler genel kontrolörleri vasıtasıyla yaptıracağı vergi incelemelerinde mükelleflerin harcama ve tasarruflarından yola çıkarak gelirlerinin tam olarak vergilendirilip vergilendirilmediğini denetleme imkanına kavuşmuştu ancak bu

³⁹M. Emin AKYOL, "4369 Sayılı Kanundan Sonra Gelir Kavramı", *Maliye Postası Dergisi*, (1 Kasım 1998), ss. 34.

⁴⁰AYKUTLU, a.g.m., s.52.

hüküm, bir takım fiziki imkansızlıklar sebebiyle gereği gibi kullanılmadı.⁴¹

4369 sayılı kanundan önce (gelir vergisi kanununda sayılmamış gelirlerin vergilendirilmesi mümkün değilken yeni düzenleme ile sadece gelir vergisi kanunuyla vergiden istisna edilen gelirler vergilendirilmeyecektir. Böylece istisnalar dışında kalan her türlü gelir vergiye tabi hale gelmiştir.⁴²

Özetle 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonrasında, gelirin yeni tanımı ile, kişilerin bir takvim yılı içindeki harcamaları ve tasarrufları, G.V.K.'nunda sayılan ilk 6 gelir unsuru ile ilişkilendirilemiyorsa, kanunla istisna edilmemişse ve belli bir tutarı aşıyorsa, kaynağına ve konusuna bakılmaksızın gelir vergisinin kapsamına alınmıştır.

3.3.1. Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi

G.V.K.'nun 80-81 ve 82. maddelerinde yapılan değişikliklerle "Diğer Kazanç ve İratlar" olarak nitelendirilen yeni düzenlemeyle ilgili hükümler konulmuş değer artışı kazançlarını ve safi değer artışını belirleyen mükerrer 80 ve 81. maddeler 01.01.1999'dan itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.⁴³

Diğer kazanç ve iratlar grubu için belirtilmesi gereken bir husus da ilk 6 gelir çeşidinin, bu gelir çeşidine göre öncelikli olduğudur. Nitekim G.V.K.'nun 80. maddesinde 2. maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen kazanç ve iratların diğer kazanç ve iratlar grubu içinde vergilendirileceğini hükme bağlamıştır. Herhangi bir

⁴¹Mehmet KORKUSUZ, "Vergi Reform Yasası ile Getirilen Yeni Gelir Tanımının Uygulanması ile ilgili Bir Kavram Kargaşası ve Bu Uygulamanın Ertelenmesinin Sonuçları", *Vergi Sorunları*, (S. 132), ss. 41.

⁴²AKYOL, a.g.m., s.35

⁴³BAHAR, a.g.m., s.85.

kazanç ya da irat ilk 6 gelir çeşidinden birinin özelliğini taşıyorsa o gelirle ilgili hükümlere göre vergilendirilir; diğer kazanç ve iratlarla ilgili hükümlerle (G.V.K. m. 80-82) ilişkilendirilmezler.⁴⁴

G.V.K.'nunda yapılan bu düzenleme ile, diğer kazanç ve iratların katagorisinde yer alan gelirlerin neler olduğu üzerinde durulmamış, ancak bu kategorinin kapsamı dışı olan, ilk 6 bentte işaretlenmiş gelirler belirtilmiştir. Dolayısıyla diğer kazanç ve iratlar önceki 6 bentte işaretlenmemiş, gelir sayılabilecek tüm unsurları, en azından ilke olarak, kapsamak gereken bir torba kategori haline dönüştürülmek istenmiştir.⁴⁵

Diğer kazanç ve iratların neler olduğu üzerinde durulmamasına rağmen 80. maddede “diğer kazanç ve iratlar” içinde vergilendirilmesini istediği iki kazanç türünü özel olarak zikrederek tanımlamaktadır. Buna göre vergiden muaf esnafın bu faaliyetinden elde ettiği gelirin, alış ve gider belgelerinde yer alan tutarın iki katını gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri gelirin, aldıkları müstahsil makbuzlarındaki satış tutarları toplamını aşan kısmı diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilecektir.⁴⁶

Dikkat edilirse vergiden muaf esnaf ile kazançları gerçek usulde tespit edilmeyen çiftçiler için temel kriter, temin edecekleri belgelerdir. Bu hüküm ile belge düzeninin henüz yerleşmediği bu iki sınıfa belge temin etmeyi yani işletmelerinde belge almayı, kendi çıkarları açısından teşvik ederek, zorunlu kılmaktadır.⁴⁷

⁴⁴Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, (Üçüncü Basım, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, 1999), s. 318.

⁴⁵Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY, *Vergi Hukuku*, (Değişik Üçüncü Basım, Ankara: imaj Yayıncılık, 1999), s. 250-251.

⁴⁶ULUATAM, METHİBAY, *a.g.e.*, s.251.

⁴⁷BAŞ, *a.g.m.*, s.56

Ancak 80. madde hükmüne göre vergilendirme yapabilmek için bir takvim yılı içinde elde edilen diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki gelirin 103. maddede yazılı tarifinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşması şarttır.⁴⁸

Bu madde kapsamındaki kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit edilememesi halinde, harcamanın yapıldığı veya tasarrufların varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri sayılacaktır.⁴⁹

3.3.1.1. Diğer Kazanç ve İratların Matrahı

Yeni düzenlemeye göre, vergilendirilecek diğer kazanç ve iratların tutarı belirlenirken mal ve hakların elden çıkarılmasından elde edilen kazaçlar ile harcama veya servette bir artış olarak ortaya çıkan diğer kazanç ve iratların matrahının belirlenmesi ayrı esas ve usullere bağlanmıştır.⁵⁰

3.3.1.1.1. Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Kazanç ve İratların Matrahı

Öncelikle bu maddeye göre elden çıkarma kavramının, açıklığa kavuşturulmasında fayda vardır. 82. maddede elden çıkarmanın tanımı zaten verilmiştir. Buna göre elden çıkarma deyimi, mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması ve mal ve haklar üzerinde tasarruf edebilme hakkının herhangi bir şekilde devredilmesini ifade etmektedir.⁵¹ Mal ve hakların elden çıkartılmasında diğer kazanç ve irat tutarının tespiti esas olarak, 4369 sayılı kanunla değişmeden önceki değer artış kazançlarının tespit şekli ile benzerdir. Değer artış kazançlarında

⁴⁸AKYOL, a.g.m., s.35

⁴⁹AYKUTLU, a.g.m., s.53

⁵⁰ATAY, OLGUN, a.g.m., s.85.

⁵¹AKYOL, a.g.m.,s.34

olduğu gibi diğer kaza ve iratlarda da mal ve hakların elden çıkarılmasında vergiye tabi kazancın safi tutarı; elde edilen hasılatla elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedeli dikkate alınarak hesaplanmaktadır.⁵²

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli; V.U.K. hükümlerine göre takdir komisyonlarınca takdir edilir. Faliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamamen elden çıkarılmasında, elden çıkarılan iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli olarak kazancı bilanço veya işletme esasına göre tespit edilen işletmelerde son bilanço veya envanter kayıtlarında gösterilen değeri esas alınır.⁵³

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında da iktisap bedelinin tevsik edilmemesi halinde maliyet bedeli olarak iktisap tarihindeki rayiç bedelin esas alınacağı hükme bağlamıştır. Değişlikten önce söz konusu iktisap bedeli olarak itibari değerin esas alınacağı belirtilmekteydi.⁵⁴

Aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılması halinde, bunların kazancı birlikte hesaplanacak, alım satımın birinden doğan zarar diğerinin kârından mahsup edilebilecektir. Bu düzenleme ile aynı yıl içersinde birden fazla işlem yapılmasının ticari faaliyet ve ticari kazancın varlığı için yeterli olduğu yönündeki uygulamaya bir istisna getirilmiş olmaktadır. Düzenleme ticari faaliyetin varlığı için, ticari amaç ve organizasyonun aranması gerektiğini göstermektedir.⁵⁵

4369 Sayılı kanunun G.V.K.'nunda yaptığı değişliklerden en

⁵²BIYIK, a.g.m., s.31.

⁵³Fethi HEPER, *Türk Vergi Sistemi*, nite 10, (Eskişehir: A..F. Yayın No. 511, 1998), s. 129.

⁵⁴Hasan ERASLAN, "4369 Sayılı Kanun ile; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Gelirin Tanımı ve Buna Bağlı Olarak Yapılan Değişlikler", *Vergi Sorunları*, (Sayı 130, şubat 1999), ss.99.

⁵⁵BIYIK, a.g.m., s.31.

önemlilerinden biriside, emlak vergisi matrahı olarak asgari ölçüde birim değerlere göre tespit edilen, emlak vergisi matrahlarının bu gayrimenkullerin satılmak suretiyle elden çıkarılması halinde maliyet bedeli olarak kabul edilecek olmasıdır.

1998 yılı genel beyan döneminde beyan edilen emlak vergisi değeri iktisap bedeli olup; gayrimenkulun elden çıkarıldığı oy hariç iktisap bedeline toptan eşya fiyatları endeksi uygulanarak maliyet bedeli bulunacaktır.⁵⁶

Bu düzenleme 4369 sayılı kanuna eklenen geçici 46. madde ile gerçekleşmiştir.⁵⁷ Anılan madde hükmüne göre 31.12.2008 tarihine kadar uygulanmak üzere, iktisap şekli ne olursa olsun, beş yıldan fazla elde tutulan (Veraset yoluyla iktisap edilenlerde beş yıllık süre şartı aranmaz) konutlar ile köy kıymet defterine kayıt edilmesi gereken gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.⁵⁸

Bu özel hüküm ile iktisap tarihi 30.09.1998 tarihinden önce olan tüm gayrimenkul sahiplerine satış halinde, satış kârının hesaplanmasında esas alınacak maliyet değerini yapacakları beyanla belirleme imkanı tanınmıştır.⁵⁹

4369 sayılı kanunla 193 sayılı G.V.K.'na eklenen geçici 47. maddeden sonra emlak vergisi mükelleflerinin vergi matrahlarını

⁵⁶Şeref TEKTAŞ, "Şahıslara Ait Gayrimenkullerin Satışı Yoluyla Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", *Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog*, (S. 130, Şubat 1999), s.94.

⁵⁷Mehmet URAL, "4369 Sayılı Kanundan Sonra Beyan Edilen Emlak Vergisi Matrahlarının Gelir Vergisi Bakımından Önemi", *Maliye Postası Dergisi*, (15 Eylül 1998), s. 53.

⁵⁸TEKTAŞ, a.g.m., s.94.

⁵⁹A. Uğur GÖKALP, "Gayrimenkul Satışlarında Vergileme", *Vergi Sorunları*, (S. 122), ss. 11.

belirlerken anılan madde hükmünü gözönünde bulundurmaları gerekmektedir.

Çünkü emlak vergisi bakımından beyan edilen değerlerin gelir vergisine tabi kazancın tespitinde maliyet bedeli olarak dikkate alınması nedeniyle mükelleflerin emlak vergisi beyannamelerini verirken gayrimenkulun rayiç bedelini beyan etmeleri önem arz etmektedir. Aksi takdirde düşük beyan edilen emlak vergisi matrahları daha sonra gelir vergisi matrahlarının (gayrimenkullerin satılması halinde) yüksek çıkması sonucunu doğuracaktır.⁶⁰

3.3.1.1.2. Harcama veya Servette Bir Artış Olarak Ortaya Çıkan Diğer Kazanç ve İratların Matrahı

G.V.K'nun 2. maddesinin 1-6 bentlerinde veya 82. maddede belirtilen gelirlerle ilişkilendirilemeyen ve yükümlü tarafından harcamanın veya tasarrufun kaynağı açıklanıp kanıtlanamayan gelirlerin vergilendirilebilmesi için, V.U.K'nun 30. maddesinin 7. bendine göre, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörlerince inceleme raporu düzenlenmesi gerekmektedir.

Anılan inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler sırasında, yükümlüler her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamazlarsa, "harcama ve tasarrufların" vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığı kanıtlanamayan kısmı, varlığının tespiti edildiği dönemden bir önceki dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak ilgili dönem matrahının takdirinde dikkate alınacaktır.⁶¹

⁶⁰URAL, a.g.m., s.53.

⁶¹H. İbrahim UZUN, "99'dan önce Elde Edilen Mal ve Hakların Elden Çıkarılması Gelir Vergisine Tabi Tutulabilir mi", *Mükellefin Dergisi*, (S. 74: Şubat 1999), ss. 14.

3.4. 4369 Sayılı Kanunla Gelirin Tanımına Bağlı Olarak Yapılan Önemli Değişiklikler

Kişilerin servetlerinde meydana gelen artışın tespiti yoluyla vergilendirilebilir gelirin kavranabilmesi için mükelleflerin geçmişten gelen servetleri ile (vergilendirilip, vergilendirilmediğine bakılmaksızın) bu artışı açıklayabilme imkanının sağlanması ve böylece geçmişle bağlantının kesilmesi gerekmektedir.⁶²

Bu amacı sağlamak üzere kanunda aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır. (4369 sayılı kanuna ilişkin Genel Tebliğ)

3.4.1. İktisadi Kıymetlerin Varlığının Kanıtlanması

Gelirin tanımının değiştirilmesi sonucu gelir geniş anlamda kavranmayan ve servetteki artışlarda, gelirin kavranmasında bir alet olarak kullanılmaya başlanmaktadır. Servetteki artışların gelirin kavranabilmesinde kullanılması için sınırlama yapma ihtiyacı doğmuştur.⁶³ 4369 sayılı kanunla G.V.K.'na eklenen geçici 47. madde, gelirin tanımında yapılan değişiklik nedeniyle geçmişle bağı koparma imkanını iki ayrı tarihte varlıkların belgelendirilmesine bağlamaktadır. Bu tarihler kanunun yayımlandığı 29.07.1998 tarihi ve halk arasında mali milat olarak adlandırılan 30.09.1998 tarihleridir. Maddenin birinci fıkrasından anlaşılacağı üzere bu kanunun yayımlandığı tarih itibariyle sahip olunan devlet tarafından veya devlet güvencesinde tutulan kayıt ve siciller ve diğer kanaat getirici vesikalarla ispat edilen para ve alacak ile altın döviz ve diğer mallardan karşılanan mal edinimleri ve harcamalardan hareketle bu kanunun 82. maddesinin 2 numaralı bendine göre tarhiyat yapılmayacağı gibi, bu unsurlar delil olarak

⁶²15 Eylül 1998 Tarih ve 23464 Sayılı Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

⁶³Zeynep DUMAN, "Gelir Vergisi Kanununa Eklenen Geçici 47. madde ile Getirilen Düzenlemeler", *Vergi Sorunları*, (S. 120) ss. 47.

kullanılmak suretiyle V.U.K.'nun 30. maddesinin 2. fıkrasının 7 numaralı bendine göre de geçmişe yönelik inceleme ve tarhiyat yapılmayacaktır.⁶⁴

İşte kanunun yürürlüğe girdiği bu tarihte varlığı yukarıda yazılı bu belgelerle ispatlanamayan kıymetlere sahip olanlar için kanun geçici 47. maddenin 3. fıkrasında bir imkan tanımaktadır. Aksi halde 29.07.1998 tarihinde varlığının ispatlanması mümkün olmayan kıymetleri bulunanlar için bir haksızlık ortaya çıkacaktır.⁶⁵ Bu haksızlığı ortadan kaldırmak amacıyla, kişilerin elinde bulunan nakit para, döviz, mevduat sertifikası ve benzeri kıymetlerini 30 Eylül 1998 tarihinde Türkiye'de kurulan bir bankanın Türkiye'de bulunan şubesinde 30 Eylül 1998 tarihinde bulundurulması öngörülmüştür.

Bu amaçla 30 Eylül 1998'de vergi reformunun en önemli düzenlemelerinden birisi olan mali miladın uygulanması çerçevesinde devlet kayda sokulan para döviz ve diğer kıymetlerini bankalarda en az bir gün bekletenlerden hesap sormamayı taahhüt etmiştir.⁶⁶

3.4.2. Kayıt Dışındaki İktisadi Kıymetlerin Kayda Alınması

Kayıt dışı faaliyetlerin kayıt altına alınabilmesi için 4369 sayılı kanunla G.V.K.'na geçici 48. madde hükmü eklenmiştir.⁶⁷ Anılan madde hükümlerinden yararlanmak isteyen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (Adi, kollektif ve komandit şirketler dahil), işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer olmayan emtia, makine, teçizat ve demirbaşlarını kendilerince veya bağlı oldukları meslek

⁶⁴Süleyman GENÇ, "Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapan 4369 Sayılı Kanundaki Maddelerin Önemlilerinin Yürürlük Tarihleri Hakkında Açıklamalar", *Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, (Temmuz-Ağustos, 1998) ss. 21.

⁶⁵ÖZYER, a.g.m., ss. 57.

⁶⁶Milliyet, (30 Eylül 1998), s. 6.

⁶⁷ERASLAN, a.g.m., s.102.

kuruluşlarınca tespit edilecek rayiç bedel ile bu konunun yayımını izleyen üçüncü ayın son iş gününe kadar bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kaydetmeleri gerekiyordu.⁶⁸

3.4.3. Kayıtlarda Olduğu Halde Mevcut Olmayan Malların Düzeltmesi İşlemleri

İşletmelerde faturasız mal bulunduğunun tespit edilmesi ancak fiili envanter yapılması durumunda mümkündür. Bunun riski muhtemel bir vergi incelemesidir. Vergi inceleme oranları ise çok düşüktür. Yasal kayıtlar üzerinde aynı ve nakdi dengenin sağlandığı durumlarda geçmiş dönemlere ilişkin olarak yapılacak bir vergi incelemesinde belgesiz alınıp satılan malların tespitinin imkanı bulunmamaktadır. Böyle oluncada geçici 47. maddenin uygulanma şansının fazla olamayacağını düşünebiliriz.

Öngörülen stok affı uygulaması bazı sektörlerin yapısı itibariyle alışlarında belge temin edemeyen fakat belgeli mal satmak durumunda olan mükelleflere ilave vergi yüklerinin hafifletilmesi bakımından yardımcı olacaktır.⁶⁹

3.4.4. Mevcut Olmadığı Halde Kayıtlı Malların Düzeltmesi

Alış belgeleri mevcut olarak kayıtlara intikal eden ancak belge düzenlenmeden satılan malların halen stokta görünmesi nedeniyle oluşan gerçek dışılığın bir defaya mahsus olmak üzere fatura düzenlenerek kayıt ve beyanlara hasılat ettirilip düzeltilmesine imkan sağlanmıştır.⁷⁰ Bu madde uygulanırken geçmişe yönelik ceza ve faiz

⁶⁸GENÇ, a.g.m., s.23.

⁶⁹Seyit Ahmet BAŞ, "4369 Sayılı Kanuna Göre Stok ve Sabit Kıymet Affı", *Vergi Dünyası*, (S. 206, Ekim 1998), ss. 30.

⁷⁰ERASLAN, a.g.m., s.103.

uygulanması olmayacaktır. Geçici 49. madde 29 Temmuz 1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir.⁷¹ Ancak maddede yer alan “Yılı içerisinde ödenmesi gereken vergilerin, ödeme sürelerinde değişiklik yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.” Hükmü kanaatimizce maddenin uygulanma süresinde Maliye Bakanlığına bir esneklik bırakmaktadır.⁷²

3.5. Yeni Gelir Tanımı ve Bağlı Değişikliklerinin Sakıncalarının Tespiti ve Alınan Önlemler

Gelirin tanımı 4369 sayılı kanunla genişletilmiş, herhangi bir çerçeve çizilmemiştir. Bu da doğal olarak gelirin harcama ve tasarruf aşamasında izah edilememesi (mali milat ve öncesindeki kayıtlar dışında) durumunda nereden buldun sorusuna muhatap olunması sonucunu ortaya çıkarmıştır.⁷³

Bu durumda kişilerin servet ve harcamalarındaki artışları beyat ettikleri kayıtlı gelirleri ve diğer yasal kaynaklarla açıklayamamaları durumunda idarenin ekstra gelirin kaynağını ispatlama yükümlülüğü olmaksızın vergileme yetkisi oluşmaktadır.⁷⁴

Tespiti yapılan harcama veya tasarrufa vergilendirilmiş veya vergiye tabi olmayan bir gelir olup olmadığının ispatının mükellefe düşmesi idareyi güçlendiriyor gibi gözüksede esas itibariyle servetin tespitinde dönem başı ve dönem sonu varlıkların bilinmiyor (veya tam anlamıyla kavranamıyor) olması, giderlerin tespit edilemiyor olması vergilendirilecek gelirin tespitini zorlaştırmaktadır. Ayrıca gelirin bu denli geniş tutulan tanımının bir takım teknik izleme olanaklarıyla desteklenememesi uygulamada daha da büyük aksaklıkların doğmasına

⁷¹ERASLAN, a.g.m., s.103.

⁷²Sedat DUMAN, “Gelir Vergisi Kanununa Eklenen 48. ve 49. Maddeler ile Getirilen Düzenlemeler”, *Vergi Sorunları*, (S? 120), s.13.

⁷³AKAY, a.g.m., ss. 23.

⁷⁴BIYIK, a.g.m., s.29.

sebepler olmuştur.⁷⁵ Tanımın genişliğine rağmen istisnaların sınırlı tutulması yanında Dünya ölçeğindeki ekonomik krizde etkisiyle ekonomide 98 yılının son çeyreğinden itibaren bir daralma yaşanmıştır. İç talepte meydana gelen daralma sonucunda 1999 yılının ilk beş ayında ithalatta %30 daralma meydana gelmiştir. Bu daralmadan ihracat da payını almış ve %10 gerilemiştir.

Vergi kanunlarındaki değişikliklerin ekonomik krizle birleşmesi nedeniyle, ekonomideki daralmanın ne kadarının vergiden kaynaklandığını ölçmek de mümkün olmamıştır.⁷⁶ Bunun üzerine bakanlık yeni bir kanun değişikliğine daha gitmiştir. 14.08.1999 tarih ve 23786 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4444 sayılı kanunla değiştirilen maddelere tekrar dönüş olmuştur.⁷⁷ 4444 sayılı kanunun 3. maddesiyle 193 sayılı kanuna eklenen geçici 56. maddeyle gelirin eski tanımına geri dönmüş ve 2. maddenin 7. bendinde diğer kazanç ve iratlar olarak değiştirilmiştir.

3.5.1. Arızı Kazançlara İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemeler

4444 sayılı kanunun 3. maddesi ile G.V.K.'na eklenen geçici 56. maddede vergiye tabi arızı kazançlara ilişkin düzenlemeler esas itibariyle G.V.K.'nın 82. maddesinin 4369 sayılı kanun ile uygulamadan kaldırılmadan önceki hükümler çerçevesindedir. Yeni düzenleme ile G.V.K.'nın 82. maddesinde 6 bent halinde sayılan arızı kazançlar aynen vergiye tabi arızı kazanç olarak dikkate alınmıştır.⁷⁸

⁷⁵Murat ÇOK, "Vergi Reformu Kavramı Çerçevesinde 4369 ve 4444 Sayılı Yasaların Değerlendirilmesi", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, (S.140, Aralık 1998), s. 78.

⁷⁶Mustafa FİLİZ, "Vergi Kanunlarına Yönelik Değerlendirme ve Değişiklik Önerileri", *Vergi Dünyası*, (S. 216, Ağustos 1999), ss. 29.

⁷⁷ATAY-OLGUN, a.g.m., s.79.

⁷⁸ARSLAN, a.g.m., s.74.

3.5.2. Değer Artışı Kazançlarına İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemeler

Yeni kanun maddesi ufak değişiklikler hariç maddenin 4369 sayılı kanunla değişmeden önceki halidir. Ancak yeni kanunla menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara ait istisnanın uygulanmasındaki elde bulundurma süresi 1 yıldan 3 aya indirilmektedir. Ayrıca değer artışı ve arızı kazançlarda istisna haddi günün ekonomik koşullarına uygun hale getirilerek 3.500.000.000 TL.'ye çıkartılmıştır.⁷⁹

3.5.3. Mali Milat ile İlgili Olarak Yapılan Son Düzenlemeler

Gelirin tanımının geniş tutulması ve mali milat olarak bilinen uygulamanın çok tartışılması özellikle vergi incelemesi konusunda tereddütlerin olması, geniş kesimlerde korku ve endişeye neden olmuştur.⁸⁰

Geçici 47. madde sadece G.V.K.'nun 82. maddesinin 2 numaralı fıkrasına istinaden tarhiyat yapılmayacağı gibi bu unsurlar delil olarak kullanılmak suretiyle V.U.K.'nun 30. maddesinin 7 numaralı bendine göre de geçmişe yönelik inceleme ve tarhiyat yapılamayacağı hükmünü taşımaktadır. Bu nokta genel tebliğde belirtilmekle beraber, aynı maddenin 4 ve 6 numaralı bentlerine göre ikmalen tarhiyat yapıp yapılmayacağı yolunda tereddütler bulunmakta idi.⁸¹

Neticede yasama organı 4444 sayılı kanun ile bahsedilen hükümleri 1999, 2000, 2001 ve 2002 yıllarında elde edilen gelirler için ertelenmiştir.⁸²

⁷⁹ATAY-OLGUN, a.g.m., s.79.

⁸⁰AKAY, a.g.m., s.21.

⁸¹ÖZYER, a.g.m., ss.61.

⁸²AKAY, a.g.m., s.22.

Bu yeni düzenleme 01.01.1999 yılından sonra elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe girdiği için 4369 sayılı kanun Mali Miladın sonuçları açısından uygulanmadan ertelenmiş olmaktadır. Çünkü henüz 1999 yılına ait gelirler beyan edilmemiştir. Böylece geçiş dönemi olmayan bu düzenlemenin gelir elde edenlerde yarattığı olumsuz psikolojik etkiler ortadan kalkmakta ve uygun koşullarda bir geçiş dönemi öngörülmektedir.⁸³

⁸³ATAY-OLGUN, a.g.m., s.76.

İKİNCİ BÖLÜM

4369 SAYILI KANUNLA GELİRİN İLK ALTI UNSURUNDA YAPILAN ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER

Gelir Vergisi Kanunumuzun 2. maddesinin ilk 6 bendinde yer alan gelir unsurlarının 4369 sayılı kanun değişikliğinden sonra da tek tek sayılmak suretiyle belirlenmesine devam edilmiştir.

Ne var ki 4369 sayılı kanunla, 193 sayılı G.V.K.'nun bu unsurları düzenleyen ilgili maddelerdeki hükümlerinde önemli değişiklikler yapılmıştır.

1. 4369 SAYILI KANUNLA TİCARİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE YAPILAN ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER

Yeni düzenlemeyle ticari kazançlarda yapılan en önemli değişiklikleri götürü ticari kazancın G.V.K.'undan çıkarılarak yerine basit usulün getirilmesi ve esnaf muaflığında yapılan değişiklikler olarak sıralayabiliriz.

1.1. Götürü Usulün Sakıncaları

Türk Vergi sisteminde belge düzenini aksatan en büyük etken, beyan esasının istisnasını teşkil eden sapmalardır.⁸⁴

⁸⁴Genç Osman YARAŞLI-Kamil DUMAN, "Vergi Sistemi Üzerine Düşünceler", Banka ve Ekonomik Yorum, (S. 2, Şubat 1992), ss. 35-43.

Götürü usulde vergilendirme objektif karakterli olduğundan yükümlünün kişisel ve ailevi durumunu dikkate almaya çalışan subjektif olarak nitelenen gelir vergisi ile çelişmektedir. Şöyleki gerçek usulde vergi alınması yerine götürü usulde vergi alınması yoluna gidilmesi, vergi adaletinde bozabilir. Çünkü götürü usulde vergilendirme bazı mükelleflerin lehine bazı mükelleflerin aleyhine sonuçlar yaratabilmektedir.⁸⁵

Götürü üsulde vergilendirme pratik sebeplerle getirilmiş olmakla birlikte belge ve kayıt düzenini olumsuz yönde etkilemek suretiyle vergi sisteminin adelet anlayışını zedelemektedir.⁸⁶

Buna rağmen 4369 sayılı kanun değişikliği öncesinde her üç mükelleften biri götürü usulde gelir vergisi mükellefi idi, gelir vergisi mükelleflerinin 1/3'ünü kapsayan bu grubun toplam gelir vergisi içersinde ödemiş oldukları miktarlar ise %1'e tekabül etmekteydi. Götürülüğün verdiği avantajlardan yararlanan bu gruplar belge almayarak gerçek usule geçme sınırlarını aşmamaya özen göstererek hasılatlarını gizleme yoluna gitmekte ve bu sayede gerçek usuldeki yükümlülerde bazı hasılatlarını gizleme imkanını elde etmekteydiler.⁸⁷

Diğer yandan götürü usulde vergilendirme gerçek gelirin vergilendirilmesi prensibinden önemli bir sapmayı ifade ettiğinden, toplumun pek çok kesiminin haklı itirazlarına neden olmaktaydı.

Mevcut uygulamanın sakıncalarını gidermek amacıyla 4369 sayılı

⁸⁵H. ÖREN-ARSAN "Vergi Yüğü ve Gelir Dağılımı, Türkiye'de Vergi Yüğü, (Ankara: Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları, No. 1, Sevinç Matbaası, 1977), s. 46.

⁸⁶Abdurrahman AKDOĞAN, *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, (Ankara: Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, 1991), s. 65.

⁸⁷Mustafa ÖZDİL, "Vergi Usul Kanununda Öngörülen Belge Düzeni Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar , Bankalarca Düzenlenen Belgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", *Türkiye Bankalar Birliği*, (Ankara 1992), s. 27.

kanunla götürü usul kaldırılarak "basit usulde vergilendirme" esasına geçilmiştir.⁸⁸

Bu değişiklikler yapılırken kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması, belge düzeninin yerleştirilmesi ve vergilemede gerçek kazancın esas alınmasının sağlanması gibi saiklerden hareket edilmiştir.⁸⁹

1.2. Ticari Kazancın Basit Usulde Vergilendirilmesi

4369 sayılı kanun ile G.V.K.'nun 37. maddesinde yapılan 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişiklikte, ticari kazancın V.U.K. hükümlerine göre ve G.V.K.'unda yazılı gerçek (bilanço veya işletme hesabı esas) veya basit usule göre tespit edileceği hususu hüküm altına alınmıştır.⁹⁰

Basit usulde vergiye tabi mükelleflerin safi kazancı= Hasılat-(Mal Alış Bedeli+Giderler) şeklinde belirlenmektedir.⁹¹

Kazancın bu şekilde tespiti sırasında emtia ticareti ile uğraşanlarca:

- Hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla,
- Hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri giderlere, ilave edilecektir.

Basit usulde ticari kazançta sahip olan mükellefler, kanunun "gider kabul edilen ve edilmeyen ödemelerinin" düzenlendiği 40 ve 41.

⁸⁸AKŞEHİR, a.g.m., ss. 45.

⁸⁹Yusuf AKAY, "Basit Usulde Vergileme Rejimi", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, (S. 130, Şubat 1999), ss. 23.

⁹⁰AKAY, a.g.m., s.23.

⁹¹Mustafa AKIL, "Basit Usulde Vergilendirme", *Vergi Sorunları*, (S.120), ss. 63.

maddeler ile gider kabul edilip edilmeme hakkındaki diğer kanunlarda yer alan hükümlere de uyacaklardır.⁹²

1.2.1. Basit Usulde Mükellefiyetle İlgili Açıklamalar

4369 sayılı kanunla G.V.K.'unun 46,47 ve 48. maddelerinde yapılan değişikliklerle, daha önce götürü usulde vergilendirilen mükelleflerden G.V.K.'nun 47. ve 48. maddelerinde yazılı genel ve özel şartları 31.12.1998 itibariyle taşıyanların ticari kazançları 01.01.1999 tarihinden itibaren basit usulde tespit olunacaktır. Fakat bu tarihten sonra yeni işe başlanması halinde, işe başlama tarihinde sadece 47. maddede yazılı genel şartlar aranacaktır.⁹³

Basit usul kapsamına hiçbir şekilde giremeyecek olanlar ise G.V.K.'nun 51. maddesinde 12 bent halinde tek tek sayılmıştır.

Basit usule tabi olmanın genel ve özel şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından başlayarak gerçek usulde vergilendirilirler.⁹⁴

Ticari kazançlarını bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler basit usule tabi olmanın şartlarını taşıyacakları dahi basit usule geri dönemeyeceklerdir.⁹⁵ Bu mükellefler artık basit usulden yararlanamayacakları gibi bunların eş ve çocukları da yapılan aynı işten dolayı gerçek usulde vergilendirileceklerdir.⁹⁶

⁹²Ömer DUMAN, "Basit Usulde Vergilendirme 2", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (S. 294, 15 Nisan 1999), ss. 68.

⁹³Tezcan ATAY, "4444 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişikliklerle İlgili 227 Seri Nolu Genel Tebliğinde Yapılan Açıklamalar-2", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (1 Kasım 1999, S.307) ss. 35.

⁹⁴DOĞAN, *a.g.m.*, s. 43.

⁹⁵AKIL, *a.g.m.*, s. 65.

⁹⁶DOĞAN, *a.g.m.*, s. 43.

1.2.2. Basit Usulün Uygulanmasındaki Geçiş Dönemi Tedbirleri

1998 yılında faaliyetini götürü vergilendirme rejimine göre yürütüp 01.01.1999 tarihinden itibaren basit usulde vergilendirilecek olan mükellefler 1998 yılına ilişkin vergilerini ödemiş olduklarından bu mükellefler 1999 takvim yılına ilişkin vergilerininide 2000 yılının Şubat ayında verecekleri beyanname ile yine kanunda belirtilen taksit dönemlerinde ödeyeceklerinden bu mükellefler 1999 yılı içerisinde herhangi bir gelir vergisi beyannamesi vermeyecekler ve dolayısıyla da gelir vergisi ödemeyeceklerdir.⁹⁷

1.2.2.1. Stok Malların Beyanı

Götürü usulde vergilendirilmekte iken basit usulde vergilendirilme kapsamına alınan mükellefler 01.01.1999 tarihi itibarıyla mevcut mallarını alış bedelleri ile, bu bedel bilinmiyorsa kendileri tarafından tespit edilecek, rayiç bedelleri ile, değerlemeye tabi tutacaklardır.⁹⁸

Stoklarla ilgili KDV'ler indirim konusu yapılabilecektir. Ancak alış belgesi bulunmadığı için rayiç bedelleri ile değerlemeye tabi tutulan malların alış faturaları veya benzeri vesikaları olmadığından bu mallarla ilgili olarak herhangi bir KDV indirimi konu yapılmayacaktır.⁹⁹

1.2.2.2. Vergilendirme ve Belge Düzeninde Sağlanan Kolaylıklar

Basit usulde vergiye tabi mükelleflerin 2001 yılı sonuna kadar, ilgili vergilendirme dönemleri için beyan edecekleri safi kazanç tutarlarının,

⁹⁷Ömer DUMAN, "Basit Usulde Vergilendirme 1", Maliye ve Sigorta Yorumları, (S. 293, 1 Nisan 1999), ss. 59.

⁹⁸AKŞEHİR, a.g.m., s. 47.

⁹⁹DUMAN, a.g.m. -1., s. 65.

G.V.K.'nun 4369 sayılı kanunla değişmeden önceki 46. maddesine göre intibak ettirildikleri derecelerin buldukları yöreler itibariyle belirlenen ve 1998 yılında uygulanacak olan götürü safi kazanç tutarlarının 1999, 2000 ve 2001 yıllarında yeniden değerleme oranlarında arttırılan tutarlarını aşması halinde; beyan edilen tutarlar yerine bu tutarlar vergilemeye esas alınacaktır.¹⁰⁰

01.01.1999-31.12.1999 tarihleri arasında 48. maddede geçen özel şartlar aranmayacaktır. Bu grubu giren mükelleflerin alış ve satış tutarları ne olursa olsun 1999, 2000 ve 2001 yıllarında basit usulde vergilendirilmelerine devam edilecektir.¹⁰¹

Belge düzenine intibakları sağlanması açısından 01.01.1999 tarihinden 30.06.1999 tarihine kadar belirtilen süre için diğer koşullara uymak şartıyla gün sonunda tek bir fatura düzenlemek suretiyle belge vermedikleri günlük hasılatlarını belgeleyebileceklerdir.

Bu mükellefler, muhtasar beyanname vermeyecek, geçici vergi ödemeyecek, ve defter tutmayacaklardır.

Basit Usule tabi mükellefler kullanacakları belgeleri veya zarfları bağlı oldukları oda veya birliklerden temin edeceklerdir. Belgeler ile zarfların basımı, dağıtımı, izlenmesi ve kayıtlarının tutulması işlemleri ilgili mesleki teşekküllerce yürütülecektir.

1.2.3. Basit Usulde Belge Düzeniyle İlgili Yaptırımlar

Basit usulde vergilendirilecek mükellefler kanunun amacına uygun olarak 01.01.1999 tarihinden itibaren V.U.K. hükümlerine göre belge düzenlemek ve kullanmak zorundadırlar.¹⁰²

¹⁰⁰DUMAN, a.g.m. -2., s. 70.

¹⁰¹ATAY, a.g.m.-2, s. 35.

¹⁰²Çoşkun KILIÇ, "Basit Usulde Vergilendirme, Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Vergi Dünyası*, (S.210, Şubat 1999), ss. 100.

Yapılan denetimlerde, bir takvim yılı içinde iki defa belge olmadığı veya vermediği tespit edilen mükellefler intibak ettirildikleri derecelerin bir üstünden, birinci dereceden vergilendirilenler ise intibak ettirildikleri derecelere ait safi kazanç tutarı %50 oranında arttırılmak suretiyle bulunan tutar üzerinden vergilendirilirler. (G.V.K. Geçici Md. 44)

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin, denetim esnasında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı yönünde bir tespit yapılırsa, bu hususun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takibeden ay başından itibaren basit usulde vergilendirilmesine son verilir ve işletme hesabı esasına göre defter tutmak suretiyle gerçek usule geçerler.¹⁰³

Bu cezai müeyyidelerle, küçük işletmeleri mal ve hizmet alışları için belge almaya mecbur etmek böylece kayıt dışı ekonomiyi kontrol altına almak amaçlanmaktadır.

Çünkü basit usulde vergilendirilenlerin çoğu küçük sanat erbabıdır. Bunların işi daha çok emeğe dayandığı için mal alımları çok azdır. Diğerlerinde de mal alımlarının tümünü denetim altına almak çok zordur.

Vergi sistemimizde belge sisteminin yerleşmesi, kayıt dışı ekonominin kavranması açısından basit usulde vergileme gerçek usulün bir aşaması olması nedeniyle isabetli bir düzenleme olmuştur.

Yinede bu konuda başarılı olunabilmesi yoğun vergi denetimlerinin başarısına bağlıdır.

¹⁰³DOĞAN, a.g.m., s. 46.

1.3. Esnafın Tanımı ve Muafiyet Kapsamının Sınırları

Esnaf denilen zümreyi şöyle tanımlayabiliriz. Bir işyeri açmaksızın, nakdi sermayesinden çok bedeni gücü ile çalışan ve geçimini sağlayacak kadar kazanç elde eden sanat ve ticaret erbabı esnaf sayılmıştır. Sosyal ve pratik düşüncelerle bu zümrenin vergilendirilmesinde bir yarar yoktur.¹⁰⁴

Küçük esnaf olarak faaliyetlerini sürdüren kişilerin elde ettiği gelirin vergiye tabi tutulması halinde, maliye idaresince yapılacak giderlerin vergi hasılatını aşması yanında sosyal ve ekonomik bakımdan zayıf olan esnafın korunması düşüncesi nedeniyle kanunda esnaf muaflığına yer verilmiştir.¹⁰⁵

Esnaf muaflığından faydalanabilmek için ön koşullar, ticari, zirai, mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilmemek ve esnaf muaflığı kapsamına giren işleri gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerine süreklilik ve bağlılık gösterecek bir şekilde yapmamaktır.¹⁰⁶

1.3.1. 4369 Sayılı Kanundan Önce Esnaf Muaflığının Sakıncaları

4369 sayılı kanundan önce yürürlükteki hükümlere göre vergiden muaf esnafın faaliyetlerine ilişkin olarak aldıkları belgeleri saklama zorunluluğu olmakla beraber, saklamama durumunda da uygulanacak ciddi yaptırımların bulunmaması belge düzeninde önemli kopmalara

¹⁰⁴Selehattin TUNCER, *Vergi Uygulamaları*, (İstanbul, Okan Yayınları, Günyay Matbaası, 1984), s. 93.

¹⁰⁵Doğan ŞENYÜZ, *Türk Vergi Sistemi*, (İkinci Basım, Bursa, Ezgi Kitabevi, Eylül 1996), s.26.

¹⁰⁶Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, (Altıncı Basım, Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları, 1998), s. 283.

neden olmak suretiyle, kayıt dışı ekonominin en önemli kaynaklarından birisi haline gelmişti.

1.3.2. 4369 Sayılı Kanun Değişikliğiyle Getirilen Vergiden Muaf Esnaf ile İlgili Hükümler

4369 sayılı Kanunla, esnaf muaflığıyla ilgili olarak satış tutarı ölçüsü kaldırılırken, üç önemli şart getirilmiştir. Bunların ilki esnaf muaflığı belgesi almak, ikincisi sattıkları malın belgesini almak, üçüncüsü ise belli mal gruplarını satmamaktır.¹⁰⁷

1.3.2.1. Esnaf Muaflığı Belgesinin Temini

Yeni hükümlere göre esnaf muaflığından yararlanabilmek için; esnaf odasına kayıt olmak ve belediyeden “esnaf muaflığı belgesi” almak zorunludur.¹⁰⁸(Bu belge 1 yıl için verilir) Kullanım süresi dolunca belediyeye müracaat ederek, esnaf muaflığının diğer şartlarının taşınması kaydıyla yenisi alınabilecektir.¹⁰⁹

1.3.2.2. Mal Alışlarında Belge Alma Yükümlülüğü

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yoklamaya yetkililerle birlikte belediye zabıtaolarınca yapılan denetimlerde mal alış ve giderlerine ilişkin belgeleri yanında bulundurmayan veya bulundurduğu belgelerin satışını yaptığı mal ve hizmetlerle ilişkisinin olmadığı tespit edilenlerin

¹⁰⁷M. İrfan AKŞEHİR, “Yeni Düzenlemelerle Esnaf Muaflığı ve Düzenlemelerin Belediyelere, Odalara Getirdikleri”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (S. 251, 1 Mart 1999), s.48.

¹⁰⁸Sadi ÇETİN, “Esnaf Muaflığı ve Ev Sanatları ile Uğraşanlar”, *Vergi Sorunları*, (S. 124), s. 12.

¹⁰⁹Ömer DUMAN, “4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrası Esnaf Muaflığı -1”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (S. 298, 15 Haziran 1999), s. 79.

esnaf muaflığı belgesi iptal edilecektir.¹¹⁰ Bu tespitin bir defa yapılması yeterli olacaktır.

Bu düzenlemelerle ekonomideki belge akışı zincirinin bozulmaması ve otokontrol yoluyla belge düzeninin yerleştirilmesi için, vergiden muaf esnafa da belge alma ve saklama zorunluluğu getirilmektedir.¹¹¹

Bundan böyle vergiden muaf fakat, belli mükellefiyetleri olan bir esnaf kütlesi söz konusu olacaktır.¹¹²

1.3.2.3. Satışların Belli Mal Gruplarıyla Sınırlandırılması

Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini satanlarca ile sabit işyerlerinin önünde sergi açmak suretiyle, o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar; esnaf muaflığından yararlanamayacaklardır.

Eskiden (4369 sayılı kanun öncesi) giyim eşyalarını sadece pazar takibi suretiyle satanlar muaf sayılmazlarken, değişiklikten sonra giyim eşyalarını her ne surette olursa olsun perakende şekilde satanlar, artık esnaf muafiyetinden yararlanamayacaklardır.

¹¹⁰AKŞEHİR, a.g.m.,s. 47.

¹¹¹Mehmet DEMİROĞLU, Mürsel Ali KAPLAN, "4369 Sayılı Kanunla 195 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler-2" **Maliye Postası Dergisi**, (1 Aralık 1998) s. 47.

¹¹²4444 Sayılı kanunla esnaf muaflığı alma zorunluluğu kaldırılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. ATAY, a.g.m., s. 35.

2. 4369 SAYILI KANUNLA ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE YAPILAN ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikler öncesinde G.V.K.'nunda muaf olanlar, gerçek usule tabi olanlar ve götürü usule tabi olanlar olmak üzere üç ayrı durum söz konusuydu.¹¹³

2.1. Değişiklik Öncesi Zirai Kazançların Vergilendirilme Esasları

Değişiklik öncesi çiftçiler küçük çiftçi ve çiftçi olmak üzere ikiye ayrılmakta idi. Kimlerin küçük çiftçi oldukları ise G.V.K.'nun 10, 11, 12, 13 ve 14. maddelerinde yer alan¹¹⁴ esaslara ve bunlar arasında en önemli hükümler olan yıllık satış tutarı ve işletme büyüklüğü ölçülerine göre tayin olunmakta idi.

İşletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı belli hadlerin altında kalan çiftçiler küçük çiftçi sayılmış ve bunların zirai faaliyetlerden sağlamış oldukları kazanç vergi konusu dışında bırakılmıştı.¹¹⁵ Buna rağmen küçük çiftçi muafılığından faydalananların zirai satışları üzerinden G.V.K.'nun 94. maddesi gereğince stopaj yapılmakta idi.¹¹⁶ G.V.K.'nun değişiklik öncesi 54. maddesinde yer alan şartları taşıyanlar, götürü gider usulüne göre gelir vergisi mükellefi idiler.

Götürü gider usulüne tabi olmanın sınırlarını aşanlar, G.V.K.'nun 55, 56, 57, 58 ve 59. maddeleri uyarınca gerçek usule göre vergilendirilmekte idiler.

¹¹³DEMİROĞLU, KAPLAN, a.g.m., (1 Şubat 1999), s. 43.

¹¹⁴DEMİROĞLU, KAPLAN, a.g.m., s. 43.

¹¹⁵Yılmaz ÇAKAN, *Vergi Dünyası*, (S. 207), s. 112.

¹¹⁶ÇAKAN, a.g.m., s. 115.

2.1.1. Değişiklik Öncesi Zirai Kazançların Vergilendirilmesindeki Sakıncalar

Çiftçilerin vergiye tabi olup olmayacakları vergiye tabi olmaları halinde ise kazanç tespit yönteminin satış tutarları esas alınarak belirlenmesi, çiftçileri yaptıkları satışları için belge talep etmemeye ve bu yolla hasılatlarını gizlemeye sevk ediyordu.

Götürü gider usulünde gider emsallerinin uygulanması suretiyle kazanç tespitinde borsalardan geçen veya kamu kuruluşlarına satılan ürünler dışındaki hasılatın tespiti olanağı büyük ölçüde yok olmaktaydı.

Götürü gider usulünün çiftçilerin üretimini teşvik etme anlamında bazı negatif etkileri söz konusuydu. Şöyleki, çiftçi giderlerini arttırarak daha fazla üretimde bulunmak yerine, daha az girdi kullanarak daha az üretimde bulunmayı tercih edebilmekteydi. Her ne kadar bu uygulamada çiftçilerin gerçek gelirlerini beyan etme alternatifleri bulunsada, tarım sektöründe gerek bilgi toplama gerekse de kayıt tutma alışkanlığının bulunmaması bu sorunların oluşmasında etkili olabilmiştir.¹¹⁷

2.2. 4369 Sayılı Kanunla Zirai Vergilemede Yapılan Değişiklikler

4369 sayılı kanun değişikliğiyle zirai kazançlarda temel vergileme esası olarak kesinti yoluyla vergileme getirilmiştir. Buna göre işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan çiftçilerin mahsul satışlarından yapılan vergi tevkifatı bunların nihai vergis sayılacak, işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ise zirai kazançlarını gerçek usulde tespit ve beyan edeceklerdir.

¹¹⁷Nevin DEMİRBAŞ, *Vergi Dünyası*, (S. 209), s. 92.

2.2.1. Zirai Mahsullerin Tevkifat Yoluyla Vergilendirilmesi

Stopajın yapılabilmesi için zirai mahsulü satanın çiftçi diğer bir ifade ile üretici olması ve hizmetin zirai faaliyet çerçevesinde yapılması gerekmektedir.¹¹⁸

İşletme büyüklüğü belli sınırların altında bulunan çiftçilerde dahil olmak üzere G.V.K.'nun 94. maddesinde sayılan kurum ve kişilerin çiftçilerden satın aldıkları mahsüller için yaptıkları ödemelerden anılan maddede belirtilen oranda gelir vergisi tevkifatı yapmaları zorunludur.¹¹⁹

Çiftçilerden zirai ürün satın alanların, yaptıkları ödemelerden vergi tevkifatı yapma durumunda olmamaları halinde belirtine şekilde bir vergileme ortaya çıkmaz. Eğer bu çiftçinin zirai işletme büyüklüğü gerçek usulde vergilendirmeyi gerektiren büyüklüğü aşmıyorsa, ürün satışından sağladığı kazanç vergilendirme dışında kalacaktır.¹²⁰

Aynı şekilde zirai mahsüllerin ticari kazanç sahipleri veya kurumlar tarafından satılması halinde de herhangi bir stopaj yapılması söz konusu değildir.¹²¹

2.2.1.1. Zirai Mahsullerin Tevkifat Suretiyle Vergilendirilebilmesinin Koşulları

Zirai kazancın tevkifat suretiyle vergilendirilebilmesi için G.V.K.'nun 54. maddesinde düzenlenen işletme büyüklüğü ölçülerinin aşılması gerekmektedir ki bu ölçüler 26.11.1998 tarih ve 98/12095 sayılı

¹¹⁸Yılmaz ÇAKAN, *Vergi Dünyası*, (S.207), s. 115.

¹¹⁹İsmail SAZAK, *Vergi Sorunları*, (S. 120), s. 52.

¹²⁰Oğuz AYDEMİR, "Zirai Kazançlarla İlgili Olarak 1998 Yılında Uygulanan Yeni Hükümler", *Maliye Postası*, (1 Ekim 1998), s. 11.

¹²¹ÇAKAN, a.g.m., s. 115.

B.K.K. ile 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden belirlenmiştir.¹²²

Bu ölçüler dışında bir biçerdövere veya bu mahiyette bir motorlu araca veya 10 yaşına¹²³ kadar ikiden fazla traktöre sahip olmamak gerekmektedir.

Tevkifat suretiyle vergilendirilen çiftçiler defter tutmayacak ve beyanname vermeyeceklerdir. Ancak bu çiftçiler müstahsil makbuzu almak ve saklamak zorundadırlar.

2.2.2. Zirai Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi

İşletme büyüklüğü bakımından gerçek usulde vergilendirilmesi gereken çiftçiler, kazançlarını, "Zirai İşletme Hesabı Esasına" göre de tespit edebilecekleri gibi "Bilanço Esasına" göre de tespit edebilirler.¹²⁴ G.V.K.'nun konuya ilişkin 55-59. maddelerinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.¹²⁵

Tarım sektörünün kendine özgü özellikleri nedeniyle korunmaya gereksinme duyduğu yadsınamaz bir gerçek olmakla birlikte, yeni düzenlemede işletme büyüklüğü ölçülerinin geniş ve her ürün için ayrı ayrı belirlenmiş olması, ürünlere karlılık durumlarına göre yer vermeyi sınırlandırabilecektir. Diğer taraftan muafiyet sınırlarında kalabilmek için

¹²²28.11.1998 gün ve 23537 sayılı **Resmî Gazete**'de Yayınlanmıştır.

¹²³4369 Sayılı kanununun 54. maddesiyle G.V.K.'ya eklenen geçici 45. maddenin ikinci fıkrası uyarınca kendi işinde kullanılmak koşulu ile 10 yaşına kadar ikiden fazla traktör ölçüsünün 10 yıl süre ile kullanılmayacağı hükme bağlanmıştır. Geniş bilgi için bkz. DEMİROĞLU, KAPLAN, a.g.m., KAYA, a.g.m., BİÇER, a.g.m., **Resmî Gazete**, 23570, 31 Aralık 1998.

¹²⁴AYDEMİR, a.g.m., s. 13.

¹²⁵AYDEMİR, a.g.m., s. 3.

işletmeler parçalanmaya, küçük işletmeler ekim alanlarını genişletmeye özen gösterebileceklerdir.¹²⁶

İşletme büyüklüğü ölçülerinin bu kadar geniş tutulmasının tarımsal ekonomi üzerinde olduğu kadar, gerçek usule geçisi engellemesi bakımından da belge düzeninde negatif etkilere sebep olabileceği tartışılması gereken bir konudur.

2.2.2.1. Zirai Kazancın Gerçek Usulde Tespitinde İndirilecek Giderler

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin zirai kazançlarının hesabında indirebilecekleri giderler G.V.K.'nun 57. maddesinde tek tek sayılmıştır. Belirtilen madde hükmündeki giderler, işletme hesabı ve bilanço esasında defter tutan çiftçiler için aynı olup, 4369 sayılı kanun ile küçük çiftçi muaflığı ve ve götürü gider usulünün kaldırılması sebebi ile bir küçük ifade değişikliği yapılmıştır. Hasıllardan indirilemeyecek giderler tek istisna dışında ticari kazançtan indirilemeyecek giderler ile aynıdır. Bu istisnada; işletme istihsal olunan mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından tüketilmiş olanlardır.¹²⁷

2.2.3. Zirai Kazancın Belge Düzenine Uyumunu Sağlayıcı Yaptırımlar

Yeni düzenleme ile, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan ve ziraat odasından bulunmayan yerlerde tarım il veya ilçe müdürlüklerinden çiftçi belgesini almayan çiftçiler, çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarınca verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayni ve nakdi destek unsurlarından¹²⁸ yararlanamayacaklar hüküm altına alınmıştır.

¹²⁶Ayrıntılı bilgi için bkz. DEMİRBAŞ, a.g.m., s. 93.

¹²⁷ÇAKAN, a.g.m., s. 114.

¹²⁸DEMİROĞLU, KAPLAN, a.g.m., s. 47.

Diğer yandan G.V.K.'nun 80/2. maddesine göre; gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri gelirin yıl içinde aldıkları müstahsil makbuzlarındaki satış tutarlarının toplamını aşan kısmı diğer kazanç ve irat olarak kabul edilmiştir.¹²⁹

Yapılan bu düzenlemelerle belge almak mükelleflerin kendi çıkarları açısından teşvik edilmektedir.¹³⁰

3. 4369 SAYILI KANUNLA ÜCRET GELİRLERİNDE YAPILAN ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER

Ekonomimizde kaynağı yaratan üretim faktörlerinin DİE tahminine göre 1995 yılında, üretime iştirakleri sonucu aldıkları paylar şöyledir. Dört faktör gelirlerinden bir tanesi olan maaş ve ücretlerin milli gelir içersindeki payı 1995 yılında %26,6'dır. Bu kesimin 1995 yılında gelirden alınan vergiler içindeki ödedikleri verginin payı %60'tır. Diğer faktör gelirlerinin ise aynı yıl milli gelirden aldıkları pay %73,4'ken gelirden alınan vergiler içindeki ödemiş oldukları verginin payı %40'tır.¹³¹

Oysa 1961 yılından bu yana gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde kanun koyucu çalışanlar yararına ve sadece bunlara özgü¹³² olmak üzere özel indirim diye bir indirim şeklini kabul ederek zaman zaman günün ekonomik şartlarına göre arttırarak ücretli kesimin vergi yükünü, azaltmaya çalışmıştır.¹³³

¹²⁹4444 sayılı kanunun 3. maddesiyle eklenen geçici 56. madde hükümleri 80. maddeyi 1999-2002 yılları arasında askıya almıştır. Geniş bilgi için bkz Resmi Gazete 23786; 14 Ağustos 1999.

¹³⁰ÇAKAN, a.g.m., s.118.

¹³¹İSTANBUL SANAYİ ODASI, *Vergi Potansiyelimiz, Kayıplarımız ve Görüşlerimiz*, (İstanbul, Cem Ofset Matbaacılık Sanayi A.Ş., Yayın No: 1997-3), s. 16-17.

¹³²TUNCER, a.g.e., s. 122.

¹³³Mehmet TOSUNER, *1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi*, (İzmir: Bayraklı Matbaacılık Sn. Tic. Ltd. Şti. 1989), s. 53.

Buna rağmen gelir üzerinden alınan vergilerde asıl yükün ücretliler üzerinde kalmasının, diğer faktör gelirlerinin beyana dayalı olarak alınmasından kaynaklandığı düşünülebilir.

Günümüzde çağdaş vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Ancak bir ülke vergi sisteminin modern bir sistem olması için gelirlerin veya işlemlerin mükellefler tarafından beyan edilmesi yetmez. Buna ek olarak sistem iki vazgeçilmez ayağa sahip olmalıdır:

Beyan esasının yanında bu iki ayağın var olma derecesi sistemin modern veya ilkel vergi sistemine ne kadar yakın olduğunun bir ölçüsüdür.¹³⁴ Bu durum Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde (en azından 1995’li yıllar için) düşündürücüdür.

3.1. 4369 Sayılı Kanun ile Ücret Gelirlerinde Yapılan Düzenlemeler

Daha önce götürü ücretli kapsamında vergilendirilen hizmet ve sanat erbabı, götürü usulün kaldırılması ve basit usule getirilmesi ile “Diğer Ücretler” kapsamında vergilendirilmeye başlanmışlardır. Maddede yapılan düzenleme kanunun gerekçesinde belirtildiği üzere teknik bir düzenlemedir ve aşağıdaki gibidir.

Madde 64: Aşağıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarıdır.

Her bir dereceye ait götürü ücretler daha önce 46. maddede dereceler karşılığı gösterilen safi kazancın %50’si idi.

¹³⁴BIYIK, a.g.m., s. 41.

3.1.1.4369 Sayılı Kanunun Ücretlilerin Vergilendirilmesine Sağladığı Faydalar

4369 sayılı kanun ücretlilerin vergilendirilmesi yönünde GÖK'nun 103. maddesinde yaptığı değişiklik nedeniyle faydalı olmuştur. En düşük oran %25'ten %15'e, en yüksek oranın %55'ten %40'a düşmesi aslında tüm gelir unsurları için reform niteliği taşımaktadır.

Çünkü değişiklik öncesi vergi mükelleflerinin büyük bir bölümü ilk gelir diliminde bulunduğu için vergi tarifemiz düz oranlı bir hale gelmişti. Bu durum ise ücretliler üzerindeki vergi yükünün ağırlaşmasına neden olan en önemli etmenlerden birisiydi.¹³⁵

Ne varki 1998 yılı başında başlayan ekonomik daralmanın 1999 yılında da devam etmesi dışsal faktörlerin etkileri sonucu ortaya çıkan yeni ekonomik durum¹³⁶ bütün işletmeleri olumsuz yönde etkilerken vergi gelirlerinin düşeceği yolunda ipuçları vermeye başlamıştı.

Oysa vergi reformunun unsurlarından birisi vergi sisteminin sosyal ve ekonomik hayatta meydana gelen değişiklikleri izlemiş, onların gerisinde kalmamasıdır.¹³⁷

Halbuki 4369 sayılı kanunun yasal düzenlemelerinin alt yapısı henüz eksikti.¹³⁸ Sonuçta 4369 sayılı yasa zamanlaması uygun olsaydı gerçekten vergi oranları konusunda bir reform yapılmış olabilirdi.

14 Ağustos 1999 tarihli Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe giren 4444 sayılı kanun ise vergi oranlarının ücretliler dışında kalan

¹³⁵TOSUNER, a.g.e., s. 50.

¹³⁶ARSLAN, a.g.m., s. 74.

¹³⁷ÇAK, a.g.m., s. 71.

¹³⁸AKAY, a.g.m., s. 27.

gerçek kişilerin 1999-2002 yılları itibariyle elde edebilecekleri gelirlerine uygulanmak üzere gelir vergisi tarifesindeki oranları 5 puan arttırmıştır.

Her ne kadar bu oransal olarak yapılmış bir değişiklik olarak görülsede gelir vergisinde ücretli kesime ayrı bir tarife uygulanmasına yönelik bir ilk adım olarak düşünülebilir.¹³⁹ Ayrıca 4444 sayılı kanununun 13. maddesinin a fıkrası ile “..... asgari ücretin yıllık brüt tutarıdır” ibaresi “..... asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25’idir.” şeklinde değiştirilmiştir.¹⁴⁰

01.01.2000 tarihinde yürürlüğe girecek olan bu hükümlerle düşük düzeyde ücret geliri elde eden diğer ücretler üzerindeki vergi yükü önemli oranda azaltılmıştır.

Ancak 4444 sayılı yasanın ücret konusunda yaptığı bir diğer düzenleme tartışılır niteliktedir. Şöyleki, G.V.K.’unda 4444 sayılı yasa ile değiştirilmesinden sonra; birden çok işverenden ücret geliri elde edenlerin bu gelirleri her iş veren tarafından birleştirilmeden ve tarifedeki ilk dilimlere isabet eden düşük oranlarda (G.V.K.’ununun 103. maddesindeki dilimler ve düşük oranlarda) vergilendirildiklerinden; bu ücret gelirlerinin sonradan tekrar beyan edilip vergilendirilmediklerinden bu ücret gelirleri üzerindeki vergi yükü “tek işverenden” ücret geliri elde edenlere oranla son derece düşük kalmaktadır.¹⁴¹

Bu konunun düzeltilmesi tartışılabilir değerinde görülmektedir.

¹³⁹ÇAK, a.g.m., s. 79.

¹⁴⁰Tezcan ATAY, “4444 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişikliklerle ilgili 227 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Yapılan Açıklamalar”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, (S: 308, 15 Kasım 1999), s. 53.

¹⁴¹İslam ÇANKAYA, “Bu Bir Vergi Ayıbıdır”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, (S: 308, 15 Kasım 1999), s. 308.

4. SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

4369 Sayılı Kanun Gelir Vergisi kanununun serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesini içeren hümlerinde de önemli değişiklikler yapmıştır.

4.1. Değişiklik Öncesi Serbest Meslek Erbabı

4369 sayılı kanun öncesinde, serbest meslek erbabında iş hacmi küçük olan ve işlerini yaparken teknik alet edavata gerek duymayan bir kısmının götürü olarak vergilendirilmesi öngörülmüştü.¹⁴²

Bu nedenle G.V.K.'nun değişiklik öncesi 69. maddesindeki hükümleri gereği ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları, arzuhalciler ve gerçek kazancının bulunmasında zorluk olanların Maliye Bakanlığınca tayin edilecek olan ve mesleklerinin ifası yüksek tahsili icap ettirmeyen benzeri serbest meslek erbabının safi kazançları götürü usulde¹⁴³ tespit edilmekteydi.

Diğer taraftan anılan maddenin 2. fıkrasında borsa, ajan ve acentalarının, gümrük komisyoncularının, dava vekilleri müşavirler, diş protezcileri, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip eden muakkişler ve konser veren müzik sanatçılarının götürü usulde vergilendirilemeyeceği hükmolünmüştü.

¹⁴²Seyit Ahmet BAŞ, "4369 Sayılı Kanundan Sonra Telif Kazançlarında İstisna Uygulaması" *Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog*, (S. 131, Mart 1999), s. 75.

¹⁴³Burhan GEZGİN, "4369 Sayılı Kanunla Serbest Meslek Kazancı Gayri Menkul Sermaye İradı ve Menkul Sermaye İradına İlişkin Yapılan Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, (S. 204, Ağustos 1998), s. 60.

4.2. Değişiklik Öncesi Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunumuzun 67. maddesinde serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır şeklinde tanımlanmıştır.¹⁴⁴

Serbest Meslek faaliyeti arızı olarak yapılması halinde elde edilen gelir serbest meslek kazancı sayılmıyor¹⁴⁵. "Sair kazanç ve iratlar" olarak adlandırılan gelir unsuruna dahil olduğu kabul edilerek vergilendiriliyordu.

3239 sayılı kanunla 01.01.1986 tarihinden itibaren elde edilecek telif kazaçları için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi zorunluluğu kaldırılmış ve bu kazançlar stopaja tabi hale getirilerek yapılacak stopaj oranında %10 olarak belirlenmişti (G.V.K. md. 94.A/3-a).¹⁴⁶

Bu durumdaki uygulama 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla 1998 yılı sonuna kadar elde edilen telif kazaçları için geçerliliğini korumuştur.¹⁴⁷

4.3. 4369 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle Serbest Meslek Erbabı

G.V.K.'unun 66. maddesinde "Serbest Meslek erbabının tarifi yapılarak kanunen serbest meslek erbabı sayılacak kişiler belirtilmiştir.¹⁴⁸

¹⁴⁴Metin DURAN, "Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, (S. 133, Mayıs 1999), s. 37.

¹⁴⁵Mualla ÖNCEL, *a.g.m.*

¹⁴⁶*Resmi Gazete*, 18955; 11 Aralık 1985.

¹⁴⁷Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, "Telif Kazançları İstisnası ve Beyanı", *Vergi Dünyası*, (S. 207, Kasım 1998), s. 73.

¹⁴⁸Cevdet Okan BAHAR, "Serbest Meslek Kazançları", *Vergi Dünyası*, (S. 211, Mart 1999), s. 126.

01.01.1999 tarihinden itibaren bütün serbest meslek erbabının kazancı (muaf olanlar hariç) gerçek usulde hesaplanacak, tespit edilecek ve öyle beyan edilecektir.¹⁴⁹

4369 sayılı kanun ile G.V.K.'nun 69. maddesi yürürlükten kaldırılarak, daha önce bu maddede yer alan ve götürü usulde vergisi tespit edilen meslek erbabı ile; yine aynı kanunda 66. maddeye eklenen 4 ve 5. bentlerde sayılan serbest meslek erbabı gerçek usulde vergilendirilecek serbest meslek erbabı kapsamına alınmıştır.¹⁵⁰

Daha önce götürü olarak vergilendirilen ve gerçek usulün kapsamına alınmış olan, ebe, arzuhalci, sağlık memuru, rehber vb. serbest meslek erbabının bazı şartları yerine getirmeleri halinde kazançları gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

Söz konusu şartlar bir taraftan V.U.K.'nun 155. maddesinde serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtilerine diğer taraftan faaliyet sonucu elde edilen kazancın elde edildiği yere bağlanmıştır. Anılan serbest meslek erbabları V.U.K.'nundaki 155. maddedeki şartlardan birden fazlasını taşımamaları veya bu şartları taşımakla beraber köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000'i aşmayan yerlerde faaliyet göstermeleri halinde gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır.¹⁵¹

4.4. 4369 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi

G.V.K.'nun 85. maddesine göre serbest meslek faaliyeti olanlar

¹⁴⁹Süveyda GÜLERYÜZ, "4369 Sayılı Kanun ve 221 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği Hükümlerine Göre Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi, Maliye ve Sigorta Kurumları, (S. 243, 1 Nisan 1999), s. 127.

¹⁵⁰BAHAR, a.g.m., s. 125.

¹⁵¹BAŞ, a.g.m., s.77.

kazanç temin etmemiş bile olsalar yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

4369 sayılı kanun sonrasında da temel vergileme şekli stopaj usulüdür.¹⁵² G.V.K.'nun md. 94/2 uyarınca yine serbest meslek kazaçlarından stopaj yapılacaktır. Stopaj oranı G.V.K.'nunu 18. maddesinin kapsamına giren serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %10 diğerlerinden %20 olarak saptanmıştır.¹⁵³

Kanunun 18. maddesi metni sonunda yer alan hüküm ile, vergiden istisna edilen kazançlarda yukarıda belirtilen oranda gelir vergisi kesintisine tabidir.¹⁵⁴

G.V.K.'unun 121. maddesinde "yıllık beyanname gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir." hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken kazançlardan daha önce tevkifat suretiyle ödenmiş vergilerin mahsup edilmesi gerekmektedir.¹⁵⁵ Ancak 18. maddede belirtilen istisna kapsamındaki kazançlar beyannameye dahil edilmediğinden bu kazançlara isabet eden tevkif edilmiş vergilerin mahsup edilmeside mümkün değildir.

4.5. 4369 Sayılı Kanunla İndirilecek Giderlerde Yapılan Değişiklikler

22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla G.V.K.'unun 68. maddesinin 10. bendinde yapılan değişiklikle meslek erbabının müteferrik giderleri

¹⁵²BAŞ, a.g.m., s.77.

¹⁵³Kurtuluş AKDENİZ, Ufuk MISIRLIOĞLU, "Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları*, (S. 127), s. 29.

¹⁵⁴Mehmet KORKUSUZ, "Serbest Meslek Kazaçları ile İlgili Olarak Yapılan Son Düzenlemeler", *Vergi Sorunları*, (S. 292, Mart 1999), s. 72.

¹⁵⁵DURAN, a.g.m., s.43.

karşılığı olarak götürü gider yazabilme seçenekleri 1 Ocak 1999 tarihinde yürürlüğe girecek şekilde kaldırılmış olduğundan bu seçenek son kez 1998 yılı serbest meslek kazançlarından indirim konusu yapılabilmektedir.¹⁵⁶

Ticari kazançlarda olduğu gibi serbest meslek kazançlarında kiralama yoluyla elde edilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri, nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere binek otomobillerinin zati ve ailevi ihtiyaçlar içinde kullanılan diğer taşıtların giderlerinin yarısı, şeklindeki parantez içi hüküm 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Aynı maddenin 7. bendinde mevcut nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçlar içinde kullanılan diğer taşıtların amortismanlarının yarısı şeklindeki parantez içi hükmüde 4369 sayılı kanunun 37. maddesi ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Böylece ticari faaliyetler açısından safi kazancın, serbest meslek faaliyetleri açısından ise serbest meslek kazançlarının tespitinde geçerlik sağlanmıştır.¹⁵⁷ Bundan böyle 01.01.1999 tarihinden itibaren serbest meslek erbabı envantere kayıtlı olan binek otomobillerinin amortismanını ve diğer giderlerinin tamamını kazançların tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alacaklardır.

4.6. Telif Kazançlarındaki İstisna

4369 sayılı kanun ile telif kazançlarının tamamen beyan edilmemesi uygulaması kaldırılmıştır. Yeni vergileme süreci 01.01.1999 tarihinden

¹⁵⁶BAHAR, a.g.m., s.131.

¹⁵⁷Şeref TEKTAŞ, "Serbest Meslek Mensupları Açısından Yeni Bir Uygulama, Binek Otomobillerinin Giderleri ve Amortismanı", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (S. 242, 15 Mart 1999), s. 34.

itibaren yürürlüğe girecek ve 31.12.2008 tarihinde sona erecektir.¹⁵⁸ Bu tarihler arasında Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde sayılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen hasılatın aynı kanunun 103. maddesinde yazılı tarifenin birinci ikinci gelir dilimleri toplamını aşan gelir dilimleri için 18. maddedeki istisna uygulanmaz.¹⁵⁹

Bu istisnadan müellif mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitler ile bunların kanuni mirasçıları yararlanabilecektir. İstisna bu kişilerin, şiir, roman, hikaye, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo oyunu gibi eserleri ve ihtira beratlarının, gazete, dergi, televizyon ve videoda yayınlanması; kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler ve ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilmiş olmalıdır.¹⁶⁰

Maliye bakanlığı yayınladığı 221 sıra nolu gelir vergisi genel tebliğinde bu konuyu aydınlatıcı düzenlemeler yapmıştır.¹⁶¹

Genel tebliğde serbest meslek faaliyetine mutat¹⁶² meslek halinde yapanlara serbest meslek erbabı denilmiştir. Ancak mutat mesleğin tarifi yapılmamıştır. Örneğin asıl işi devlet memurluğu olan bir kişinin arasına bazı dergilere mesleki makaleler yazması konusuna yer verilmemiştir. Tebliğde yer alan açıklamalara göre telif hakkına konu olan eserlerin mutat meslek halinde ifa edilen çalışmanın ürünü olması halinde, 18.

¹⁵⁸Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, "Telif Kazançları İstisnası ve Beyanı", *Vergi Dünyası*, (S: 207, Kasım 1998), s. 73.

¹⁵⁹Bu konuda en geniş bilgi için *Resmî Gazete* 23616: 19 Şubat 1999, 221 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine bkz.

¹⁶⁰Sami SÜZER, "Telif Haklarının Vergilendirilmesinde Yeni Dönem", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (S: 292, 15 Mart 1999), s. 42.

¹⁶¹S.Ahmet BAŞ, "4369 Sayılı Kanundan Sonra Telif Kazançlarında İstisna Uygulaması", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, (S: 131, Mart 1999) s. 78.

¹⁶²Mutat kelimesi alışılmış her zamanki anlamındadır. Geniş bilgi için bkz, Ayhan Ediz TÜRKHAN, Haydar TÜRKHAN, *Türkçe Okul Sözlüğü*, (İst. Fono Tesisleri, 1998), s. 354.

maddedeki istisna uygulanacaktır. Ne varki hak sahibi defter tutacaktır. Katma değer mükellefiyeti tesis ettirecektir ve yıllık beyanname dahil her türlü beyannameyi verecektir.¹⁶³

221 nolu gelir vergisi genel tebliğinin yayınlanması ile birlikte medyada şairlere, yazar ve çizerlere, dolayısıyla sanat ve kültüre defter tutma zorunluğu şeklindeki tenkitler yoğunluk kazanmıştı. Bazı görüşlere göre maliyenin alacağı vergi tek kuruş atmayacaktı, bu görüşe göre her ay alınan telif ücreti tutarı zaten belli idi.¹⁶⁴ Buna karşılık belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme gibi ödevler konusunda serbest muhasebecilerden, mali müşavirlerden, ve yeminli mali müşavirlerden yardım almanın mümkün olduğunu ve böylece bu durumun anılan serbest meslek erbabının sanatsal üretkenliğine zarar vermeyeceği¹⁶⁵ konusunda görüşler ve savunmalar bulunmakta idi.

Bütün bu tepkiler sonucunda yayınlanan 223 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde¹⁶⁶ 18. maddede belirtilen istisna kapsamına giren serbest meslek mensuplarının 7 milyarlık istisna sınırını aşınca kadar defter tutma ve belge düzenleme zorunluluklarının olmadığı açıklanmıştı. Daha sonra yayınlanan 224 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde¹⁶⁷ münhasıran GVK'nun 18. maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı kanununun 94. maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin; defter tastik ettirme ve tutma ve belge düzenleme zorunlulukları hasılat tutarına bağlı olmaksızın kaldırıldığı açıklanmıştır.¹⁶⁸

¹⁶³SÜZER, a.g.m., s. 43.

¹⁶⁴Bu konuda geniş bilgi için bkz. Şükrü KIZILOĞLU, "Atmacanın Kafa Kesiti", *Sabah*, (22 Mart 1999), s. 9.

¹⁶⁵Mehmet KORKUSUZ, "Serbest Meslek Kazançları ile İlgili Olarak Yapılan Son Düzenlemeler", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (S: 292, 15 Mart 1999), s. 71.

¹⁶⁶*Resmi Gazete*, Tarih: 04.03.1999, S: 23629.

¹⁶⁷*Resmi Gazete*, Tarih: 19.02.1999, S: 23616.

¹⁶⁸Metin DURAN, "Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, (S: 133, Mayıs 1999), s. 40.

Tüm bu kazanımlarla yetinmeyen 18. maddenin kapsamındaki serbest meslek erbabı, basın yayın yoluyla hükümete baskı yapmaya devam etmiş ve nihayet, 14 Ağustos 1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı kanun ile 18. maddesinin 1. fıkrası yeniden düzenlenerek, istisnanın kapsamı genişletilmiş ve 4369 sayılı kanunla kısmi istisna yeniden tam istisna haline getirilmiştir.¹⁶⁹

4369 sayılı yasanın daha iyi hazırlık safhasından sonra çıkarılması durumunda bu tür düzenlemelere gerek kalmayabilirdi. Baskı gruplarında yasalaşmadan önce tartışılmış olsaydı ve yasaya ona göre yön verilmiş olsaydı, değişiklik istemi bu kadar yoğun olmadığı gibi devlete karşı olan güven artardı.

5. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI İSTİSNASINDA YAPILAN YENİ DÜZENLEMELER

Gelir Vergisi Kanununun 2772 sayılı kanunla değişik 21. maddesi hükmüyle binaların mesken olarak kiraya verilmesinde bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın (1997 yılı için) 41.400.000.- lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna tutarı 29 Temmuz 1998 tarih ve 23417 sayılı mükerrer resmi gazetede yayımlanan 4369 sayılı vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkında kanunun 27. maddesiyle günün ekonomik şartlarına uygun olarak 240.000.000.- liraya yükseltilmiştir.

5.1. Gayrimenkul Sermaye İratları İstisnasında Yapılan Yeni Düzenlemeler

4369 Sayılı Kanunun 27. maddesiyle değiştirilen Gelir Vergisi Kanununun 21. maddesinin 1'nci fıkrası aynen aşağıdaki gibidir.

¹⁶⁹Fazıl ÇİFTÇİ, "4444 Sayılı Kanunla Serbest Meslek Kazançları İstisnasında Yapılan Değişiklikler", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, (S: 137, Eylül 1999), s. 104.

“Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 240.000.000.- lirası gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde istisnadan yararlanılamaz”.

İstisna hadleri üzerinde hasılat elde edilmekle birlikte bunun eksik beyan edilmesi ya da eksik beyan edilmesi halinde istisnadan yararlanılamayacağı maddenin 1’nci fıkrasında yapılan değişiklikle açıkça belirtilmiştir.¹⁷⁰ Bu şekilde binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen hasılatın tam olarak ve zamanında beyanı teşvik edilmiştir.¹⁷¹ Çünkü sonradan yapılacak tarhiyatlarda istisna tutarı hiçbir şekilde dikkate alınmayacaktır.¹⁷²

Mesken kirasından elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradına beyanname verme süresinden sonra beyan edenlerle, süresinde ancak eksik beyan ettikleri için, yasal beyanname verme süresinden sonra ek beyanname verenlerin (Pişmanlık talepli veya talepsiz) hiç beyanname vermeyenlerle aynı kapsamda değerlendirilerek, gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlandırılmaması hem kanun maddesinin lafzına hem de kuruluş amacına ters düşmektedir. Ayrıca kendiliğinden beyanname verilmesinin teşvik edilmesi vergi idaresinin tespit ve inceleme yükünü de azaltacaktır.¹⁷³

¹⁷⁰Burhan GEZGİN, “4369 Sayılı Kanunla Serbest Meslek Kazancı, Gayrimenkul Sermaye İradı ve Menkul Sermaye İratlarına İlişkin Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası*, (Sayı: 204, Ağustos, 1998), ss.63.

¹⁷¹A.Murat YILDIZ, “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Hesaplanması ve Beyanı”, *Vergi Sorunları*, (Sayı124), s.71.

¹⁷²GEZGİN, a.g.m., s.63.

¹⁷³YILDIZ, a.g.m., s.77.

Nitekim Gelirler Genel Müdürlüğünün 10.02.1999 tarih ve 1999/2 sıra nolu gelir vergisi kanunu iç genelgesi ile konuya açıklık getirilmiş ve "idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce süresinde beyan etmedikleri veya eksik beyan ettikleri kısımlar için kendiliklerinden, süresinden sonra beyan edenlerde bu istisnadan yararlanabileceğini bildirmiştir.¹⁷⁴

Söz konusu istisna konutun mülkiyetinin el değiştirmesi halinde de, el değiştirme sayısı ne olursu olsun, her bir mükellef açısından, 240.000.000.-liralık sınırın aşılmadığına bakılması bu tutarı aşan kira gelirlerine istisnanın tamamen uygulanması gerekir.¹⁷⁵

4369 Sayılı Kanunla yapılan değişikliklerden biriside basit usulde ticari kazancın tespit usulünün getirilmesidir. Gelir Vergisi Kanununun 4369 Sayılı Kanunla yapılan değişik 46'ncı maddesinin ikinci fıkrasında "bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve V.U.K.'nun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza ve ibraz, diğer ödevler, ve ceza hükümleri ile bu kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler hükmüne yer verilmiştir. Sonuç olarak, ticari kazancını basit usulde tespit edenler yıllık beyanname vermek zorunda oldukları için gayrimenkul sermaye iratlarındaki mesken istisnasından yararlanamazlar.¹⁷⁶

Diğer taraftan ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanların, öteden beri olduğu gibi yine bu

¹⁷⁴Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi, B.67.0.GEL.0.43/4300-24/004375

¹⁷⁵Sami AK, "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Beyanında Özellik Arzeden Durumlar", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, (Sayı: 131, Mart, 1999), ss.40.

¹⁷⁶Mustafa Ali SARILI, "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı", *Vergi Dünyası*, (Sayı: 214, Haziran, 1999), s.173.

istisnadan yararlanamayacağı açıktır.¹⁷⁷ İstisna uygulamasında, istisnaya isabet eden gider kısmı hasıllattan indirilmeyecektir. Bu kısım gerçek gider usulünde orantı yoluyla; götürü gider usulünde ise gayri safi hasıllattan istisna düşüldükten sonra kalan kısma % 25 oranı uygulanarak safi iradın tespiti suretiyle dikkate alınmış olacaktır.¹⁷⁸

5.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarında İndirim Konusunda Yapılan Değişiklikler

Gayrimenkul sermaye iratlarında safi iradın bulunmasında gayri safi hasıllattan indirilebilecek giderleri sayan 74'üncü maddenin 1'nci fıkrasının 4 numaralı bendinde 4369 Sayılı Kanun ile yapılan bu değişiklikle: Konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerin iktisap bedelinin her yıl % 5'i 5 yıl süre ile gayrisafi hasıllattan indirilebilecektir.¹⁷⁹ Bentte söz edilen 5 yıllık süre iktisap tarihinden itibaren başlamaktadır. Kanunun yürürlük tarihinden önce iktisap edilmiş olan gayrimenkullerin de 5 yıllık süre henüz bitmemiş ise kalan süre için indirimden yararlanma hakları vardır. Buna göre 1993 yılı ve daha öncesi yıllarda iktisap eden gayrimenkuller konut olarak kiraya verildiklerinde (hangi yılda kiraya verilirse verilsin) % 5'lik indirimden hiçbir şekilde yararlanamayacaklardır.¹⁸⁰

Bu indirim konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden sadece bir tanesine uygulanacaktır.¹⁸¹ İradın yetersiz olması dolayısıyla ilgili yılda indirilemeyen tutar G.V.K.'nun 88 maddesinin 3. fıkrası uygulamasında gider fazlalığı olarak kabul edilmediğinden, bir diğer gelir

¹⁷⁷GEZGİN, a.g.m., s.64.

¹⁷⁸İrfan ERMİN, "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (Sayı: 288, 15 Ocak 1999), s.22.

¹⁷⁹YILDIZ, a.g.m., s.69.

¹⁸⁰GEZGİN, a.g.m., s.65.

¹⁸¹Mustafa AKEL, "Gayrimenkul Sermaye İratlarında % 5'lik İndirim"

unsurundan indirilemeyeceği gibi izleyen yıllarda (geçmiş yıl zararı gibi) devrolunamayacaktır.¹⁸²

Burada gayrimenkul kavramı yoruma açık bir ifadedir. Gayrimenkul kavramı, 20 daireli apartman kiraya verildiğinde tüm dairelerimi yoksa dairelerden sadece birinimi ifade etmektedir. Eğer burada gayrimenkul kavramı ile sadece bir daire ifade edilmek isteniyorsa, bu fıkra daha açık bir ifade ile yani, "... konut olarak kiraya verilen bir adet daire veya müstakil evin, iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i..." olarak değiştirilmesi gerekir.¹⁸³

5.3. Emsal Kira Bedeli Uygulamasında Yapılan Değişiklikler

4369 Sayılı Kanun emsal kira bedeli esasında herhangi bir değişiklik yapmamış ve eski haliyle sistemde bulunmaya devam etmiştir.¹⁸⁴

Kanunun gündeme gelişi, 4369 Sayılı Kanun hükümleri ile emlak vergisinin konusunu teşkil eden gayrimenkullerin vergiye esas alınacak değerlerinin her yıl yeniden değerlendirilmesinde arttırılacak olmasıdır.¹⁸⁵

¹⁸²GEZGİN, a.g.m., s.65.

¹⁸³SARILI, a.g.m., s.171.

¹⁸⁴Erdal SÖNMEZ-Garip AYZ, "Yeni Düzenlemeler Işığında Emsal Kira Bedeli Uygulaması ve Eleştirisi", *Vergi Dünyası*, (Sayı: 209, Ocak, 1999), s.46.

¹⁸⁵Mehmet KORKUSUZ, "Emsal Kira Bedeli Esası Nedir? Ne Değildir?" *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (Sayı: 291, Mart, 1999), s.44.

6. 4369 SAYILI KANUNLA MENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE YAPILAN ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER

Gelir Vergisi Kanununun 75/5 ,6, 7, 12 ve 14. bentlerinde sayılan menkul sermaye iratları için 01.01.1997 tarihi öncesindeki gelirleri dolayısıyla beyanname verilmemekte, hatta diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler bayennameye dahil edilmemekte idi.¹⁸⁶

Daha sonraları GVK'nun geçici 39. maddesinin 4369 sayılı kanunla kaldırılmadan önceki 5. bent hükmüne göre "..... yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken ve GVK'unun 75/5, 6, 7, 12 ve 14 numaralı menkul sermaye iratlarının indirim oranının indirilmesi suretiyle bulunacak kısım gelir vergisinden müstesna kılınmıştı.¹⁸⁷

6.1. Menkul Sermaye İratlarının Enflasyondan Arındırılması Konusunda Yapılan Değişiklikler

Bilindiği üzere tevkif usulü ile vergileme geçici bir vergileme yöntemi olup vergi kanunlarımız tevkif edilen vergilerin beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmesini öngörmektedir. Hatta tevkif suretiyle ödenen vergilerin beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması durumunda fazla ödenen kısmın mükellefe iade edilmesi hükme bağlanmıştır.¹⁸⁸

¹⁸⁶Ayrıntılı bilgi için bkz S. Ahmet BAŞ, "Menkul Sermaye İratlarında Enflasyondan Arındırma Bilmecesi 2", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, (S:137, Eylül 1999), s. 39-40.

¹⁸⁷Mehmet GÜLTEKİN, "Gerçek Kişilerin Elde Ettiği Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi ile İlgili Hususlar", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, (S. 131, Mart 1999), s. 8.

¹⁸⁸S. Ahmet BAŞ, "Menkul Sermaye İratlarında Enflasyondan Arındırma Bilmecesi 1", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, (S:136, Ağustos 1999), s. 51.

Maliye Bakanlığının 1997 yılı gelirlerine ilişkin yayımladığı 209 Seri nolu gelir vergisi genel tebliği beyannameye istisnadan sonra kalan kısmı itibariyle dahil edilen vergilerin, mahsubunu öngörmüştür.¹⁸⁹

Bu durumda beyan edilmeyen (Vergiden istisna edilmiş kısım üzerinden) tevkif suretiyle ödenmiş vergilerde mahsup edilmiş olduğundan mükellefe iade edilecek vergi çıkmıştır.¹⁹⁰ 1997 yılı gelirleriyle ilgili olarak uygulama söz konusu tebliğ çerçevesinde cereyan etmiştir.

İndirim oranı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının son oniki aylık dönemde 1 yıl vadeli devlet tahvili için uygulanan ortalama faiz oranına bölünmesi sonucunda Maliye Bakanlığınca bulunmakta idi.¹⁹¹

Ocak ayının son günlerinde yayınlanan 220 sıra numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi konusunda büyük bir tartışma başladı. İdare tebliği hükümleri ile iradın elde edildiği aşamada tevkif suretiyle ödenmiş olan gelir vergisinin, Gelir Vergisi Kanununun geçici 39. maddesi hükmü gereğince belirlenen indirim oranına (1998 yılı gelirleri için tespit ve ilan edilen indirim oranı %78,7) isabet eden kısmının daha sonra beyanname üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden mahsubunun mümkün olamayacağını açıkladı.¹⁹²

¹⁸⁹Abdullah KÜTÜKÇÜ, "Menkul Sermaye İratlarının Beyanın da Yeni Anlayışa İlişkin Değerlendirmeler", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, (S: 292, 15 Mart 1999), s. 111.

¹⁹⁰BAŞ, a.g.m., s. 40.

¹⁹¹Ömer DUMAN, "Faiz ve Repo Gelirlerinin Vergilendirilmesi 2", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, (S: 292, 15 Mart 1999), s. 77.

¹⁹²Mehmet KORKUSUZ, "Menkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi Konusunda Gelir Vergisi Tebliği ile Yapılan Düzenlemeler", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, (S: 290, 15 Şubat 1999), s. 36.

Maliye Bakanlığı bu konuda 1997 yılı gelirleri için (1997 yılı için arındırma miktarı 67.6) 209, 1998 yılı gelirleri içinde (arındırma miktarı 78.7) 220 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerini yayımlamıştır.¹⁹³

Vergi idaresi son tebliğ ile menkul sermaye iratları üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiyi istisnaya karşılık gelen ve gelmeyen olarak ikiye ayırmış, istisna tutarına isabet eden kısmın nihai vergi olduğunu ileri sürerek, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden indirimini engellemiştir.¹⁹⁴

Bu uygulama değişikliği rantiyenin hoşuna gitmemiş ve iptal edilmesi, yürütmenin durdurulması talebiyle danıştayda dava açılmıştır. Yargı mercii ilk etapta yürütmenin durdurulması yönündeki talebi reddetmiştir. Bu yargı kararıyla 209 sıra nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılan düzenlemenin yanlışlığı tescil edilmiştir.¹⁹⁵

6.2. 4369 Sayılı Kanuna Göre Menkul Kıymetlerin Enflasyondan Arındırılması

4369 sayılı kanunla GVK'nın geçici 39. maddesi kaldırılarak bu hüküm kanununun 76. maddesinin 2. fıkrasında daha değişik bir biçimle alınarak sürekli hale getirilmiştir.

4369 sayılı kanun genel gerekçesinde kısa dönemde vergi gelirlerinde önemli bir azalmaya yol açacağı nedeniyle şimdilik enflasyon muhasebesine ilişkin düzenlemelere gidilmediğini belirtirken rantiyeyi kayıran özel fakat geçici düzenlemeyi sürekli hale getirerek 01.01.1997

¹⁹³KÜTÜKÇÜ, a.g.m., s.111.

¹⁹⁴KORKUSUZ, a.g.m., s. 38.

¹⁹⁵BAŞ, a.g.m., s. 52.

tarihinden beri¹⁹⁶ rantiyeyi enflasyondan koruyan tutumu da sürdürmüştür.

1998 yılı gelirleri için indirim oranı %78.7 olarak tespit edildiğine göre istisna tutulacak miktar elde edilen gelirin %78.7'si olmaktadır. İstisna tutarı düşüldükten sonra kalan kısım 2,5 milyarı aşması durumunda beyanname ile beyan edilecek aksi durumda beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler için beyanname verilse dahi bu gelirler beyan edilmeyecektir.¹⁹⁷

6.3. 4369 Sayılı Kanun Sonrası Menkul Kıymetlerin Vergiden Arındırılması

4444 sayılı kanunun gerekçesinde, 4369 sayılı yasa ile faiz gelirlerinin hem stopaja tabi tutulması hemde gelir vergisine tabi tutulması uygulaması getirilmesi nedeniyle iç tasarrufların azaldığı, bu nedenle yatırımlara kaynak bulunamadığı, adeta yabancı yatırımlar teşvik edilirken yerli tasarruf sahiplerinin cezalandırıldığı belirtilmektedir.¹⁹⁸

4444 sayılı yasanın 55. maddesiyle 75/7, 12, 14. bentlerde yazılı menkul sermaye iratları ile menkul kıymetler yatırım fonlarına ödenen kâr payları için yıllık beyanname verilmez denilmektedir.

Bu gerekçelerle stopaj yoluyla kesilen vergiler nihai vergi niteliğine dönüştürülmüştür ve indirim oranının uygulanarak vergiden arındırılma işleminin yapılmasının bir önemi kalmamıştır.

Yaygın açık işsizliğin bulunduğu bir ekonomide tasarruflar pozitif

¹⁹⁶BAŞ, a.g.m., s. 39. (2)

¹⁹⁷GÜLTEKİN, a.g.m., s. 8.

¹⁹⁸Mehmet SARITAŞ, Bülent ŞİŞMAN, "4444 Sayılı Kanun Sonrası Bir Kısım Menkul Sermaye İratlarının Vergileme Esasları", *Vergi Dünyası*, (S: 217, Eylül 1999), s. 138.

dışsallık yaratmak suretiyle işsizlerin iş bulmasını sağlarken sosyal güvenlik sisteminin yükünü azaltmaktadır.¹⁹⁹

Bu açıdan bakıldığında 4444 sayılı yasanın menkul sermaye iratlarında sağladığı avantaj doğru ve yerinde yapılmış bir düzenleme olarak kabul edilmelidir. Ancak tasarrufların belli miktarlardan sonra artan oranlı bir tarifeye tutulmamış olması küçük tasarruf sahiplerinin de aynı oranda vergilendirilmesini gerektirdiğinden vergi adaletini bozmaktadır.

Oysa menkul sermaye iratlarında stopaj oranları düşürülerek belli miktarlardan sonraki gelirlerin beyana dahil edilmesinin daha yararlı olabileceğinin tartışması yapılmalıdır.

6.4. 4369 Sayılı Kanun Öncesi Kâr Paylarının Vergilendirilmesi

Kurumlar Vergisi kanununa göre, Kurumlar Kurumlar Vergisi öderler. Ancak vergileme sadece bu kadar değildir. Kurum kazançları, kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra, kazancı sağlayanların gelir vergilerine mahsup edilmek üzere ayrıca gelir vergisi stopajına tabi tutulurlar. Böylece 01.01.1999 tarihine kadar elde edilen kurum kazançlarında vergi yükü %44 oranında olmuştur.²⁰⁰

4369 Sayılı kanundan önce, kâr dağıtımını yapılsın yapılmasın GVK'nun 94/6. maddesi uyarınca %20 oranında tevkifat yapıyordu.²⁰¹

¹⁹⁹Güneri AKALIN, "Vergi Reformunun İktisadi ve Mali Etkileri", **Mükellefin Dergisi**, (S:73, Ocak 1999), s. 116.

²⁰⁰Ekrem SEZER, "Gerçek Kişilerce Kurumlardan Elde Edilen Kâr Paylarının Beyan Edilmesi", **Vergi Dünyası**, (S: 212 Nisan 1999), s. 3.

²⁰¹Tezcan ATAY, "4444 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişikliklerle İlgili 227 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Yapılan Açıklamalar", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, (S: 310, 15 Aralık 1999), s. 310.

Gerçek kişilerin eline geçen net tutara daha önce kurumda kesilen vergiler karşılığı olmak üzere net tutarın 1/3'ü oranında vergi alacağının eklenmesi sonucunda beyan sınırına ulaşıyordu.²⁰²

6.5. 4369 Sayılı Kanunla Kâr Payların Vergilendirilmesi Konusunda Yapılan Düzenlemeler

GVK'nun vergi alacağı başlıklı mük. 75. maddesinde 4369 sayılı yasa ile değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklere göre vergi alacağı oranı kurumlar vergisi oranının düşürülmesine paralel olarak 1/3'ten 1/5'e düşürülmüştür. Bu oran değişikliği 01.01.2000'den sonra elde edilecek kar paylarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4369 sayılı kanunla yapılan düzenlemelerden sonra kâr dağıtım dağıtmamaya göre farketmeyen stopaj uygulamasından vazgeçilmiş, sadece tek aşamalı bir kurumlar vergisine ve buna bağlı olarak da kâr dağıtım yapılması halinde stopaj öngören bir sisteme geçilmiştir.²⁰³

4369 sayılı yasa uygulamasında, GVK'nun geçici 54. maddesine göre 1998 takvim gelirleri için 2.500.000.000 TL ve 1999 yılı takvim gelirleri için 3.500.000.000 TL'yı aşarsa elde edilen menkul sermaye iratları yıllık beyanname ile bildirilmek zorundadır.²⁰⁴ Diğer taraftan vergi alacağı mükerrer 121. madde gereğince beyan edilen kâr payı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.²⁰⁵

Bu maddede yapılan bir önemli değişiklikte stopaj matrahını hesaplarken kurumlar vergisinin yanı sıra fon payında matrahtan düşülebilecek olmasıdır.²⁰⁶

²⁰²SEZER, a.g.m., s. 3.

²⁰³ATAY, a.g.m., s. 65.

²⁰⁴SARITAŞ, ŞİŞMAN, a.g.m., s. 131.

²⁰⁵GÜLTEKİN, a.g.m., s. 6.

²⁰⁶ATAY, a.g.m., s. 67.

6.6. Kâr Paylarının Vergilendirilmesindeki Son Düzenlemeler

4444 sayılı kanunun 3. maddesiyle GVK'na eklenen geçici 55. maddeye göre 01.01.1999-31.12.1999 tarihleri arasında yatırım fonlarına katılma belgelerine ödenen kâr payları için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir. Aynı zamanda diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.²⁰⁷

²⁰⁷SARITAŞ, ŞİŞMAN, a.g.m., s. 131.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

4369 SAYILI KANUNLA GELİRİN BEYANI VE DİĞER KONULARDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. BEYAN USULÜNÜN GENEL ESASLARI

Beyan veya beyanname usulü modern vergiciliğin gereği olarak vergilemenin yükümlünün vereceği bilgiye göre yapılmasıdır.²⁰⁸ Beyan görevini kişilere yükleyen bu yöntem verginin alınması görevini ise yönetime yüklemektedir. Yönetimin söz konusu bu bildirimleri kontrol etme yetkisi vardır.

Görüldüğü gibi böyle bir uygulamanın başarısı bir taraftan mükellefin dürüstlüğüne, vergi bilincine ve eğitim düzeyine, diğer taraftan da mali yönetimin etkinliğine bağlıdır.²⁰⁹

1.1. Değişiklik Öncesi Gelirin Toplanması ve Beyanı

4369 Sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki düzenlemede de kazanç sahipleri 85. madde uyarınca gelirlerini birleştiriyor ve topluca beyan ediyordu. Kazanç ve iratların tutarı 86'ncı maddede belirlenen sınırlar içinde kalması durumunda beyanname verilmiyordu. (Bu sınırlar Bakanlar Kurulu'nca her yıl yeniden belirlenmekte idi).

Birde 87'nci maddede belirlenen esaslar vardığı, buna göre madde

²⁰⁸Halil NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, (İstanbul: Beta Basım A.Ş., 1992), s.252.

²⁰⁹Abdurrahman AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, (Dördüncü Baskı, Ankara: Gazi Büro Yayınevi, 1993), s.123.

kapsamındaki kazanç ve iratların beyan edilmesi kazanç sahibinin iradesine bırakılmıştı.²¹⁰

Ayrıca G.V.K.'nun 93'ncü maddesi uyarınca tam mükellefiyette eşlerin ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirmesi gereken gelirleri aile reisi tarafından tek bir beyanname ile bildiriliyordu.²¹¹ Bu düzenlemelerin amacı yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmesi halinde yaklaşık olarak yapılmış olan stopaj gelir vergisi kadar vergi tarh edilecek olması nedeniyle mükellefleri ayrıca beyanname verme külfetinden kurtarmaktı.

1.2. Yeni Düzenleme Sonrasında Gelirin Toplanması ve Beyanı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'nci maddesinde 4369 Sayılı Kanunla değişikliğe göre, bu düzenleme ile gelir unsurları tek başına değerlendirilecek ve farklı gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan ancak tek başına değerlendirildiğinde beyanname verme yükümlülüğü getirilenler yıllık beyanname ile birleştirilecektir. Ayrıca 86'ncı maddenin gerekçesine göre de bu değişikliklerle her gelir unsuru kendi içersinde ayrı olarak ele alınacak ve maddede belirtilen koşullara bağlı olarak beyanname verilmesinin gerekmediği durumlarda bu gelirler diğer gelirler nedeniyle verilmesi gereken yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.²¹²

Gelir Vergisi Kanunundaki ihtiyari toplama ve aile reisi müessesesi 4369 Sayılı Kanunla kaldırılmıştır.²¹³

²¹⁰Ercan DURGUN, "4369 Sayılı Kanunla Gelirin Toplanması, İhtiyari Beyan, Aile Reisi Beyanı ve Beyanname Verilmesi Konularında Yapılan Değişiklikler", *Maliye Postası Dergisi*, (1 Kasım 1998), s.51.

²¹¹M.Emin AKYOL, "4369 Sayılı Kanundan Sonra Gelirin Toplanması ve Beyanı", *Maliye Postası Dergisi*, (15 Kasım 1998), s.39.

²¹²Yunus ŞENGÖZ, "Gelirin Toplanması ve Beyanı: 220 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği İhtilafı", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (Sayı: 291, 1 Mart 1999), s.75-76.

²¹³AKYOL, a.g.m., s.38.

Görüldüğü gibi gelirin beyan esaslarına ilişkin olarak 4369 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler (aile reisi beyanı, ihtiya toplama ve beyan, toplama yapılmayan haller) 1998 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere 29.07.1998 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bu değişiklikler anlaşılması ve anlatılması güç olan beyan esaslarını son derece basitleştirmiş ve anlaşılır kılmıştır.²¹⁴

Gelir Vergisi Kanununun 4369 Sayılı Kanunla değiştirilen ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 46'ncı maddesine göre ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerde yıllık beyanname vermek zorundadır. Ancak bu mükellefler 1999 yılında elde edecekleri kazançları için yıllık beyannameyi 2000 yılının Şubat ayı içinde vereceklerdir.²¹⁵

1.3. İhtiyari Toplamanın Kaldırılma Nedenleri

Esasen bu uygulamanın vergi kanunlarında hiç yer almaması gerekmektedir. Çünkü bir gelir unsuru ya beyan edilmek zorundadır, ya da beyan edilmeyebilecektir. Eski düzenlemede yer alan ihtiyari beyan müessesesi sadece vergi kanunlarında yer alan karmaşıklığı arttırıyordu. Söz konusu değişiklik yerinde olmuştur.²¹⁶

1.4. Aile Reisi Beyanının Sakıncaları ve Kaldırılma Nedenleri

Medeni Kanunun hükümlerinin genel çerçevesine göre evlilik birliği karı kocadan oluşur. Evlilik birliği içerisinde hem karı hem de koca birbirlerine nazaran eşittir. Ancak G.V.K.'nun 93'ncü maddesi hükmüne göre aynı şeyleri söylemek güçtür. Çünkü bu maddeye göre eş kadındı ve

²¹⁴Erdoğan SAĞLAM, "Şahsi Gelirlerin Beyanına İlişkin 220 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, (Sayı: 211, Mart, 1999), s.54.

²¹⁵Musa ÖRMECİ, "1998 Yılı Gelirlerinde Gelir Beyanı ve Beyanname Verilmeyen Haller", *Mükellefin Dergisi*, (Sayı: 73, Ocak, 1999), s.21.

²¹⁶DURGUN, a.g.m., s.51.

geliri kocası tarafından beyan edilmekteydi.²¹⁷ Buradan geçmiş düzenlemede Gelir Vergisi Kanununun kocayı ailenin reisi olarak gösterdiğinin yorumunu yapabiliriz.

Aile gelirlerinin toplanarak artan oranlı bir tarifeye tutulacak olması, evli çiftlerin ayrı ayrı vergilendirildiklerinde ödeyebileceklerinden daha fazla vergi ödemelerine neden olmaktadır.

Evli çiftlerin daha fazla vergi ödemeleri, evli kadınların iş hayatından çekilme ve çalışma hayatına hiç girmeme yönünde karar vermelerine yol açmaktadır. Bu caydırıcı etki kocaların eşlerine çalışma hayatına girmeme veya çalışmaya son vermesi yönünde baskı yapması şeklinde görülebilir.²¹⁸

Yukarıdaki aksaklıklara ilave olarak Gelir Vergisi Kanunundaki aile reisi beyanına ilişkin geliri kavrama ve yorumdaki ince çizgi tartışmalara neden olmaktadır.²¹⁹ Ekonomik hayat aile fertlerini birlikte çalışmaya zorlamaktadır. Çalışma zorunluluğu düşük gelir gruplarında daha da önem kazanmaktadır. Ek gelir ihtiyacı içersindeki aile bireylerinin büyük çoğunluğunun marjinal durumda olması onların aile reisi beyanıyla artan oranlı vergiye tabi tutularak daha fazla vergilendirilmesi fertlerin girişimini engeller bir durumun doğmasına neden olmaktadır. Aile reisi beyanının efektif getirisi ile fazla vergi ödeme götürüsünün karşılaştırılması bireylerin ekonomiye katkısını ve hareketliliğini kısıtlayabilmekte ve onları çalışmaktan vazgeçirebilmekte idi.²²⁰

²¹⁷ÇELİKKAYA, a.g.e., s.116.

²¹⁸Nurten AKYILDIZ, *Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998), s.125-126.

²¹⁹Münir BELLEK, "Aile Reisi Beyanı Kaldırılmalı, Bu Aile Nasıl Geçiniyor Vergisi Konmalıdır", *Mükellefin Dergisi*, (Ocak, 1998), s.33-36.

²²⁰BELLEK, a.g.m., s.34.

2. HAYAT STANDARDI ESASI

2.1. Hayat Standardının Getiriliş ve Getirilişindeki Amaçlar

Daha 1978/1979 yıllarında hayat standardıyla ilgili olarak hazırlanan tasarı meclise gönderilmiş ve Bütçe-Plan karma komisyonunda görüşülerek ağır eleştirilere uğramıştı.

Ne varki Türkiye’de 1981 yılında 1.491.354 gelir vergisi beyannamesi verilmiş olmasına rağmen 1980 yılı kazançlarının beyan edildiği bu yılda 1.086.000 mükellefin 120.000.- liranın altında gelir gösterdiği veya zarar beyanında bulunduğu anlaşılmıştır. Bu sayısal verilerden Türkiye’deki mükelleflerin gerçek gelirlerini gizledikleri anlaşıldığından²²¹ Hayat Standardı Esası 31.12.1982 gün ve 2772 Sayılı Kanun ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen 116’ncı madde ile bir oto kontrol müessesesi olarak getirilmiştir.²²²

Hayat Standardı Esası, bir müessese olarak gelir vergisi uygulamamıza 1.1.1993 tarihinden itibaren ve 1982 yılı ticari, zırai mesleki kazançlarında uygulanmak üzere girmiş olup, devletin vergi almadaki politik isteksizliğinin de sonucu hiç olmazsa bu kadar vergi alınsın şeklindeki kabulü nedeniyle de, uygulama programlarına kaldırılacak diye konmasına rağmen bir türlü vazgeçilememiş ve en son 4369 Sayılı Kanunun 83/3-o maddesiyle 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılmış ve 17 yıllık bu uygulama son bulmuştur.²²³

²²¹Selehattin TUNCER, *Vergi Uygulamaları*, (İstanbul: Okan Yayınları, Güray Matbaası, 1984), s.253.

²²²Gürkan GÜRLE, “Hayat Standardı Esasında Uygulamaya İlişkin Eleştiriler”, *Vergi Sorunları*, (Sayı: 1984/3), ss.43-47.

²²³Ali Hadi ORHUN, “Hayat Standartında Son Tango”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (Sayı: 290, 15 Şubat 1999), ss.20.

2.2. Hayat Standardı Esası Uygulamalarının Sakıncaları

Hayat Standardı, yükümlünün yaşam biçimine bakılarak getirilmiş bir vergi güvenlik müessesesi olarak telaffuz edilse bile bu müessesedeki temel göstergenin yaşam düzeyi ve yaşam biçimi ile bir ilintisi olduğunu söylemek güçtü. Temel gösterge tutarı yaşam düzeyin uyarlanmış olmaktan çok götürü vergilemeyi anımsatmakta idi.²²⁴

Çünkü gerçek usulde vergilendirmede, gelirden bu gelirin elde edilmesi ile ilgili giderler düşülür ve net kâr vergiye tabi tutulur. Oysa bu esasta götürü olarak tespit edilen gelir vergilendirilmekte idi.

Geçim seviyesi, gelir üzerinden alınan vergilerde, vergilendirilecek bir unsur değil vergi dışı bırakılan bir unsur olarak dikkate alındığı halde hayat standardı uygulamasında gelirin amacına ters düşülmekteydi.

Hayat standardı uygulamasının kaldırılmasıyla vergi adaletine zarar veren ve rekabeti bozan önemli unsurlardan biri olan kazanılmamış gelirlerin vergilenmesine son verilmekte ve mükelleflerin gerçek gelirlerinin vergilendirilmesi uygulamasına geçilmektedir. Ayrıca sadece hayat standardı esasına tabi olmamak için iş hacmi çok küçük gelir vergisi mükelleflerinin amaca uygun olmayan şirketleşmelerinin bu yolla önüne geçilerek bu şirketler kuruluşu ve tasfiyesi aşamasında karşılaştığı uzun ve masraflı bürokratik işlemlerden kurtarılmış olmaktadır.²²⁵

²²⁴Mehmet BULUT, "Hayat Standardı Göstergeleri Yer Değiştirse Nasıl Olur", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (Sayı: 260, 15 Kasım 1997), ss.68.

²²⁵A.Murat YILDIZ, "4369 No'lu Kanunla; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 85, 86, 87, 93, 94 Mükerrer 116 ve Mükerrer 120'nci Maddelerinde Yapılan Düzenlemeler", *Vergi Sorunları*, (Sayı: 120), s.67.

3. GEÇİCİ VERGİ

3.1. 4369 Sayılı Kanun Öncesi Geçici Vergi Uygulamaları

Geçici vergi sistemi 4369 sayılı yasa ile önemli ölçüde değiştirilmiştir. Değişiklik öncesinde, özetle bir önceki yıla ilişkin olarak verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir (gelir vergisi mükelleflerinde verginin ticari ve mesleki kazançta isabet eden kısmı) veya kurumlar vergisi geçici verginin matrahını oluşturmakta ve bu matrah üzerinden gelir vergisi mükellefleri % 50 kurumlar vergisi mükellefleri ise % 70 oranında geçici vergi hesaplayıp beyan etmek zorundaydı.

Bir önceki yıl beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisi 12 eşit taksitler halinde ödeniyordu.²²⁶

3.2. 4369 Sayılı Kanunla Geçici Vergi Uygulamasında Yapılan Değişiklikler

4369 Sayılı Kanunla geçici verginin geçmiş dönem kazançlarının vergilendirilmesi ilkesine son verilip cari dönem kazanç ve iratlarının vergilendirilmesi uygulamasına geçilmiştir.

Bundan böyle ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere bu kanunun ticari ve mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden, 103. maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler hükmü yer almaktadır. Bu oran Gelir Vergisi için % 15 olarak tespit edilmiştir.

²²⁶Osman SEVGİ, "Geçici Vergi Uygulaması", *Mali Hukuk Dergisi*, (Sayı: 80, ss.50.

Buna göre bir takvim yılı içinde 4 ayrı geçici vergi dönemi söz konusudur: 1. Dönem, Ocak-Şubat-Mart; 2. Dönem, Nisan-Mayıs-Haziran; 3. Dönem, Temmuz-Ağustos-Eylül; 4. Dönem, Ekim-Kasım-Aralık dönemi olarak geçici vergi beyanı yapılmaya başlanmıştır.²²⁷

Yeni getirilen uygulama bir bakıma eski uygulamaya 3946 sayılı kanunun 24. maddesiyle eklenen ve ihtiyarilik taşıyan üçer aylık vergilendirme sistemi zorunlu hale getirmiştir. 3946 sayılı kanunun belirtilen hükmüyle yapılan değişikliğin amacını kazanılmayan kazancın vergisini ödemeye olan yoğun tepkinin yumuşatılması oluşturmaktaydı. Tüm mükelleflerin haklı olarak yaptıkları bu eleştiriye rağmen, çok az mükellefin ihtiyarilik hakkından yararlandığı görülmüştür.²²⁸

Geçici verginin % 10'u aşan tutarlarda eksik beyan edildiğinin tespit edildiği durumlarda % 10'u aşan kısım re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır.²²⁹ Mükellefler tarafından hesaplanan geçici vergi, ilgili olduğu üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15. Günü akşamına kadar, geçici vergi beyannamesiyle beyan edilecek ve aynı süre içerisinde ödenecektir.²³⁰

Örneğin, vergilendirme dönemi takvim yılı olan bir gelir vergisi mükellefi Ocak-Mart dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesini Mayıs ayının 15. günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine verecek, ödenmesi gereken bir geçici verginin bulunması halinde bu tutarı da aynı süre içinde ödeyecektir.

Tevkif suretiyle ödenen vergi, vergi sorumlusunun adı, soyadı varsa

²²⁷Selehattin TUNCER, "Geçici Vergi Uygulaması", *Mükellefin Dergisi*, (Sayı: 74, Şubat, 1999), s.137.

²²⁸İbrahim TÜRKiŞ, "4369 Sayılı Kanun ve 217 Seri No'lu GVK Genel Tebliği Çerçevesinde Geçici Verginin Hesaplanması", *Vergi Sorunları*, (Sayı: 125, 1999), ss.83.

²²⁹SEVGİ, a.g.m., s.51.

²³⁰TÜRKiŞ, a.g.m., 83.

ünvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası ile yapılan ödemenin nevi, tutarı ve tevkif edilen vergiyi gösterir. Mükellef tarafından düzenlenecek bir liste ile belgelendirilecektir.

Bu geçici vergi döneminde tevkif suretiyle kesilen vergiler hesaplanan geçici vergi tutarından fazla ise, artan tutar izleyen geçici vergi dönemlerinde hesaplanacak vergiden mahsup edilecektir.²³¹ Mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.²³²

İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez²³³ şeklindeki yeni düzenlemelerden sonra 4444 sayılı kanunla geçici vergi konusunda tekrar değişiklikler yapılmıştır.

3.3. 4444 Sayılı Kanunla 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Geçici Vergi Düzenlemelerindeki Değişiklikler

4369 Sayılı yapılan (yukarıda açıklamış olduğumuz değişiklikler) bu değişikliklerin bir kısmı tekrar 4444 Sayılı Kanunla değişikliğe uğratılmıştır.²³⁴ Geçici vergi ile ilgili 4444 Sayılı Kanununun 1.1.2000 tarihinde yürürlüğe giren 2'nci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

Madde 2: 31.12.1960 tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesinde yer alan "üçer aylık" ibareleri "6'şar aylık",

²³¹TÜRKİŞ, a.g.m., 83.

²³²M.Ali CANOĞLU, "4369 Sayılı Kanun Hükümlerine Göre Geçici Vergi ve Muhasebesi", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, (Sayı: 130, Şubat, 1999), ss.8.

²³³Tugay YÜCEL, "4369 Sayılı Kanunla Getirilen Geçici Vergi Uygulamaları", *Mükellefin Dergisi*, (Sayı: 76, Nisan, 1999), ss.53.

²³⁴Timur ÇAKMAK, "Geçici Vergide 4444 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler ve Geçici Vergide Dönemsellik Esasının Uygulanması", *Maliye Postası Dergisi*, (1 Ekim 1999), ss.47.

“üç aylık” ibaresi ise “6 aylık” olarak değiştirilmiş ve maddenin birinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

Bakanlar Kurulu geçici vergi dönemlerini üç aya indirmeye, geçici verginin beyan ve ödeme sürelerini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın onbeşinci günü akşamı olarak belirlemeye yetkilidir.

Söz konusu maddeden açıkça anlaşılacağı üzere 1.1.2000 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere geçici vergi beyanname dönemi üç aydan 6 aya çıkarılmıştır. Diğer bir anlatımla mükellefler cari altı aylık dönemler itibariyle tespit edecekleri kârları üzerinden geçici vergi hesaplayıp ödeyeceklerdir.

Gerçektende üç aylık dönemin sonunda geçici verginin hesaplanmasının zor olduğunun anlaşılması için fazla zaman geçmedi.

Çünkü mükelleflerin büyük bir bölümünün muhasebe departmanları, buna yetersizdi ve muhasebe işlemleri muhasebe bürolarında yerine getirilmekte olduğundan mükelleflerin hasılat ve giderlerine ilişkin belgelerinin süresinde muhasebe bürolarına gelmemesi ve muhasebe bürolarında çok kişi ve kurumlara hizmet vermek zorunda bulunmaları nedeniyle yukarıda verilmiş olan kanun maddesindeki metin uygulamaya kondu.²³⁵

Geçici verginin oranında gelir vergisi açısından bir değişiklik olmazken kurumlar vergisinde bu oran % 25'ten % 20'ye düşürülmüştür.²³⁶

²³⁵Mehmet Sakarya HAYTA, “Türkiye Ekonomik Kriz Ortamında Yaşarken Geçici Vergi Uygulamasında Yapılan Yeni Düzenlemeler”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, (Sayı: 288, 15 Ocak 1999), ss.30.

²³⁶Tezcan ATAY, “4444 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişikliklerle İlgili 227 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Yapılan Açıklamalar-4”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, (Sayı: 309, 1 Aralık 1999), ss.62.

4444 Sayılı Kanunun 3'ncü maddesiyle, Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 57'nci maddesinde belirtildiği üzere, "1999-2002 yılları gelirlerinin (ücretler hariç) vergilendirilmesinde bu kanunun 103'ncü maddesindeki tarifinin mükerrer 123'üncü maddeye göre belirlenen gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranları 5 puan arttırılmak suretiyle uygulanır..." hükmünü içermektedir. Yine aynı maddenin son paragrafında ise "Bu kanunun mükerrer 120'nci maddesinin uygulanmasında bu hüküm dikkate alınmaz denmekle, gelir vergisi mükelleflerinin geçici vergi uygulamasındaki esas alacakları oranın % 20 değil % 15 olacağı belirtilmiştir.²³⁷

4. YATIRIM İNDİRİMİ

4.1. 4369 Sayılı Kanunla Yatırım İndiriminde Yapılan Düzenlemeler

4369 Sayılı Kanun öncesinde, ancak fiilen yapılan harcamalar yatırım indiriminden faydalanabilmekte idi. 4369 Sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren harcamaya dayalı indirim esasını terk edilerek, öngörüye dayalı indirim esasına geçilmiştir.

G.V.K.'nun Ek: 1 maddesinde yapılan değişikliğe göre, "Yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımları kapsamında yaptıkları ve müteakip vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri yatırım harcamaları indirim konusu yapılabilecektir.²³⁸

Bir sonraki yıl yapılması öngörülen yatırım indirimi imkanından sadece, teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlarda

²³⁷ÇAKMAK, a.g.m., s.48.

²³⁸S.Ahmet BAŞ, "Değişiklik Sonrasında Yatırım İndirimi ve Stopaj Uygulaması" *Mükellefin Dergisi*, (Sayı: 76, Nisan, 1999), ss.81.

yararlanılabilecektir. Teşvik belgesiz yatırımlarda ise; yatırım indiriminin cari yıldaki harcamalar üzerinden hesaplanması gerekmektedir.²³⁹ G.V.K.'nın Ek: 4. maddesinde yapılan değişiklikle yatırım indiriminin başlangıcı da değiştirilmiştir. Buna göre yatırım indirimi uygulamasına, yatırım teşvik belgesinin alındığı tarihte beyanname verme süresi geçmemiş hesap döneminden itibaren başlanacaktır.

Mükelleflerin yatırım indiriminden faydalanabilmeleri için öngörülen asgari yatırımın tutarı 4369 sayılı kanunla 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere; ticari ve sınai yatırımlarda 50 milyar, zırai yatırımlarda 10 milyar olarak tespit edilmiştir. Kalkınmada öncelikli yörelerde bu tutarların yarısı dikkate alınmıştır.²⁴⁰

Bir önceki yıl kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi tutarının anılan yılda veya daha önceki yıllarda fiilen yapılan yatırım harcamalarından kaynaklanan kısmı için, endeksleme yapılmak suretiyle geçici vergi dönemlerinde yatırım indiriminden yararlanılabilecektir.²⁴¹

Geçici verginin hesabında esas alınacak kazancın tespiti ile ilgili olarak mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabilecekler ve üzerinden amortisman ayırabileceklerdir. 4369 Sayılı kanunla 3 aylık dönemler itibariyle kullanılacak olan yeniden değerlendirme oranı 4444 sayılı kanun değişikliğinden sonra Bakanlıkça 6 aylık dönemler itibariyle açıklanan yeniden değerlendirme oranı kullanılmak suretiyle yapılacaktır.²⁴²

²³⁹Tacettin USTA, "4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerle Yatırım İndirimi", *Maliye Postası Dergisi*, (1 Kasım 1998), s.60.

²⁴⁰BAŞ, a.g.m., s.81.

²⁴¹İbrahim TÜRKİŞ, "4369 Sayılı Kanun ve 217 Seri Nolu G.V.K. Genel Tebliği Çerçevesinde Geçici Verginin Hesaplanması", *Vergi Sorunları*, (Sayı: 125), ss.90.

²⁴²Soner ÜLGEN, "4444 Sayılı Kanun İle Geçici Vergi Esasında Yapılan Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, (Sayı: 217, Eylül, 1999), ss.126.

SONUÇ

Vergi sistemi sürekli değişen toplumsal ve ekonomik bir ortamda uygulandığı için değişen koşullara uygun olarak, vergi yasalarında, zaman zaman iyileştirilmesi, modernize edilmesi gereği vardır.

Bazende vergi kanunlarında reform olarak nitelendirebileceğimiz çok köklü değişiklikler yapılması gerekebilir. Örneğın vergi dışı kalmıő gelirleri vergi kanununun kapsamına alabildiğimiz taktirde vergi reformundan bahsedilebilir. Bu sayede öteden beri vergilendirilmekte olan gelir gruplarının vergi yükleri de azaltılabilir. Ayrıca üst gelir gruplarının vergi yüklerinin arttırılmasının kaçınılmaz simetriside alt gelir gruplarının vergi yüklerinin azaltılmasıdır.

Reform çıkar uyuőmazlıklarının bulunduğu konu ve alanlarda kökten değişiklikleri içermektedir. Bu nedenledirki bu çıkar çatıőması dolayısıyla vergi reformunun temel noktası bir toplumsal uzlaőmaya dayanıyor olmasıdır. Uzlaőma sağlanamadığında hiçbir siyasi iktidar gerçekten reform yapamaz.

4369 Sayılı Kanunun Gelir Vergisi Kanununda yaptığı değişikliklerin hangi hükümlerinin reform niteliğinde olduğu, hangi hükümlerinde hatalar yapıldığı ve uygulamaya yönelik öneriler aşağıda sunulmuőtur.

i. 4369 sayılı kanunla yapılan önemli değişikliklerden birisi hayat standardının kaldırılmasıdır ki, bu uygulamayla vergi adaletine zarar veren, rekabeti bozan, kazanılmamış gelirden vergi alan bu yanlış uygulamaya son verilmiştir. Keza götürü usul kaldırılarak gerçek gelirlerin vergilendirilmesi uygulamasına geçilmesi vergi tarifesinde

indirim yapılarak vergi ödemenin teşvik edilmesi 4369 sayılı kanunun getirdiği reformlar olarak değerlendirilebilecek köklü değişikliklerdir.

ii. Vergi tabanının genişletilmesi için gelir tanımının değiştirilmesi sebebiyle mali milat yasalarının çıkarılmış olması piyasaları ürkütmüş ve paranın dışarıya kaçmasına sebep olmuştur. Zira hazırlık dönemi olmayan bu uygulama mükelleflere yeterince anlatılamamıştır. Oysa vergi sisteminde yapılan reformlar ve değişikliklerin, başarılı bir şekilde uygulanabilmesi, etkinliğinin sağlanabilmesi bu düzenlemelerin mükellefler tarafından kabul görmesi ile mümkün olmaktadır. Denetlenemeyecek veya uygulanamayacak kanunların yürürlüğe konmaması, devletin otoritesinin zedelenmemesi açısından önemlidir. Uygulanma olanağı olmayan kanunların yürürlüğe konması, uygulanma olanağı bulunan kanunlara olan güveni de sarsar.

iii. Vergi mevzusunda sık değişiklikler yapılması ve karmaşık bir yapıda olması mükelleflerin uyum maliyetlerini arttırmakta ve vergilerin sağlıklı algılanmasını güçleştirmektedir. Vergilerde eskiliğin değeri bilimde yer tutmuş bir ilkedir. Önemli nedenleri bulunmadan, sık sık yapılan gereksiz değişiklikler vergi alanındaki istikrarı bozar.

iv. Vergilemede adaletin sağlanması ödeme gücüne göre herkesten vergi alınması ile mümkündür. Ödeme gücünün belirlenmesindeki çıkış noktası ise kişilerin kendi geçimlerine yetecek asgari bir gelir diliminin vergi dışı bırakılması olmalıdır. Bu da bizi asgarin ücretin vergi dışı olması gerektiği fikrine götürür. Asgari ücret ve en az geçim indirimi bu açıdan bakıldığında üst üste çakışmaktadır. Bu gün asgari ücretin vergi dışı bırakılması için bir yasa çıkarılmasına da gerek yoktur. Bakanlar Kurulunun özel indirim tutarlarını asgari ücret tutarına yükselterek asgari ücreti vergi dışı bırakmak yetkisi vardır (G.V.K. Md. 31).

En az geçim indiriminin kabulü ise yasa değişikliğini gerektirir.

Daha önce G.V.K.'nunda yer alırken kaldırılan bu müessesenin yeniden asgari ücret düzeyinde kabulü bir an önce gerçekleştirilmelidir. Asgari ücretin vergi dışı kalmasının ise kısa dönemde vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyeceği açıktır. Ancak vazgeçilecek vergi gelirleri söz konusu ücret grubunda çalışan ve gıda, barınma gibi birincil fiziksel gereksinmelerini karşılamada önemli sorunları bulunan kesimlerin satın alma gücünü arttıracaktır. Bu nedenle doğacak ek gelir tüketim ve giyim harcamalarına yönelecektir. Bu olgu gelir vergisi kayıplarının bir bölümünün tüketim vergisi niteliğinde olan KDV gelirleriyle bir bölümünün ise talep artışına bağlı olarak imalat sanayiinde sağlanan üretim artışı sonucu doğan kurumlar vergisi gelirleriyle karşılanması olasılığını ifade etmektedir.

v. 4369 sayılı kanundan önce ve sonra faiz ve repo gibi menkul sermaye iratları bu gelire yansıyan enflasyon kazançlarından arındırıldıktan sonra vergilendirildiği halde aynı gelirleri elde eden ticari ve sınai kuruluşlar bu haktan yararlanamıyordu. 4444 sayılı Kanunla da faiz ve repo gibi menkul sermaye iratları için vergi tevkifatı nihai vergi olduğu halde ticari ve sınai gelirler için bu hak tanınmamaktadır.

Yani bu kümeye giren kayıtlı çalışan üreten emek sermaye gelirlerinin öteden beri olduğu gibi ağır vergilendirilmesi 4444 sayılı kanunla da sürdürülmektedir. Bu ayrıcalıklara son verilirken faiz ve repo gelirleri vb. menkul sermaye iratlarından belli tutarı aşanların tekrar beyannameye dahil edilerek artan oranlı tarifeye tabi tutulmalıdır. Ayrıca derhal enflasyon muhasebesine geçilerek enflasyondan arındırma müessesesi tüm gelirler için uygulanabilir hale getirilmelidir.

vi. Emsal kira bedeli yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce taktir veya tespit edilmekte veya vergi değeri üzerinden hesaplanmaktadır. Dolayısıyla kira sözleşmesi banka dekontu, havale

makbuzu, kiracı ifadesi vb. ile belgelendirilen yani elde edilen, gerçek ve tahsil edilen bir kira bedeli değildir.

Başka bir deyişle bir vergi güvenlik müessesesi olan emsal kira bedeli esasında, diğer vergi güvenlik müesseselerinde (ortalama kâr haddi esas, asgari gayri safi hasılat esas, hayat standardı esas v.b.) olduğu gibi elde edilmemiş bir gelir, vergi ziyanını önleme gerekçesi ile elde edilmiş varsayılarak vergilendirilmektedir. Kaldırılması yerinde olur.

vii. Doğru ve gerçekçi bir vergi politikası tespit edildikten sonra, bir yandan Türk vergi sistemini oluşturan vergi yasalarında gerekli düzenlemelere gidilmekle birlikte aynı zamanda da vergi idaresinde yapısal düzenlemelere gidilmesi şarttır.

Vergi yasaları ve bunları uygulayacak vergi idaresi birlikte ele alınarak bir bütün halinde düzenlemelere gidilmedikçe vergi reformundan söz etmek olası değildir.

Herhangi bir verginin ödenmesi için dört ayrı kuyruğa girildiği henüz para sayma makinalarının dahi olmadığı, bilgisayarların daktilo işlevi gördüğü, her vergi dairesinin diğerinden farklı işlem yaptığı bir vergi idaresi mevcuttur.

Bunun için mutlaka gelir idaresi reformu yapılarak çağın gereklerine uygun etkili bir organizasyon kurulması gereklidir.

viii. Vergi bilincinin yerleşmesi ve verginin doğru bir şekilde algılanması için, mükelleflerin, ödedikleri vergilerin bir karşılığı olarak gördükleri kamu harcamalarında etkinlik ve şeffaflık sağlanmalı, kamu kesimindeki yolsuzluk ve savurganlıkların üzerine gidilerek kamu vicdanı rahatlatılmalıdır.

KAYNAKÇA

- AK, Sami. "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Beyanında Özellik Arzeden Durumlar", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı: 131, Mart, 1999.
- AKALIN, Güneri. "Vergi Reformunun İktisadi ve Mali Etkileri", **Mükellefin Dergisi**, S:73, Ocak 1999.
- AKAY, Yusuf. "4444 Sayılı Kanun ile Mali Milât ve Nereden Buldun Sisteminde Yapılan Değişiklikler" **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı 137, Eylül 1999.
- AKAY, Yusuf. "Basit Usulde Vergileme Rejimi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S. 130, Şubat 1999.
- AKDENİZ, Kurtuluş., MISIRLIOĞLU, Ufuk. "Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları**. S. 127.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**. Ankara: Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, 1991.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. Dördüncü Baskı, Ankara: Gazi Büro Yayınevi, 1993.
- AKIL, Mustafa. "Basit Usulde Vergilendirme", **Vergi Sorunları**. S.120.
- AKŞEHİR, M.İrfan. "Vergi Sistemimizde Yeni Düzenleme Basit Usul", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı, 288, Ocak, 1999.
- AKŞEHİR, M. İrfan. "Yeni Düzenlemelerle Esnaf Muaflığı ve Düzenlemelerin Belediyelere, Odalara Getirdikleri", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. S. 251, 1 Mart 1999.
- AKYILDIZ, Nurten. **Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı**. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998.

- AKYOL, M. Emin. "4369 Sayılı Kanundan Sonra Gelir Kavramı", **Maliye Postası Dergisi**. 1 Kasım 1998.
- AKYOL, M.Emin. "4369 Sayılı Kanundan Sonra Gelirin Toplanması ve Beyanı", **Maliye Postası Dergisi**. 15 Kasım 1998.
- ALKİN, Erdoğan. "Vergilendirmenin Ekonomik İlkelerine Özen Gösterilmelidir", **Vergi Sorunları**. Mayıs-Haziran 1994.
- ASLAN, Cem Murat. "4444 Sayılı Kanun Hükümleri Çerçevesinde 1999-2002 Tarihleri Arasında Uygulanacak Arızı Kazançlara İlişkin Düzenlemeler", **Maliye Postası Dergisi**. 1 Kasım 1998.
- ATAY, Tezcan. "4444 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişikliklerle İlgili 227 Seri Nolu Genel Tebliğinde Yapılan Açıklamalar", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. 1 Kasım 1999, S.307.
- ATAY, Tezcan., OLGUN, Murat. "Yeni Vergi Yasası ile; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun da Gelirin Tanımı ve Buna Bağlı Olarak Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları**. S: 132.
- AYDEMİR, Oğuz. "Zirai Kazançlarla İlgili Olarak 1998 Yılında Uygulanan Yeni Hükümler", **Maliye Postası**. 1 Ekim 1998.
- AYKUTLU, Fercan. "4369 Sayılı Kanuna Göre Gelirin Tanımı", **Vergi Dünyası**. S. 204, Ağustos 96.
- BAHAR, Cevdet Okan. "4369 Sayılı Kanuna Göre Gelirin Tanımı", **Vergi Dünyası**. S. 209, Ocak 99.
- BAHAR, Cevdet Okan. "Serbest Meslek Kazançları", **Vergi Dünyası**. S.211, Mart 1999.
- BAŞ, S. Ahmet. "Yeni Hükümlere Göre Vergiden Muaf Esnaf ve Küçük Çiftçinin Nereden Buldun Sorusu Karşısındaki Durumu", **Maliye Postası Dergisi**. 1 Kasım 1998.
- BAŞ, Seyit Ahmet. "4369 Sayılı Kanuna Göre Stok ve Sabit Kıymet Affı", **Vergi Dünyası**. S. 206, Ekim 1998.
- BAŞ, S.Ahmet. "Değişiklik Sonrasında Yatırım İndirimi ve Stopaj Uygulaması" **Mükellefin Dergisi**. Sayı: 76, Nisan, 1999.

- BAŞ, Seyit Ahmet. "4369 Sayılı Kanundan Sonra Telif Kazançlarında İstisna Uygulaması" **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**. S. 131, Mart 1999.
- BAŞ, S. Ahmet. "Menkul Sermaye İratlarında Enflasyondan Arındırma Bilmecesi 1", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S:136, Ağustos 1999.
- BAŞ, S. Ahmet. "Menkul Sermaye İratlarında Enflasyondan Arındırma Bilmecesi 2", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S:137, Eylül 1999.
- BELLEK, Münir. "Aile Reisi Beyanı Kaldırılmalı, Bu Aile Nasıl Geçiniyor Vergisi Konmalıdır", **Mükellefin Dergisi**. Ocak, 1998.
- BIYIK, Recep. "4369 ve 4444 Sayılı Kanunlar çerçevesinde Gelir Tanımı, Harcama ve Tasarruftan Hareketle Gelirin Tespiti ve Mali Milat Uygulaması", **Vergi Dünyası**. S. 217, Eylül 1999.
- BLAKEY, Roy C. **Maliye Ders Notları**. Ankara Üniversitesi, SBF Yayınları, Yayın No: 38-20, Ankara: 1953.
- BOZBIYIK, Mustafa. "Vergi Kanunlarında Reorganizasyon Gereklidir", **Vergi Sorunları**. 1987/5.
- BULUT, Mehmet. "Hayat Standardı Göstergeleri Yer Değiştirse Nasıl Olur", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 260, 15 Kasım 1997.
- BULUTOĞLU, Kenan. "Siyasal Süreçte Vergi Reformu İçin", **Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumlar**, İstanbul, 1982.
- BULUTOĞLU, Kenan. **Kamu Ekonomisine Giriş**. İst.: Sermet Matbaası, 1977.
- CANOĞLU, M.Ali. "4369 Sayılı Kanun Hükümlerine Göre Geçici Vergi ve Muhasebesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı: 130, Şubat, 1999.
- ÇAĞAN, Nami. **Türkiye 1'nci Vergi Kongresi**. İstanbul: Yüksek Ticaretliler ve Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Mezunları Derneği Konferans Yayınları, No: 2, 14-15 Ocak 1992.

- ÇAK, Murat. "Vergi Reformu Çerçevesinde 4369 ve 4444 Sayılı Yasaların Değerlendirilmesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S: 140, Aralık 1999.
- ÇAKMAK, Timur. "Geçici Vergide 4444 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler ve Geçici Vergide Dönemsellik Esasının Uygulanması", **Maliye Postası Dergisi**. 1 Ekim 1999.
- ÇANKAYA, İslam. "Bu Bir Vergi Ayıbıdır", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S: 308, 15 Kasım 1999.
- ÇELİKKAYA, Ali. **Türk Gelir Vergisinin Ticari Kazanca İlişkin Hükümlerinin Yeniden Gözden Geçirilmesi**. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998.
- ÇETİN, Sadi. "Esnaf Muafılığı ve Ev Sanatları ile Uğraşanlar", **Vergi Sorunları**. S. 124.
- ÇİFTÇİ, Fazıl. "4444 Sayılı Kanunla Serbest Meslek Kazançları İstisnasında Yapılan Değişiklikler", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S: 137, Eylül 1999.
- ÇOK, Murat. "Vergi Reformu Kavramı Çerçevesinde 4369 ve 4444 Sayılı Yasaların Değerlendirilmesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S.140, Aralık 1998.
- DEMİROĞLU, Mehmet., KAPLAN, Mürsel Ali. "4369 Sayılı Kanunla 195 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler-2" **Maliye Postası Dergisi**. 1 Aralık 1998.
- DOĞAN, Hasan. "4369 Sayılı Kanunla Getirilen Basit Usulde Vergileme Yöntemi", **Mükellefin Dergisi**. Sayı 76, Nisan, 1999.
- DUMAN, Sedat. "Gelir Vergisi Kanununa Eklenen 48. ve 49. Maddeler ile Getirilen Düzenlemeler", **Vergi Sorunları**. S: 120.
- DUMAN, Ömer. "4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrası Esnaf Muafılığı -1", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. S. 298, 15 Haziran 1999.
- DUMAN, Ömer. "Basit Usulde Vergilendirme 1", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. S. 293, 1 Nisan 1999.

- DUMAN, Ömer. "Basit Usulde Vergilendirme 2", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. S. 294, 15 Nisan 1999.
- DUMAN, Ömer. "Faiz ve Repo Gelirlerinin Vergilendirilmesi 2", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. S: 292, 15 Mart 1999.
- DUMAN, Zeynep. "Gelir Vergisi Kanununa Eklenen Geçici 47. madde ile Getirilen Düzenlemeler", **Vergi Sorunları**. S. 120.
- DURAN, Metin. "Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S. 133, Mayıs 1999.
- DURGUN, Ercan. "4369 Sayılı Kanunla Gelirin Toplanması, İhtiyari Beyan, Aile Reisi Beyanı ve Beyanname Verilmesi Konularında Yapılan Değişiklikler", **Maliye Postası Dergisi**. 1 Kasım 1998.
- EGESÖY, Muzaffer. **Vergi Reformları**, Ankara: Sevinç Matbaası, 1965.
- ERASLAN, Hasan. "4369 Sayılı Kanun ile; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Gelirin Tanımı ve Buna Bağlı Olarak Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları**. Sayı 130, Şubat 1999.
- ERMİN, İrfan. "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 288, 15 Ocak 1999.
- FİLİZ, Mustafa. "Vergi Kanunlarına Yönelik Değerlendirme ve Değişiklik Önerileri", **Vergi Dünyası**. S. 216, Ağustos 1999.
- GENÇ, Süleyman. "Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapan 4369 Sayılı Kanundaki Maddelerin Önemlilerinin Yürürlük Tarihleri Hakkında Açıklamalar", **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**. Temmuz-Ağustos, 1998.
- GEZGİN, Burhan. "4369 Sayılı Kanunla Serbest Meslek Kazancı Gayri Menkul Sermaye İradı ve Menkul Sermaye İradına İlişkin Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası**. S. 204, Ağustos 1998.
- GÖKALP, A. Uğur. "Gayrimenkul Satışlarında Vergileme", **Vergi Sorunları**. S. 122.

GÜLERYÜZ, Süveyda. "4369 Sayılı Kanun ve 221 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği Hükümlerine Göre Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi, **Maliye ve Sigorta Kurumları**. S. 243, 1 Nisan 1999.

GÜLTEKİN, Mehmet. "Gerçek Kişilerin Elde Ettiği Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi ile İlgili Hususlar", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S. 131, Mart 1999.

GÜRLE, Gürkan. "Hayat Standardı Esasında Uygulamaya İlişkin Eleştiriler", **Vergi Sorunları**. Sayı: 1984/3.

HAYTA, Mehmet Sakarya. "Türkiye Ekonomik Kriz Ortamında Yaşarken Geçici Vergi Uygulamasında Yapılan Yeni Düzenlemeler", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 288, 15 Ocak 1999.

HEPER, Fethi. **Kamu Maliyesi**. A.Ö.F.Yayınları, Yayın No:50, Ünite 16.

HEPER, Fethi. **Türk Vergi Sistemi**. Ünite 10, Eskişehir: A.Ö.F. Yayın No. 511, 1998.

HEREKMAN, Aykut. **Kamu Maliyesi**. Cilt 2, Ankara: Sevinç Matbaası, 1988.

KILIÇ, Çoşkun. "Basit Usulde Vergilendirme, Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Vergi Dünyası**. S.210, Şubat 1999.

KIZILOT, Şükrü. "Atmacanın Kafa Kesiti", **Sabah**, 22 Mart 1999.

KORKUSUZ, Mehmet. "Vergi Reform Yasası ile Getirilen Yeni Gelir Tanımının Uygulanması ile ilgili Bir Kavram Kargaşası ve Bu Uygulamanın Ertelenmesinin Sonuçları", **Vergi Sorunları**. S. 132.

KORKUSUZ, Mehmet. "Serbest Meslek Kazançları ile İlgili Olarak Yapılan Son Düzenlemeler", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. S: 292, 15 Mart 1999.

KORKUSUZ, Mehmet. "Emsal Kira Bedeli Esası Nedir? Ne Değildir?" **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 291, Mart, 1999.

- KORKUSUZ, Mehmet. "Menkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi Konusunda Gelir Vergisi Tebliği ile Yapılan Düzenlemeler", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. S: 290, 15 Şubat 1999.
- KÜTÜKÇÜ, Abdullah. "Menkul Sermaye İratlarının Beyanında Yeni Anlayışa İlişkin Değerlendirmeler", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S.292, 15 Mart 1999.
- MUTLUER, Kamil. **Türk Vergi Sistemi**. Eskişehir A.Ö.F., Yayın No:511, 1998.
- NADAROĞLU, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. İstanbul: Beta Basım A.Ş., 1992.
- ORHUN, Ali Hadi. "Hayat Standartında Son Tango", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 290, 15 Şubat 1999.
- ÖNCEL, Mualla., KUMRULU, Ahmet., ÇAĞAN, Nami. **Vergi Hukuku**. Üçüncü Basım, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, 1999.
- ÖREN, H.-ARSAN. "Vergi Yükü ve Gelir Dağılımı, Türkiye'de Vergi Yükü". Ankara: Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları, No. 1, Sevinç Matbaası, 1977.
- ÖRMECİ, Musa. "1998 Yılı Gelirlerinde Gelir Beyanı ve Beyanname Verilmeyen Haller", **Mükellefin Dergisi**. Sayı: 73, Ocak, 1999.
- ÖZDİL, Mustafa. "Vergi Usul Kanununda Öngörülen Belge Düzeni Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar , Bankalarca Düzenlenen Belgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", **Türkiye Bankalar Birliği**. Ankara 1992.
- ÖZYER, M.Ali. "Mali Milat", **Vergi Dünyası**. Sayı 206, Ekim 1998.
- SAĞLAM, Erdoğan. "Şahsi Gelirlerin Beyanına İlişkin 220 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**. Sayı:211, Mart, 1999.
- SARILI, Mustafa Ali. "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı", **Vergi Dünyası**. Sayı: 214, Haziran, 1999.

- SARITAŞ, Mehmet., ŞİŞMAN, Bülent. "4444 Sayılı Kanun Sonrası Bir Kısım Menkul Sermaye İratlarının Vergileme Esasları", **Vergi Dünyası**. S: 217, Eylül 1999.
- SEVGİ, Osman. "Geçici Vergi Uygulaması", **Mali Hukuk Dergisi**. Sayı: 80.
- SEYİDOĞLU, Halil. **Ekonomik Terimler, Ekonomik Sözlük**. Ankara: Adalet Matbaası, 1992.
- SEZER, Ekrem. "Gerçek Kişilerce Kurumlardan Elde Edilen Kâr Paylarının Beyan Edilmesi", **Vergi Dünyası**. S: 212 Nisan 1999.
- SÖNMEZ, Erdal., AYAZ, Garip. "Telif Kazançları İstisnası ve Beyanı", **Vergi Dünyası**. S: 207, Kasım 1998.
- SÖNMEZ, Erdal., AYAZ, Garip. "Yeni Düzenlemeler Işığında Emsal Kira Bedeli Uygulaması ve Eleştirisi", **Vergi Dünyası**. Sayı: 209, Ocak, 1999.
- SÜZER, Sami. "Telif Haklarının Vergilendirilmesinde Yeni Dönem", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. S: 292, 15 Mart 1999.
- ŞENGÖZ, Yunus. "Gelirin Toplanması ve Beyanı: 220 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği İhtilafı", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı:291, 1 Mart 1999.
- ŞENYÜZ, Doğan. **Türk Vergi Sistemi**. İkinci Basım, Bursa, Ezgi Kitabevi, Eylül 1996.
- TEKTAŞ, Şeref. "Şahıslara Ait Gayrimenkullerin Satışı Yoluyla Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**. S. 130, Şubat 1999.
- TEKTAŞ, Şeref. "Serbest Meslek Mensupları Açısından Yeni Bir Uygulama, Binek Otomobillerinin Giderleri ve Amortismanı", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. S. 242, 15 Mart 1999.
- TOSUNER, Mehmet. **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**. İzmir: Bayraklı Matbaacılık Sn. Tic. Ltd. Şti. 1989.
- TUNCER, Selehattin. **Vergi Uygulamaları**. İstanbul, Okan Yayınları, Günyay Matbaası, 1984.

- TUNCER, Selehattin. "Geçici Vergi Uygulaması", **Mükellefin Dergisi**. Sayı: 74, Şubat, 1999.
- TURHAN, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. İstanbul: Ders Yayınları, 1987.
- TÜRKHAN, Ayhan Ediz., TÜRKHAN, Haydar. **Türkçe Okul Sözlüğü**. İst. Fono Tesisleri, 1998.
- TÜRKİŞ, İbrahim. "4369 Sayılı Kanun ve 217 Seri Nolu G.V.K. Genel Tebliği Çerçevesinde Geçici Verginin Hesaplanması", **Vergi Sorunları**. Sayı: 125.
- ULUATAM, Özhan., METHİBAY, Yaşar. **Vergi Hukuku**. Değişik 3. Basım, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999.
- URAL, Mehmet. "4369 Sayılı Kanundan Sonra Beyan Edilen Emlak Vergisi Matrahlarının Gelir Vergisi Bakımından Önemi", **Maliye Postası Dergisi**. 15 Eylül 1998.
- USTA, Tacettin. "4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerle Yatırım İndirimi", **Maliye Postası Dergisi**. 1 Kasım 1998.
- UZUN, H. İbrahim. "99'dan önce Elde Edilen Mal ve Hakların Elden Çıkarılması Gelir Vergisine Tabi Tutulabilir mi", **Mükellefin Dergisi**. S. 74: Şubat 1999.
- ÜLGEN, Soner. "4444 Sayılı Kanun İle Geçici Vergi Esasında Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası**. Sayı: 217, Eylül, 1999.
- YARAŞLI, Genç Osman., DUMAN, Kamil. "Vergi Sistemi Üzerine Düşünceler", **Banka ve Ekonomik Yorum**. S. 2, Şubat 1992.
- YILDIZ, A.Murat. "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Hesaplanması ve Beyanı", **Vergi Sorunları**. Sayı:124.
- YILDIZ, A.Murat. "4369 No'lu Kanunla; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 85, 86, 87, 93, 94 Mükerrer 116 ve Mükerrer 120'nci Maddelerinde Yapılan Düzenlemeler", **Vergi Sorunları**. Sayı: 120.

YÜCEL, Tugay. "4369 Sayılı Kanunla Getirilen Geçici Vergi Uygulamaları",
Mükellefin Dergisi. Sayı: 76, Nisan, 1999.

Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi**. Ankara: 1998.

İstanbul Sanayi Odası İSO, **Vergi Potansiyelimiz Kayıplarımız ve Görüşlerimiz**. Yayın No: 1973/3, İstanbul: Cum Ofset Matbaacılık San.A.Ş., Nisan, 1997.

Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi, B.67.0.GEL.0.43/4300-24/004375

Milliyet. 30 Eylül 1998.

Resmi Gazete. 18955; 11 Aralık 1985.

Resmi Gazete. 23570, 31 Aralık 1998.

Resmi Gazete. Tarih: 19.02.1999, S: 23616.

Resmi Gazete. Tarih: 04.03.1999, S: 23629.

Resmi Gazete. 23786; 14 Ağustos 1999.

Resmi Gazete. 23616.

Resmi Gazete. 117 257.