



**T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI**

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YENİDEN DEĞERLEME

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Serkan TEKKAHVECİ**

**Niğde
Ocak, 2020**

**T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI**

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YENİDEN DEĞERLEME

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Serkan TEKKAHVECİ**

Danışman: Dr. Öğretim Üyesi Selçuk BUYRUKOĞLU
Üye: Doç. Dr. Ali Eren ALPER
Üye: Dr. Öğretim Üyesi Gazi SONKUR

**Niğde
Ocak, 2020**

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum ‘Türk Vergi Sisteminde Yeniden Değerleme’ başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiği ve çalışmanın içinde kullandıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 22/01/2020


Serkan TEKKAHVECİ

ONAY SAYFASI

Dr. Öğr. Üy. Selçuk BUYRUKOĞLU danışmanlığında Serkan TEKKAHVECİ tarafından hazırlanan "Türk Vergi Sisteminde Yeniden Değerleme" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

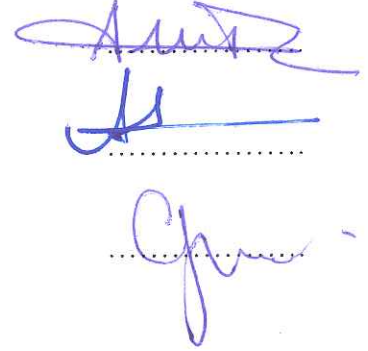
Tarih: 22/01/2020

JÜRİ :

Danışman : Dr. Öğr. Üy. Selçuk BUYRUKOĞLU

Üye : Doç. Dr. Ali Eren ALPER

Üye : Dr. Öğr. Üy. Gazi SONKUR



ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun Tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Emin Hüseyin ÇETENAK
Enstitü Müdürü

ÖN SÖZ

“Türk Vergi Sisteminde Yeniden Değerleme” isimli yüksek lisans tez çalışmam sürecinde, bilgisi ve deneyimleriyle her zaman yol gösteren ve destek olan danışman hocam Sayın Dr. Öğretim Üyesi Selçuk BUYRUKOĞLU’ na ve jüri üyeleri Dr. Öğr. Üy. Gazi SONKUR ile Doç. Dr. Ali Eren ALPER’ e en içten teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışmam süresince bana anlayış gösteren ve destek olan eşim Burcu TEKKAHVECİ’ ye ve oğlum Ali Mete TEKKAHVECİ’ ye sevgilerimi sunarım.

Serkan TEKKAHVECİ

Ocak 2020

ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YENİDEN DEĞERLEME

TEKKAHVECİ, Serkan
Maliye Ana Bilim Dalı
Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Selçuk BUYRUKOĞLU
Ocak 2020, 81 sayfa.

Fiyatlar genel seviyesindeki sürekli ve hissedilir artışı ifade eden enflasyon, işletmelere dahil iktisadi kıymetlerin nominal değerlerini sabit tutarken, reel değerlerini yükseltmektedir. Sabit kıymetlerin gerçek değerine yükseltilmesi işlemi olan yeniden değerlendirme, enflasyondan kaynaklanan gerçek olmayan karların önlenerek, gerçek karlarının tespit edilmesine olanak tanır. Bu güncelleme ile işletmeler gereksiz vergi yükünden kurtulmakta, sabit kıymetlerinin yenilenmesi için gerekli fonları oluşturmaktadır.

Mevcut sermayenin korunması, işletmelere ait mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği, gerçek olmayan kazançların vergilendirilmesinin önlenmesi gibi pek çok faydası bulunan yeniden değerlendirme kavramı, uzun süredir enflasyonla mücadele halinde olan ülkemizdeki iktisadi işletmeler için de hayati öneme sahiptir.

Yeniden değerlemenin doğuşu, amacı, yöntemleri, kapsamı ve bu kavramla ilgili yargı kararlarının tartışıldığı bu çalışmanın birinci bölümünde, Türk vergi sistemine genel bir bakışta bulunulmuş, ikinci bölümde ise yeniden değerlendirme kavramsal olarak ele alınmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise, Danıştay Başkanlığının bazı konularda ilk derece mahkemesi olarak bazı konularda ise idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri kararlarının temyiz mercii olarak verdiği kararlar eleştirel bir bakış açısıyla incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yeniden Değerleme, Enflasyon, Vergi, Yeniden Değerleme Oranı, Amortisman, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Danıştay.

ABSTRACT
MASTER THESIS

REVALUATION IN TURKISH TAX SYSTEM

TEKKAHVECİ, Serkan
Department of Finance
Supervisor: Dr. Selçuk BUYRUKOĞLU
January 2020, 81 pages.

Inflation, which represents a continuous and noticeable increase in the general level of prices, keeps nominal values of economic assets included in enterprises constant and increases their real values. The revaluation process, which is the process of raising the fixed assets to their real value, allows the real profits to be determined by preventing unrealistic profits from inflation. With this update, businesses get rid of the unnecessary tax burden and create the necessary funds to renew their fixed assets.

The concept of revaluation, which has many benefits such as the protection of the existing capital, the accuracy and reliability of the financial statements of the enterprises, and the prevention of the taxation of unrealistic gains, is also vital for the economic enterprises in our country which has been struggling with inflation for a long time.

In the first part of this study where the birth, purpose, methods, scope of the revaluation and judicial decisions related to this concept are discussed, an overview of the Turkish tax system is given and in the second part the revaluation is conceptually discussed. In the third and final section, the decisions of the Council of State are examined from a critical point of view.

Keywords: Revaluation, Inflation, Revaluation Rate, Depreciation, Ministry of Treasury and Finance, Council of State

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	i
JÜRİ ONAY SAYFASI.....	ii
ÖN SÖZ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM TÜRK VERGİ SİSTEMİ

1.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ.....	4
1.2. GELİR VERGİSİ.....	4
1.2.1. Mükellefiyet.....	6
1.2.1.1. Tam Mükellefiyet.....	6
1.2.1.2. Dar Mükellefiyet.....	7
1.2.2. Gelirin Unsurları.....	7
1.2.2.1. Ticari Kazanç.....	7
1.2.2.2. Zirai Kazanç.....	8
1.2.2.3. Ücretler.....	9
1.2.2.4. Serbest Meslek Kazancı.....	10
1.2.2.5. Gayrimenkul Sermaye İradı.....	12
1.2.2.6. Menkul Sermaye İradı.....	12
1.2.2.7. Diğer Kazanç Ve İratlar.....	13
1.2.3. Gelir Vergisinin Beyanı.....	14
1.2.4. Mahsup ve İndirimler.....	15
1.2.5. Geçici Vergi.....	15
1.3. KURUMLAR VERGİSİ.....	16
1.3.1. Mükellefiyet.....	17
1.3.1.1. Kurumlar Vergisinde Tam Mükellefiyet.....	18
1.3.1.2. Kurumlar Vergisinde Dar Mükellefiyet.....	18

1.4. KATMA DEĞER VERGİSİ.....	18
1.4.1. Verginin Konusu.....	20
1.4.2. Vergiyi Doğuran Olay.....	20
1.4.3. Verginin Matrahı.....	20
1.4.4. Verginin Mükellefi ve Sorumlusu.....	21
1.4.5. Verginin Oranı ve İndirim.....	22
1.4.6. Verginin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi.....	23
1.5. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ.....	24
1.5.1. Verginin Konusu.....	24
1.5.2. Vergiyi Doğuran Olay.....	24
1.5.3. Verginin Matrahı.....	24
1.5.4. Verginin Mükellefi	25
1.5.5. Verginin Oranı	25
1.5.6. Verginin Beyanı ve Ödenmesi.....	26
1.6. EMLAK VERGİSİ.....	26
1.6.1. Bina Vergisi.....	27
1.6.2. Arazi Vergisi.....	28
1.7. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ.....	28
1.8. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ.....	29
1.9. BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ.....	30
1.10. ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ.....	31
1.11. ŞANS OYUNLARI VERGİSİ.....	31
1.12. DAMGA VERGİSİ.....	32

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YENİDEN DEĞERLEME

2.1. YENİDEN DEĞERLEMeye GENEL BAKIŞ.....	34
2.1. 1. Hukuki Dayanağı.....	34
2.1.2. Amacı	35
2.1.3. İlkeleri.....	36
2.1.4. Kapsamı	37
2.1.4.1. Gelir Vergisi Mükellefleri Yönünden Yeniden Değerleme.....	38
2.1.4.2. Kurumlar Vergisi Mükellefleri Yönünden Yeniden Değerleme...	39

2.1.4.3. İktisadi Kıymetler Yönünden Yeniden Değerleme	39
2.2. YENİDEN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ.....	41
2.2.1. Maliyet Bedeli.....	41
2.2.2. Borsa Rayıcı.....	42
2.2.3. Tasarruf Değeri.....	42
2.2.4. Mukayyet Değer (Kayıtlı Değer).....	43
2.2.5. İtibari Değer (Nominal Değer).....	44
2.2.6. Rayiç Bedel.....	44
2.2.7. Vergi Değeri.....	45
2.2.8. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti.....	45
2.3. YENİDEN DEĞERLEMENİN UYGULANMASI.....	46
2.3.1. Yeniden Değerlemeden Yararlanacak ve Yararlanamayacak Olan Mükellefler.....	46
2.3.2. Yeniden Değerleme Uygulamasına Tabi Olan İktisadi Kıymetler.....	46
2.3.3. Yeniden Değerleme İle Meydana Gelen Değer Artışının Hesaplanması....	47
2.3.4. Yeniden Değerleme İşlemlerinin Kayıtlarda Gösterilmesi.....	47
2.3.5. Yeniden Değerlemede Değer Artışının Vergilendirilmesi.....	48
2.4. YENİDEN DEĞERLEME ORANI.....	48
2.4.1. Yeniden Değerleme Oranının Tespiti.....	48
2.4.2. Yeniden Değerleme Oranının Etkilediği Alanlar.....	50

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YARGI KARARLARI İŞİĞİNDA YENİDEN DEĞERLEME

3.1. İŞ ORTAKLIKLARININ YENİDEN DEĞERLEME YAPABİLMESİNE DAİR KARAR ÖRNEĞİ.....	51
3.2. TASDİK EDİLMİYEN YENİDEN DEĞERLEME İŞLEMİNE İLİŞKİN KARAR ÖRNEĞİ	53
3.3. YENİDEN DEĞERLEMEDEN DOĞAN AMORTİSMAN FARKININ GİDER YAZILAMAYACAĞINA DAİR KARAR ÖRNEĞİ.....	55
3.4. KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞLERİ VE YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASINA İLİŞKİN KARAR ÖRNEĞİ.....	56
3.5. DEVROLAN İŞLETMELERDE YENİDEN DEĞERLEMeye İLİŞKİN KARAR ÖRNEĞİ.....	58

3.6. YETKİSİZ SAYIŞTAY DENETÇİSİ TARHİYATINA İLİŞKİN KARAR ÖRNEĞİ.....	60
3.7.ÖZEL MALİYET BEDELLERİ VE YENİDEN DEĞERLEMeye İLİŞKİN KARAR ÖRNEĞİ.....	62
3.8. ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN İTFASI VE YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASINA İLİŞKİN KARAR ÖRNEĞİ.....	64
3.9. FİNANSMAN GİDERLERİNİN GİDER KAYDI VE YENİDEN DEĞERLEME İLİŞKİSİNE DAİR KARAR ÖRNEĞİ.....	66
3.10. AMORTİSMAN YÖNTEMİ VE YENİDEN DEĞERLEME İLİŞKİSİNE DAİR KARAR ÖRNEĞİ.....	68

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ.....	72
KAYNAKÇA	76
ÖZGEÇMİŞ	81

KISALTMALAR

BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖİV	Özel İletişim Vergisi
TEFE	Toptan Eşya Fiyat Endeksi
TMK	Türk Medeni Kanunu
TMSF	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
ÜFE	Üretici Fiyat Endeksi
VUK	Vergi Usul Kanunu
Yİ-ÜFE	Yurt İçi Üretici Fiyatları Endeksi

GİRİŞ

Dünyanın pek çok ülkesinde önemli ekonomik istikrarsızlıklara neden olan 2. Dünya Savaşı, ülkemizde de hem yatırımları olumsuz etkilemiş hem de fiyatlar genel seviyesinde sürekli ve hissedilir artışı ifade eden enflasyona neden olmuştur. Bu artışla birlikte işletmelerin envanterinde bulunan iktisadi kıymetlerin fiili değerleri ile kayıtlı değerleri arasındaki fark uçuruma dönüşmüş, bilançolar anlamını yitirmiştir.

Yeniden değerlendirme kavramının hukuk sistemimize girişi 19.2.1963 tarihli 205 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanununa ilave olan geçici 11. madde ile olmuştur. Temel amacı işletmelere dahil olan iktisadi kıymetlerin güncel değerleri ile bilançolarında yer almalarını sağlamaktır. Bu sayede bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, varlıklarının gerçek durumunu gösteren bilançolara ulaşmış olacaklardır. Yeniden değerlendirme müessesesi, her ne kadar 1963 yılında yayımlanıp kabul edilse de 1982 yılına kadar yürürlüğe girememiştir. 01.01.1983 tarihli 2791 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanununun Geçici 11. Maddesi değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile mükelleflere, 31.12.1982 tarihi itibariyle (amortisman uygulanacak sabit kıymetlerin bedellerini önceki yıllar için belirtilen katsayılarla çarpmak suretiyle) bir defa ile sınırlı olmak üzere yeniden değerlendirme yapma olanağı sağlanmıştır. Ayrıca kurumlar vergisi mükelleflerinin, sabit kıymetlerini yeniden değerledikten sonraki değerleri üzerinden amortisman ayırma ve bu amortisman tutarını gider yazabilmelerine imkan tanıyarak, vergisel avantaj sağlanması da 2791 sayılı kanunun getirdiği yeniliklerden biridir. Yeniden değerlendirme, 1984 senesinden itibaren devamlılık kazanmış ve her yıl sonu itibariyle mükelleflerin yeniden değerlendirme yapmalarına imkan sağlanmıştır. 3332 sayılı kanunun 16. Maddesi ile de, yeniden değerlendirmeyle ilgili geçici 11. madde, mükerrer 298. madde olarak VUK'un "Değerleme" ile ilgili maddelerinin sonuna eklenmiştir.

Yeniden değerlendirme olanağından sadece tam mükellefiyet olan ve bilanço usulüne göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri faydalanabileceklerdir. Bu nedenle dar mükelleflerin yada tam mükellef olan ancak işletme hesabı usulüne göre kazancı tespit edilen mükellefler ile basit usulden yararlanan mükelleflerin taşınmazlarını yeniden değerlemelerine imkan bulunmamaktadır. Mükellefler yeniden değerlendirme konusunda serbest bırakılmış

olmalarına rağmen, iktisadi devlet teşekküllerinin yeniden değerlendirme yapması mecburidir. Bununla birlikte, 151 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği; iktisadi devlet teşekkülleri haricinde sermayesinin tamamı hazineye ait olan, kurumlar vergisi mükellefiyeti olmayan, yasa ile kurulan ve temel amacı kamu hizmeti sunmak olan kamu iktisadi teşebbüslerinin yeniden değerlendirme kapsamında olmadığını belirtmiştir.

Yeniden değerlendirme hakkı, bilanço usulüne göre defterini tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarında belirtilen ve amortisman uygulanabilen iktisadi kıymetlere tanınmıştır. Konu ile ilgili gereken düzenlemelerin yer aldığı 151 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre yeniden değerlendirilecek iktisadi kıymetler; gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı niteliğinde olup bağımsız olarak amortisman uygulanan iktisadi kıymetler, gemiler, tesisat ve makinalar, diğer taşıtlar ve demirbaşlardır. Fakat boş arsa ve araziler yeniden değerlemeye tabi tutulamazlar. Çünkü yeniden değerlendirme sadece amortisman uygulanan iktisadi kıymetler için geçerli olduğundan Vergi Usul Kanununun 314. maddesi ile boş arsa ve arazilerin amortismanına tabi olmadıklarını belirtmiştir. Bu nedenle boş araziler ve arsalar yeniden değerlendirme kapsamında girmemektedirler. Bununla birlikte iktisadi kıymetler aktife alındığı ilk yılda yeniden değerlemeye tabi tutulamazlar. İktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi olması için en erken bir önceki dönemde aktife girmiş olması gerekir. Yapılmakta olan iktisadi kıymetler veya yatırım harcamaları ise yapıldığı yıllarda yeniden değerlemeye tabi tutulamazlar. Çünkü yeniden değerlemeye tabi kıymetlerin aktifleştirilmesi gerekir. Yeniden değerlendirme yapmayan mükellefler, yeniden değerlendirme yapmadıkları dönemle ilgili olarak daha sonraki yıllarda yeniden değerlendirme yapamazlar.

Yeniden değerlendirme uygulaması neticesinde bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarından % 5 oranı esas alınarak hesaplanan vergi, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihi takip eden ayın 25. günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi açısından bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı sürede ödenir. Vergi Usul Kanunu geçici 31. Madde çerçevesinde ödenen vergi; gelir ve kurumlar vergisinden indirilemez, gelir ve kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde gider olarak değerlendirilmez.

Yeniden değerlendirme müessesesinin Türk vergi sistemi içindeki yerini irdeleyen bu çalışma üç bölüme ayrılmıştır. Birinci bölüm ana hatlarıyla Türk vergi sistemini, ikinci

bölüm ise yeniden değerlendirme kavramının doğuşunu, gelişimini, hukuki dayanağını, ilkelerini, ölçütlerini, kapsamını ve oranının tespitine yönelik hususlara yer vermiştir. Üçüncü ve son bölümde ise Danıştay Başkanlığının bazı konularda ilk derece mahkemesi bazı konularda ise idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri kararlarının temyiz mercii olarak verdiği kararlar gerekçeleriyle birlikte ortaya konmuş ve eleştirel bir bakış açısıyla incelenmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİ

1.1. Türk Vergi Sistemine Genel Bakış

Devlet veya yetkilendirmiş olduğu kamu tüzel kişilerinin kamu giderlerini finanse etmek amacıyla vatandaşlarından gücüne göre, yasal mevzuata dayanarak, karşılıksız ve cebren aldığı ekonomik değerlere vergi denir (Temiz, 2008: 2).

Toplumsal yapı ve ekonomik kalkınma ile vergi sistemleri arasında yakın bir ilişki olduğundan, toplumsal ve ekonomik yapının değişmesine paralel olarak vergi sisteminde de gelişmeler olmuştur. Diğer taraftan en etkin mali politika araçlarından biri vergi sistemi olduğu için, enflasyonla kararlı bir biçimde mücadele edilmesi, ekonomik istikrarın tesis edilmesi ve muhafazası, üretim ve girişim gücünün artırılması, tüketimin kontrol altında tutulması maksadıyla vergi sisteminden etkili bir araç olarak faydalanılmıştır (Kaneti, 1989: 309).

Günümüzde tek bir vergiye dayanarak vergi sistemini oluşturan hiçbir ekonomi yoktur. Türk vergi sistemi de çok vergili sistem sınıflandırmasına girmektedir. Çok vergili sistemden kastedilen ise; gelirden alınan vergiler (gelir vergisi, kurumlar vergisi), servetten alınan vergiler (motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi) ve harcamalardan alınan (özel tüketim vergisi, katma değer vergisi vb.) vergilerdir (Akdoğan, 2009: 253-254).

1.2. Gelir Vergisi

31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile düzenlenmiş bulunan gelir vergisi kural olarak gerçek kişilerin gelirlerini vergilendirmeyi hedeflemektedir. Kişilerin vergi ödeme gücüne dair en önemli göstergelerinden olan gelir, mükelleflerin gerçek

vergi ödeme gücüne ulaşmayı ve vergilemede adalet ilkesini sağlamaya daha uygun bir yapıdadır.

Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesine göre; “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir.” Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Bu tanımdan gelir kavramıyla ilgili olarak aşağıdaki özellikleri çıkarabilir: (Bilici, 2011: 142-143).

1-Gelir, gerçek kişi tarafından elde edilmelidir. Kural olarak tüzel kişilerin sağladığı gelirler, diğer bir verginin (kurumlar vergisi) konusunu oluşturur. Buna karşılık, kolektif şirketin ve adi komandit şirketin tüzel kişilikleri bulunmasına rağmen şirket ortaklarının gelir vergisi mükellefi oldukları kabul edilmiştir. Paylı komandit şirketlerde de komandite ortaklar yine gelir vergisi mükellefi olarak kabul edilmişlerdir. Bunlara ilaveten, tüzel kişiliği bulunmayan adi şirketin ortakları da gelir vergisi ödemektedirler. Bu şirketler kural olarak sınırsız sorumlu ortaklara sahiptirler ve şahıs şirketi olma özelliğini taşımaktadırlar.

2- Gelirin bir takvim yılı içinde elde edilmiş olması gerekmektedir. Vergileme dönemi bir takvim yılından oluşmaktadır.

3- Gelir elde edilmiş olmalıdır. Gelirin elde edilmesi kavramı kanuna göre bazı durumlarda tahsil esasını bazı durumlarda ise tahakkuk esasını ifade etmektedir. Örnek verecek olursak; ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, serbest meslek kazançları ve diğer kazanç ve iratlar açısından gelirin ele geçmesi yani tahsil ilkesi esas alınırken; ticari kazanç ve zirai kazanç gibi bazı durumlarda ise tahakkuk esasını ilkesi kabul edilmiştir.

4- Gelir, kazanç ve iratlardan oluşur. Kazanç; fikren ve bedensel faaliyetle yada sermaye konulması yoluyla elde edilir. İrat ise, sermayeden başka kişilerin yararlandırılması sonucunda elde edilir.

5- Gelir vergisi kanununun vergilendirilmesini amaçladığı gelir, kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelirin safi tutarının dikkate alınması, bu gelirin elde edilmesi ile ilgili yapılan masrafların, gayri safi gelirden indirilebilmesi anlamına gelmektedir.

6-Son olarak, gelir vergisi kanununun 2. maddesinin son fıkrasına göre; vergi, gelirin gerçek tutarı üzerinden alınmalıdır. Gerçek tutar üzerinden vergi alınması, mükellefin faaliyetlerinden kaynaklanan zararlarını gelirinden indirebileceği anlamına gelmektedir. Gelirin tespitinde gerçek usulün esas alınmasıyla, başka bir seçenek olan götürü usule itibar edilmemesi amaçlanmıştır.

GVK 'nın gelirin unsurları başlıklı 2. maddesinde hangi kazanç ve iratların gelir vergisine tabi olduğu tek tek sayılmıştır. Bu maddeye göre gelirin kapsamına giren kazanç ve iratlar sırasıyla; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlardır. Aksi belirtilmedikçe, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin belirlenmesinde gerçek ve safi miktarları ile dikkate alınır. İlgili maddede sayılmayan kazanç ve iratlar gelir vergisi yönünden verilemez. Ancak elde edilen gelir başka bir verginin konusuna dahil ise o vergi yönünden vergilendirilir.

Gerçek kişiler tarafından elde edilen kumar kazancı, miras yoluyla, bağış yoluyla veya bahis ve şans oyunları yoluyla elde edilen mallar, GVK' da sayılan gelir unsurlarının herhangi birisinin konusuna girmediğinden gelir vergisi yönünden vergilendirilemez. Bu gelirlerin gelir vergisi açısından vergiye tabi tutulmaması hiç vergilendirilmeyeceği anlamı taşımaz. Veraset ve intikal vergisinin konusu, veraset yoluyla veya karşılıksız biçimde mal iktisabı olduğundan gerçek kişiler tarafından elde edilen kumar kazancı, miras yoluyla, bağış yoluyla veya bahis ve şans oyunları yoluyla elde edilen mallar veraset ve intikal vergisine tabidir (Bayer ve Sazak, 2019: 169).

1.2.1.Mükellefiyet

1.2.1.1.Tam Mükellefiyet

GVK' nın 3.maddesinde belirtildiği gibi; Türkiye'de yerleşik bulunan gerçek kişilerle kamu kurum ve kuruluşlara yada merkezi Türkiye'de olan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup anılan daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin faaliyetleri nedeniyle yabancı memleketlerde ikamet eden Türk vatandaşları, Türkiye içindeki ve dışındaki kazançları ve iratlarının tamamı üzerinden vergiye tabi tutulurlar. (Sayılan bu kurum ve kuruluşlardan, buldukları

memleketlerde sağladıkları kazanç ve iratları nedeniyle gelir vergisine veya benzer bir vergiye tabi tutulanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)

Türkiye’de yerleşmiş olma ifadesi ile anlatılmak istenen durum, aynı kanunun 4.maddesi ile açıklığa kavuşturulmuştur. İlgili maddeye göre; Türkiye’de ikamet edenler ile bir takvim yılında Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.) Türkiye’de yerleşmiş sayılmaktadır. Türkiye’de altı aydan uzun durmalarına rağmen yerleşmiş sayılmayacak yabancılar ise aynı kanunun beşinci maddesinde belirtilmiştir. İlgili maddeye göre; belirli ve geçici görev yada iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve benzer durumdaki kişiler ile eğitim, tedavi, istirahat veya seyahat amacıyla gelenler ve tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebepler ile Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılmamaktadır.

1.2.1.2. Dar Mükellefiyet

Dar mükellefiyette kişinin Türk vatandaşı yada yabancı bir ülke vatandaşı olmasının bir önemi yoktur. Kişinin Türkiye dışında yerleşmiş olması ve gelirin Türkiye’de elde edilmiş olması koşulu vardır. Amaç, kaynağı Türkiye’de olan ve her ne şekilde olursa olsun elde edilen gelirin vergilendirilmesidir. Dar mükellefiyete tabi kişilerin ülke dışında elde ettikleri gelirlerinden dolayı sorumlulukları yoktur.

1.2.2. Gelirin Unsurları

1.2.2.1.Ticari Kazanç

Emek, sermaye, girişim yeteneği ve doğal kaynağın bir araya gelmesi ile meydana gelen faaliyet neticesinde oluşan katma değere en geniş anlamda ticari kazanç denilebilir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2008: 11). Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde ticari kazancın tanımı ana hatlarıyla yapılmış ancak hangi işlemlerin ticari yada sınai faaliyet sayılacağı belirtilmemiştir. İlgili maddede: “Her çeşit ticari ve sınai faaliyetlerden oluşan kazançlar ticari kazançtır” denilmekle yetinilmiş ve kanunun tatbik edilmesinde ticari kazanç sayılacak kazançları tek tek sayma yoluna gitmiştir.

Ticari kazançları, kanunda belirtildiği şekilde sınırlandırmak mümkün değildir. Kanundaki genel tarife göre, ticari ve sınai faaliyet kavramının kapsadığı tüm faaliyetlerden sağlanan kazançlar ticari kazanç olarak kabul edilmektedir. Ticari kazançla ilgili örnekler vermek gerekirse (Bayer ve Sazak, 2019: 179);

* Gerçek kişi A'nın tarlasında yetiştirdiği cevizleri bir dükkan yada mağaza açarak satması halinde sağladığı kazanç ticari kazançtır. Çünkü emekten çok sermayeye dayanan bir organizasyon şeklinde satış yapmaktadır. Bununla birlikte A, yetiştirdiği ürünlerini tarlada veya organizasyon oluşturmayacak şekilde yol kenarlarında yada pazarlarda satıyor olsaydı elde edeceği kazanç zirai kazanç olacaktı.

*Bir diğer örnek ise eczacılıkla ilgilidir. Eczacılık ne ticari kazancın ne de serbest meslek kazancının tarifinde yer almamaktadır. Bir ihtisasa başka bir ifade ile mesleki bilgiye dayanmasına rağmen eczacılık faaliyeti bir emekten daha çok sermaye organizasyonu şeklinde yapıldığından Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazanç şeklinde vergilendirilmesi gerekir.

*2015 yılında satın aldığı tarlası 2018 yılında parsellenen doktor B'nin, arazisini parsel parsel satması karşılığında elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilir.

*Diş protezciliğinden elde edilen kazanç da kanunda özel olarak sayılması nedeniyle ticari kazanç olarak vergilendirilir.

1.2.2.2.Zirai Kazanç

Zirai kazanç, Gelir Vergisi Kanununun 52.maddesinde; “Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddenin devamında ticari kazançtan farklı olarak zirai kazanç açıklanmıştır. İlgili maddede; “Zirai faaliyeti arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla yada doğrudan doğruya doğayı kullanmak suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından saklanmasını, nakliyesini, satılmasını veya bu ürünlerden çeşitli biçimlerde yararlanılmasını ifade eder” denilerek zirai kazanç belirtilmiş ve hangi faaliyetler sonucunda elde edilen kazançların zirai kazanç sayılacağı tek tek açıklanmıştır.

Zirai faaliyetlerin yürütüldüğü işletmelere zirai işletme; bu işyerlerini çalıştıran gerçek kişilere (adi şirket ortakları dahil) çiftçi ve bu işlemler neticesinde üretilen maddelere de mahsul (ürün) denir. Zirai tesisin ebatları, sınai bir tesis önem ve genişliğinde olursa zirai kazanç değil; ticari kazanç söz konusu olur.

Zirai kazançla ilgili örnekler vermek gerekirse;

*Zeytincilik yapan bir çiftçinin, ürettiği zeytinleri doğrudan satarak sağladığı gelir, zirai kazançtır. Eğer aynı çiftçi, üretim tesisi de yapar ve bu tesiste kendi ürettiği zeytinlerini yada başkalarından temin ettiği zeytinleri işleyerek zeytinyağı üretilip satarsa, bu ikinci faaliyetten eline geçen kazanç, ticari kazanç hükümlerine göre vergiye tabi tutulur. Çiftçinin toprağını başkasına kullanarak gelir (kira geliri veya üründen alınan pay) sağlaması durumunda ise, bu gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak vergiyi tabi tutulur (Bilici, 2011 : 160).

*Gerçek kişi D' nin kendi adına kayıtlı olan ancak zirai işletmesinin aktifine kayıtlı olmayan üç adet traktörünü başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırması neticesinde elde ettiği gelir kazanç ticari kazançtır. Çünkü emekten çok sermayeye dayanan bir organizasyon şeklinde kazanç elde edilmektedir (Bayer ve Sazak, 2019: 179)

1.2.2.3. Ücretler

Gelir vergisi kanunu 61.maddesinde; “İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara emekleri karşılığı ödenen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlere ücret” denilmektedir.

Ücretler üzerinden vergilendirme yaparken kullanılan temel yöntem, verginin stopaj yöntemiyle kaynağa alınmasıdır. Stopaj oranı ise %15 ile % 35 arasındadır. Stopaj kesintisi, gerçek ücret (safı ücret) üzerinden yapılmaktadır. Ücret gelirlerinin çok büyük bir kısmı, ödemediği önce yani kaynağa kesilerek elde edilmektedir. (Bilici, 2013: 58).

Ücretin unsurlarını taşıyamamasına rağmen bazı ödemeler de ücret sayılmış ve GVK'nın 61.maddesinde tek tek sayılmıştır

Ücret gelirleri ile ilgili örnekler vermek gerekirse (Bayer ve Sazak, 2019: 179);

*Avukat E, bir şirketin idari işler bölümünde yarı zamanlı olarak çalışmakta ayrıca kalan zamanlarında dava avukatlığı faaliyetinde bulunmaktadır. Ayrıca avukat E, internet üzerinden hizmet veren hukuki danışmanlık işletmesi kurmuştur. Avukat E' nin bir şirkete bağlı olarak çalışmasından elde ettiği gelir ücret, avukatlık mesleğinin icrasından dolayı elde ettiği gelir serbest meslek faaliyeti, hukuki danışmanlık işletmesinden elde ettiği gelir ise bir ticari organizasyon gerektirdiğinden ticari kazanç olarak vergilendirilir.

1.2.2.4. Serbest Meslek Kazancı

Gelir vergisi kanununun 65. maddesinde genel olarak serbest meslek kazancı tarif edilmiştir. İlgili maddede: “Her çeşit serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden çok kişisel çalışmaya, ilmi veya mesleki bilgiye yada uzmanlığa dayalı ve ticari nitelikte olmayan işlerin işverene bağlı olmadan şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yürütülmesidir.” Kanun tarafından serbest meslek faaliyetlerini tanımlarken yapılan bu tanım dikkate alındığında, serbest meslek faaliyetinin nitelikleri şöyle sıralanabilir: (Tosuner ve Arıkan, 2017: 131-133)

1-Serbest meslek faaliyeti bağımsızdır. Serbest meslek faaliyetinin esas özelliklerinden biri, o faaliyetin bağımsız olmasıdır. Kanun, bu faaliyetin söz konusu özelliğini, “bir işverene tabi olmaksızın” biçiminde ifade etmiştir. Eğer yapılan faaliyet, bir işveren, dolayısıyla da bir işyerine bağlı olarak yapılırsa, o faaliyet serbest meslek faaliyeti değil, ücretin kaynağını meydana getiren bağımlı emek olur. Serbest meslek faaliyeti kişisel sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmalıdır. Eğer yapılan faaliyet başkası nam ve hesabına yapılırsa bu faaliyet serbest meslek faaliyeti olarak değil ücrete kaynak olan emek olarak nitelendirilir. Serbest meslek faaliyetinin bu özelliği de serbest meslek kazancını ücretten ayıran diğer bir özelliktir.

2-Serbest meslek faaliyeti uzmanlığa dayanır. Serbest meslek faaliyetinden söz edebilmek için, yapılan işin alelade bir iş olması yeterli değildir. Bu faaliyetin ilmi ve mesleki bilgiye ve ihtisaslaşmaya dayanmalıdır.

3-Serbest meslek faaliyetinde sermaye unsuru ikinci plandadır. Bu faaliyet sermayeden çok şahsi çalışmaya dayanır. Genellikle serbest meslek faaliyetlerinde sermaye unsuru, ortaya konan uzmanlaşmış emeğe oranla pek önemli değildir. Serbest meslek faaliyetlerinde sermaye unsurunun ikinci planda olması ve faaliyetin ticari bir faaliyet olmaması, serbest meslek faaliyetlerini ticari faaliyetten ayıran önemli iki özelliğdir. Ancak uygulamada karşılaşılan olaylar bu iki faaliyeti kesin çizgilerle birbirinden ayırmayı güçleştirmektedir.

4-Serbest meslek faaliyeti sürekli olmalı, bu özelliği onun diğer özelliğini meydana getirir. Vergi usul kanununun 155. maddesinde serbest meslek erbabının işe başlamasının belirtileri tahdidi olarak sıralanmıştır.

Serbest meslek kazancına dair örnekler vermek gerekirse;

*Veteriner V, kendi muayenehanesinde hekimlik hizmetinde bulunmakta aynı zamanda zirai ilaç satmaktadır. Veteriner V'nin verdiği hekimlik hizmetinden dolayı elde ettiği kazanç sermayeden çok kişisel emeğe, ilmi veya mesleki bilgiye yada uzmanlığa dayandığından ve ticari nitelikte bulunmadığından ve işverene bağlı olmadan kişisel sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yürütüldüğünden serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir. Veteriner V'nin zirai ilaç satışından dolayı elde ettiği kazanç ise bir ticari organizasyon gerektirdiğinden ticari kazanç olarak vergilendirilir. Veteriner V, aynı zamanda İlçe İdare Kurulu'nda hayvan sağlığı konusunda konferansa katılmış ve karşılığında iki bin TL gelir elde etmiştir. V'nin, elde ettiği gelir süreklilik arz etmediğinden arazi kazanç olarak vergilendirilir.

*Şahsına ait olan muayenehanesinde tabiplik hizmeti veren Doktor Ç' nin geliri serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir. Doktorun tabiplik faaliyetini başka bir hastanede ve işverene tabi olarak gerçekleştirmesi halinde eline geçen kazancı ücret olarak vergilendirilir. Doktorun özel bir hastane açarak işletmesinden elde ettiği kazanç ise ticari kazançtır.

1.2.2.5. Gayrimenkul Sermaye İradı

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda iratlarla ilgili iki gelir unsuru vardır. Bunlar gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradıdır. Kanunun 70. maddesinde belirtilen malların ve hakların sahipleri, tasarruf sahipleri, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri yada kiracıları tarafından kiraya verilmesinden sağlanan gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır. Kanunda belirtilen mal ve hakların dışında kalan mal ve hakların kiralanması ve bunlardan kira geliri sağlanması durumunda gayrimenkul sermaye iradı kanunen gelir olarak değerlendirilemez (Yıldız, Tuncer, Sağdıç, 2016: 32)

Gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili örnek vermek gerekirse (Bayer ve Sazak, 2019: 180);

*Devlet memuru L, sahibi bulunduğu binek aracını kiralamış ve karşılık olarak 15.000 TL kira geliri sağlamıştır. Motorlu nakil vasıtaları, her türlü motor araç, makine ve tesisatla bunlara dair uzantıların kiralanmasından sağlanan irat, gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilir.

*Gerçek kişi M, dairesini 2018 senesinde kiralamış ve 55.000 lira kira geliri elde etmiştir. Bu kiralamadan sağlanan iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilir.

*Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçi N, sahibi olduğu arazisini başkasının kullanımına bırakarak sadece üründen %25 oranında pay almıştır. N' nin sağladığı gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilir.

*Bilanço hesabı esasına göre vergilendirilen ticari kazanç mükellefi O, işletmesi aktifinde binalar hesabında yer alan konutunu kiraya vermesinden dolayı elde ettiği kira gelirini diğer olağan gelir ve karlar hesabına kaydeder. Bu nedenle ticari kazanç mükellefinin elde ettiği gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak değil, ticari kazanç olarak vergilendirilir.

1.2.2.6. Menkul Sermaye İradı

Gelir vergisi kanununun 75. maddesinde menkul sermaye iradının açıklaması yapılmış, aynı zamanda hangi kaynaktan kesilirse kesilsin menkul sermaye iradı kabul

edilecek iratlar belirlenmiştir. İlgili maddede; “Ticari, zirai veya mesleki işlemleri haricinde nakdi sermaye yada para ile ifade edilen değerlerden oluşan sermaye nedeniyle sahipleri tarafından elde edilen kar payı, faiz, kira ve benzeri gelirler menkul sermaye iradıdır” (Ateşgaoğlu, 2019: 3564).

Menkul sermaye iradı ile ilgili örnekler vermek gerekirse;

*Gerçek kişi (H), tam mükellef bir kurumdan (K anonim şirketi) brüt 20.000 lira kar payı elde etmiştir. (H) nakdi sermayesi veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermayesi nedeniyle gelir elde ettiğinden geliri menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmelidir.

*Gerçek kişi (I), Türkiye’de yerleşik (Y) bankasından 10.000 lira faiz kazancı sağlamıştır. (I) nakdi sermayesi veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermayesi nedeniyle gelir sağladığından bu gelir menkul sermaye iradı olarak vergilendirilir.

*İnşaat alım satım faaliyetiyle iştigal eden gelir vergisi mükellefi (J) işletmesi, işletme kasasında yer alan mevduattan 5.000 lira faiz kazancı elde etmiştir. Mevduat faizinin elde edilmesini sağlayan sermaye, sahibinin ticari faaliyeti ile ilgili olduğundan elde edilen gelir menkul sermaye iradı olarak değil, ticari kazanç olarak vergilendirilir.

*Gerçek kişi (G), arkadaşına 500.000 TL borç vermiş bunun karşılığında bir yıl sonra 550.000 TL tahsil etmiştir. (G) elde ettiği 50.000 TL alacak faizini kendine ait olan nakdi sermayesi dolayısıyla elde ettiğinden geliri menkul sermaye iradı olarak vergilendirilir.

1.2.2.7. Diğer Kazanç ve İratlar

Gelir vergisi kanununun 80. ve 82. maddeleri arasında diğer kazanç ve iratlar tek tek sayılarak düzenlenmiştir. Bu kazançlar ve iratlar değer artışı kazançları ve arazi kazançlar olmak üzere iki grupta toplanmaktadır.

Değer artış kazancı ile ilgili örnekler vermek gerekirse;

*Limited şirket ortağı (S)' nin ortaklık hakkını elden çıkarması karşılığında elde ettiği kazanç değer artışı kazancıdır. Çünkü (S), sahibi bulunduğu değeri (ortaklık hakkı) süreklilik arz etmeyecek şekilde ve ticari organizasyon olmadan elden çıkartarak elde etmiştir. Limited şirket ortağının elde ettiği kar payı ise menkul sermaye iradı sayılır. Çünkü (S), sahibi olduğu sermaye dolayısıyla irat elde etmiştir.

Sürekli olarak yapılmayan yada arasıra yapılan ticari veya serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançlara arızı kazanç denir. Gelir Vergisi Kanununun 82. maddesinde altı bent olarak sayılan arızı kazançlar ile ilgili örnekler vermek gerekirse;

*Kamu işçisi olan (S), komşusunun sahibi olduğu dairenin satışına aracılık ettiğinden dolayı komisyon geliri olarak 10.000 lira elde etmiştir. (S)' nin eline geçen bu komisyon geliri devamlılık unsuru taşımayan ticari işlerden elde edilen kazanç olduğundan arızı kazanç olarak vergilendirilir. Dikkat edileceği üzere (S)' nin komisyonculuk yaparak kazanç elde etme yeteneği bulunmaktadır. Ancak bu yeteneğinden vazgeçerek yani bu faaliyeti sürekli olarak yapmayarak arızı kazanç elde etmiştir. Kamu işçisi (S)' nin bir işyeri açarak ve işyeri açmamış olsa dahi ticaret sicili yada mesleki bir teşekküle kaydolarak gayrimenkul alım satım faaliyetini devamlı olacak edecek şekilde yapması halinde elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilir.

1.2.3. Gelir Vergisinin Beyanı

Gelir vergisi prensip olarak mükelleflerin beyanına göre tarh edilir. Diğer bir ifadeyle gelir vergisi sisteminde, mükelleflerin kazanç ve iratlarının gerçek usul ile yani beyan usulü ile tespiti esastır. Türkiye'de 1950 yılında gelir vergisi uygulamasına geçilince, eski kazanç vergisinde de kısmen uygulanmış olan beyanname esası kabul edilmiştir. Ancak gelir vergisi sisteminde, mükelleflerin kazanç ve iratlarını gerçek usule göre tespit etme olanağı bulunmayan hallerde, götürü usulünde uygulanmakta olduğunu unutmamak gerekir.

Mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini bizzat tespit ederek ilgili vergi dairesine bildirmelerine beyan usulü denilmektedir. Nitekim GVK' nın 83. maddesinde "Aksine hüküm bulunmadıkça, gelir vergisinin tarhı mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine olur" denilmek suretiyle gelir vergisinin ilke olarak beyan esasına göre tarh edileceği açıkça ifade edilmiş bulunmaktadır. Ancak ticari kazançların bir kısmı, serbest meslek kazançları ve

ücretler götürü usule göre vergilendirilmektedirler. Bunların nasıl vergilendirileceği, vergiye matrahları ve vergiye tabi tutulacak miktarlar, kanunla gösterilen usullere göre takdir komisyonları tarafından tespit olunmaktadır (Aksoy, 1989: 278).

1.2.4. Mahsup ve İndirimler

Vergi mahsubu, daha önce kesinti yoluyla veya geçici vergi adı altında ya da başka suretle ödenmiş olan verginin hesaplanan vergiden düşülmesini ifade eder (Pehlivan, 2018: 275)

Gelirin elde edilmesinde, gelir kaynaklarının bir bölümünden oluşan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarından indirilir. Mahsup yapıldıktan sonra arta kalan zararlarının, gelecek senenin kazançlarından da indirilmesi mümkündür. Ancak indirilecek önceki yıllar zararları beş seneye sınırlandırılmıştır. Yani zarar ilgili yıl kapatılmazsa gelecek yılların gelirlerinden beş yıl süre ile indirilebilir. Eğer, zararların tamamı yine kapatılmazsa, daha ileriki yıllara naklolunamaz.

1.2.5. Geçici Vergi

Vergisinin kaynakta kesilmesi üzerine bu vergiyi peşin ödeyenler ile vergisini beyanname ile bildirip sonraki yıl ödeyen mükellefler arasındaki eşitsizliğin telafi edilmesi fikri, geçici verginin mantıksal izahını oluşturmaktadır. Bu uygulamayla ileri tarihli ödmeden kaynaklanan enflasyon etkisinin telafisinde hedeflenmektedir.

Gelir Vergisi Kanununa mükerrer 120. Madde ile eklenen geçici vergiye iki grup halinde aşağıda belirtilen kişiler tabidir:

-Ticari kazanç (birinci ve ikinci sınıf tacirler) sahibi olup gerçek usulde vergilendirilenler (Basit usule tabi ticari kazanç sahipleri ve yıllara sari inşaat ve onarım işlemleri yapan mükellefler hariç)

-Serbest meslek erbabı olmasına rağmen gerçek usulde vergilendirilenler

Yukarıdaki iki grup şeklinde sayılanlar haricinde geliri olan mükellefler bu vergiye tabi değildir. Geliri basit usulde tespit olunan ticari kazanç sahipleri, zirai kazanç sahipleri, ücret geliri elde edenler, menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı elde edenler ile diğer kazanç ve irat elde edenler geçici vergiye tabi olmayan mükellefler olarak gösterilebilir. (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2008: 116).

Bazı vergi beyannamelerinin verilme süreleri yeni bir düzenlemeye kadar 115 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile uzatılmıştır. 01.04.2019 tarihinden sonra bazı vergi beyannameleri aşağıda belirtilen dönemlerde verilecek ve yine belirtilen zamanlarda ödenecektir.

Geçici vergi oranı içinde bulunan yılda bildirilen üçer aylık dönemler şeklinde beyan edilen kazançlardan %15 olarak hesaplanır. Hesaplanan bu geçici vergi beyanname dönemini takip eden ikinci ayın 17. günü akşama kadar, bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve yine 17. günü akşamına kadar ödenir (17 Mayıs, 17 Ağustos, 17 Kasım ve 17 Şubat). Aynı süre içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi, hesaplanan geçici vergiden indirilir. Dönem içinde stopaj yoluyla gelir vergisi ödeyen mükellefin ödeyeceği geçici vergi, ödediği stopaj ölçüsünde düşük olacaktır.

1.3.Kurumlar Vergisi

1. Dünya Savaşını takiben batı dünyasında uygulamaya konulan kurumlar vergisi, ülkemizde 1949 senesinde kabul edilmiş olan 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile hayata geçirilmiştir. Alman Kurumlar Vergisi kanunundan esinlenerek hazırlanan bu kanun, 1 Ocak 2007 tarihinden itibaren uygulamaya konulan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunuyla uygulamadan kaldırılmıştır.

Kurumlar vergisi, geliri vergilendiren ikinci vergi türü olup, Gelir Vergisi Kanunu'ndan farklı olarak ayrı bir yasa ile düzenlenmiştir. Kurumlar vergisi; ferdi işletmeler, gerçek kişiler ve şahıs şirketleri haricinde bir kısım tüzel kişilerle tüzel kişiliği olmayan bir kısım oluşumların gelirlerini vergilendirir.

Kurumlar vergisi, gelir vergisi gibi dolaysız bir vergi özelliği taşımaktadır. Amacı yasal yükümlüsünün ödeme gücünü vergilendirmektir. Bununla birlikte; gelir vergisinin

aksine kişisel (sübjektif) bir vergi değil, nesnel (objektif) bir vergidir. Bu niteliği ile de artan oranlı değil, tek oranlı vergi tarifesinin uygulanmasına daha uygun bir vergi çeşididir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010: 329).

Kurumların gerçek kişi olan sahipleri, elde ettikleri kar payları nedeniyle gelir vergisine tabi olmaktadır. Kurumların gerçek kişi ortaklarından alınan gelir vergisi varken, ilaveten neden kurumlar vergisinin alındığı sorusu sorulabilir. Kurumların vergi mükellefi olmasının en önemli nedenleri arasında; gerçek kişiler gibi kamu hizmetlerinden yararlanmaları, gerçek kişiler dışında farklı bir hukuki kişiliklerinin olması ve ödeme güçlerinin olmaları kabul edilmektedir. (Bilici, 2011: 205).

Kurumların elde ettikleri kazançlar, kurumlar vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Kurumlar vergisinin konusunu teşkil eden bu kazanç, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları ile aynıdır. Gelir Vergisi Kanununda gelirin unsurları; ticari kazanç, zirai kazanç, menkul sermaye iratları, gayrimenkul sermaye iratları, ücretler, serbest meslek kazançları ve diğer kazanç ve iratlar olarak tek tek sayılmakta, bunlar aynı zamanda kuruma ait kazancın unsurları olarak dikkate alınmaktadır. Yani bir kuruma ait kazanç, belirtilen bu yedi gelir unsurlarının birinden, birkaçından veya tamamından elde edilen gelirdir. Başka bir ifadeyle, kurumların gelirin unsurlarından elde etmiş olduğu kazanç ve iratlarının toplamına kurum kazancı denir. Gelir vergisinde gelir ne anlama geliyorsa, kurumlar vergisinde de aynı anlama gelir. Bu sebeple gelir vergisindeki gelirin yıllık, safi, genel, gerçek, ve elde edilmiş olma özelliklerini kurumun kazancıda taşımak durumundadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2008: 122).

1.3.1.Mükellefiyet

Kurumlar vergisi mükellefleri, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ilk maddesinde tek tek belirtilmiştir. İlgili maddeye göre; kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, sermaye şirketleri, derneklerin veya vakıfların iktisadî işletmeleri ve iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefleridir.

Kurumlar vergisinde mükellefiyet türleri, tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere iki türdür. Bu ayrımın önemi vergilendirilecek kazançların tespitinde önem arz etmektedir. Tam mükellefiyete tabi olan kurumlar, hem Türkiye'den hem de yurt dışından ellerine geçen kazançların tamamından vergilendirilirken, dar mükellefiyete tabi kurumlar ise

yalnızca Türkiye sınırlarında sağladıkları gelirler üzerinden vergi ödemektedirler. Dar mükellefiyete tabi olan kurumların ülke dışından elde ettiği kazançları kurumlar vergisinin ilgi alanına girmemektedir (Bilici, 2011: 206).

1.3.1.1. Kurumlar Vergisinde Tam Mükellefiyet

Kanuni veya iş merkezi Türkiye’de olan kurumlar, KVK’ nın 1.maddesine göre tam mükellef olarak kabul edilirler. Vergiye tabi kurumların ana tüzüğü yada sözleşmelerinde veya teşkilat kanunlarında belirtilen yerler kanuni merkezdir. İş açısından faaliyetlerin bilfiil toplandığı ve yürütüldüğü yerler ise iş merkezidir. İş merkezi uygulamasının temel amacı kanuni merkezi dışarıda olan ancak işleri Türkiye’de olan kurumların tam mükellef olarak vergilendirilmesini sağlamaktır. Bu sayede, vergi yükünün az olduğu bir ülkeyi kanuni merkez göstererek Türkiye’deki vergi yükünün azaltılmasının önüne geçilmek istenmektedir.

1.3.1.2. Kurumlar Vergisinde Dar Mükellefiyet

KVK’ nın 1. Maddesinde belirtilen ve hem kanunî hem de iş merkezleri Türkiye’de bulunmayan kurumlar, sadece Türkiye’de sağladıkları kazançları üzerinden vergilendirilirler. Hangi kazanç ve iratların dar mükellefiyette kurumun kazancı sayılacağı yine KVK’ nın 3. maddesinin 3. fıkrasında belirtilmiştir.

Dar mükellef olan kurumlar, kendi ülkelerindeki mevzuata göre kurulmuşlardır ve gerek yönetim gerekse denetimleri yine kendi ülkeleri mevzuatına göre yapılır. Bu kurumlar işyeri yada temsilcileri aracılığıyla Türkiye’de faaliyet gösterip gelir elde etmektedirler. Örnek olarak Katar havayolu şirketi Qatar Airways’ in Türkiye temsilciliği, Bank of China’nın Ankara Türkiye Merkez Şubesi gösterilebilir (Bilici, 2011: 206).

1.4. Katma Değer Vergisi

Genel tüketim vergilerinin en gelişmiş çeşidi olan katma değer vergisi, 01.01.1985 tarihinde 3065 sayılı kanun ile yürürlüğe girmiştir. Bazı istisnalar haricinde, mal ve hizmetlerinin tamamını kapsayan KDV, mal ve hizmetlerin satış bedelleri üzerinden hesaplanmakta ve tahsil edilmektedir. Satış yapan kişiler, alırken ödedikleri vergiden satarken hesapladıkları vergiyi indirerek buldukları farkı vergi dairesine öderler.

KDV' nin yasal mükellefi satıcılar olup, mükellef sıfatı ile ödeyecekleri vergiyi, mal ve hizmetin satış bedeline ilave ederek tüketicilere yansıttıklarından bu verginin “aracı mükellefi” konumundadırlar. Vergiyi yüklenen ise (verginin taşıyıcısı), mal ve hizmetleri tüketmek için son olarak satın alanlardır (Pehlivan, 2018: 360).

Genel tüketim vergilerinin en ileri seviyelerinden biri olan katma değer vergisi, Avrupa Birliği ülkelerinin de içinde olduğu dünyanın pek çok ülkesinde tatbik edilmektedir. Yayılı muamele vergisi niteliği taşıyan bu vergide, ekonomideki üretim zincirinin bütün aşamalarında vergileme yapılmaktadır. Örnek olarak tekstil sektörüne bakacak olursak pamuğun kumaş olana kadar devam eden (üretici, toptancı, perakendeci ve tüketiciye satış) aşamaların hepsi vergiye tabi olmaktadır. Ancak katma değer vergisi, bu süreçlerde satış fiyatlarından değil, her bir evrede meydana çıkan katma değer üzerinden alınmaktadır. Örneğin, hazır giyim toptancısı işletmeden 1000 liralık ürün alan bir satıcı, alırken malın alış fiyatına ilaveten 180 lira da katma değer vergisi ödemektedir. Satıcının aldığı bu malları 1300 liraya sattığını kabul edersek, bu satışları yaparken satış fiyatına ilaveten 234 lira da ($1300 * \%18 = 234$) katma değer vergisi toplanacaktır. Firma bu şekilde topladığı katma değer vergisinden daha önce kendi mal alışlarında ödediği vergiyi düşüp ($234 - 180 = 54$), aradaki fark olan 54 lirayı vergi dairesine ödeyecektir. Vergi dairesine fiilen yatırılan bu tutar, üretim sürecinin her kademesinde ortaya çıkan katma değer vergisi olmaktadır ($300 * \%18 = 54$). Bu açıdan bakıldığında katma değer; mal alırken ödenen bedel ile malın satış fiyatı arasındaki farktan, başka bir deyişle girdi maliyetleri ile çıktı fiyatları arasındaki farktan oluşmaktadır.

Katma değer vergisi uygulanırken, üreticilerin ve satıcıların ödediği vergilerin hepsi nihai olarak tüketicilere yansıtılmaktadır. Aracı mükellef yada kanuni mükellef olarak da isimlendirilen bu kişiler yada kuruluşlar; alırken ödedikleri vergileri, satarken topladıkları vergiler ile telafi etmekte; topladıkları vergi fazla ise fazla olan kısmı vergi dairesine yatırmaktadırlar. Bu kişiler yada kuruluşlar, devletin bir çeşit tahsildarı gibi çalışmaktadırlar. Örneğimizde iki aşamada vergi dairesine ödenen 234 liranın hepsi sonuç olarak nihai tüketiciden çıkmıştır. Başka bir anlatımla nihai tüketiciler katma değer vergisinin fiili mükellefleridir (Bilici, 2011: 232).

1.4.1. Verginin Konusu

Katma değer vergisinin konusunu oluşturan işlemler 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde tek tek sayılmıştır..

Katma Değer Vergisi Kanununun kapsamına bakıldığında son derece geniş olduğu ve kapsama girmeyen ticaret ve sanayi alanının olmadığı görülecektir. Ancak, kapsamın bu kadar geniş olması sınırsız olduğu anlamına gelmemektedir. Örneğin, sürekli olarak yapılmayan (geçici) mal ve hizmet teslimleri, gelir elde etme amacıyla olsalar da katma değer vergisine tabi tutulamazlar. Zaten arızı de denilen bu geçici işlemleri faaliyet olarak da isimlendirmek doğru değildir.

Bir defaya mahsus olarak yapılmış ticari nitelikli işlemler de katma değer vergisi kapsamına girmemektedir. Ancak, mevsimlik olarak veya kısa dönemli olarak yapılan belli bazı ticari faaliyetlerin arızı olarak kabul edilmesi söz konusu değildir. Örneğin sadece bir sezonda çalışan plaj işletmeciliği arızı (geçici) bir faaliyet değildir. Çünkü bu örnekteki ticari faaliyet belli bir süre boyunca devam etmektedir. (Tosuner ve Arıkan, 2017: 366).

1.4.2. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi kanunları tarafından vergi borcunun bağlandığı olayın gerçekleşmesi yada hukuki sürecin tamamlanması ile gerçekleşen olaya vergiyi doğuran olay denilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 10. maddesinde belirtildiği üzere vergiyi doğuran olay için; fatura tanzimi, malın nakliyesinin başlaması, gümrük beyannamesinin onaylanması gibi işlemler yeterli kabul edilmiştir. Örneğin taksitle satış yapılması durumunda, satıcı malın bedelini ve bununla birlikte katma değer vergisini tahsil etmemiş olsa da vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir. Faturanın tanzim edildiği anda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş ve hesaplanan verginin beyan edilme zorunluluğu ortaya çıkmıştır (Bilici, 2011: 233).

1.4.3. Verginin Matrahı

Katma değer vergisinde matrah, 3065 Sayılı Kanunu'nun Matrah, Nispet ve İndirim başlıklı birinci bölümünün 20. ve 23. Maddeleri arasında dört başlık altında düzenlenmiştir.

Teslim ve hizmet faaliyetlerinde verginin matrahı, bu faaliyetin karşılığını oluşturan bedeldir. Bedel kavramı ile anlatılmak istenen, malı veya hizmeti alan yada bunlar namına hareket edenlerden, bu faaliyetler karşılığında alınan para, mal, menfaat, hizmet ve değerlerdir.

Uluslararası yük ve yolcu taşımacılığında matrah; ikametgahı, iş merkezi ve kanuni merkezi Türkiye'de olmayanlar tarafından Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibariyle yurt içi emsalleri dikkate alınmak yoluyla matrah belirlenmesine Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Matrahı oluşturan unsurlar Katma Değer Vergisi Kanununun 24. Maddesinde belirtilmiştir. Bunlar;

*Teslim alan kişinin belirttiği noktaya kadar satıcının yapmış olduğu nakliye, yükleme ve tahliye giderleri,

*Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

*Kur farkı, fiyat farkı, vade farkı, prim, faiz gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri isimler altında sağlanan her çeşit menfaat, hizmet ve değerler.

Aşağıda belirtilen unsurlar ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 25. maddesine göre matraha dahil değildir;

*Teslim ve hizmet faaliyetlerinde fatura ve benzeri belgelerde belirtilen ticari teamüllerle uyumlu miktardaki indirimler,

*Hesaplanan katma değer vergisi.

1.4.4. Verginin Mükellefi ve Sorumlusu

Katma değer vergisinin mükellefleri; yasal (kanuni) mükellef ve iktisadi mükellef olarak iki başlık altında incelenebilir. Kanuni mükellef, verginin tüketiciden satış aşamasında

tahsil edip vergi dairesine aktarmak zorunda olan mükelleflerdir. İktisadi mükellefler ise kanuni mükellefler tarafından sunulan mal yada hizmetlerin son tüketicisi konumunda olan ve vergiyi satış fiyatı ile kanuni mükelleflere ödeyen mükelleflerdir. Katma değer vergisini asıl yüklenenler nihai tüketiciler olup vergiye onlar katlanmak durumundadır. İktisadi mükelleflerin ödedikleri vergiler, kanuni mükellefler tarafından vergi dairesine yatırılmak zorunda olduğundan dolayı kanuni mükelleflerin kendi mal varlıklarında herhangi bir artış yada azalış meydana gelmez (Bozdoğan ve Organ, 2017: 185).

Vergi hukukunda vergi sorumlusu kavramı ile verginin ödenmesinden mükellef haricindeki bir takım kişilerin muhatap alınması anlaşılır. Bunlar çoğunlukla verginin mükellefi ile yasal yada fiili yönden yakın ilişkileri olan kişilerdir. Vergi sorumlularının asıl olarak yaptıkları mükelleflerin nam ve hesabına tevkif ettikleri vergiyi vergi dairesine ödemektir. Katma değer vergisinde vergi sorumluluğu, verginin vergi dairesine ödenmesinden satıcıyı (teslim veya ifada bulunan) değil, alıcıyı (müşteriyi) muhatap almaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2008: 205).

1.4.5. Verginin Oranı ve İndirim

Katma Değer Vergisi Kanununda yapılacak tüm işlemler için oran % 10 olarak belirlenmiştir. Cumhurbaşkanı tarafından bu oran, % 1 'e kadar indirilebilir, dört katına kadar artırılabilir. Bu sınırlar içinde çeşitli mallar ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın olduğu arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için yine cumhurbaşkanı vergi oranlarını belirleyebilir. Ülkemizde katma değer vergisi oranları %1, %8 ve %18 olarak uygulanmaktadır (Saraçoğlu, 2006: 68-69).

Mükellefler, vergiye konu faaliyetleri üzerinden hesaplamış oldukları katma değer vergisinden, faaliyetleri ile ilgili kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde belirtilen katma değer vergisini indirebilirler. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisinin toplamı, mükelleflerin vergiye konu faaliyetleri nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu durumlarda, oluşan fark sonraki dönemlere devir olunur ve iade edilmez (Bayer ve Sazak, 2019: 234).

Katma değer vergisinin indirilebilmesi için kanunda şart niteliğinde bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Verginin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi, kanuni defterlere gecikmeksizin işlenmesi ve kaydedilmesi gerekmektedir.

1.4.6. Verginin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

Katma değer vergisi kanununda vergilendirme dönemi olarak faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleri belirtilmesine rağmen, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kanunun verdiği yetkiye istinaden birer ay olarak belirlenmiştir. Katma Değer Vergisi Kanununun 41.maddesine göre; Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar katma değer vergisi beyannamelerini ilgili vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler. 115 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile; Bazı vergi beyannamelerinin verilme süreleri yeni bir belirleme yapılmaya kadar uzatılmıştır. Bu sirkülere göre 1 Nisan 2019' dan sonra katma değer vergisi beyannamesi takip eden ayın 26. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilecektir. Ödenecek katma değer vergisi bulunmasa bile beyanname verme yükümlülüğü devam etmektedir. Beyannamenin verilme şekline göre tarh süresi değişmekte olup, beyanname elden verilmişse beyannamenin verildiği günde; posta ile gönderilmişse beyannamenin ulaştığı tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir (Sarılı, 2012: 446).

Katma değer vergisinin mükellefleri, mal ve hizmet alırken katma değer vergisi ödemekte, satarken ise tahsil etmektedirler. Mükellefler, satış yaparken hesapladıkları katma değer vergisinden, mal ve hizmet alırken hesaplanan ve tanzim edilen fatura ve benzeri belgelerde belirtilen vergiyi indirebileceklerdir. Aynı madde ithal olunan mal ve hizmetler nedeniyle ödenen katma değer vergisinin indirilmesine de olanak tanımaktadır. İndirim olanağı sadece ticari, zirai, serbest meslek kazancı kapsamında yapılan mal ve hizmet alımları ile sınırlıdır.

Vergi kesmekle sorumlu olanlar ve beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler, kanunun 46. maddesi gereği bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verecekleri ayın 26. günü akşamına kadar ödemeye zorludurlar.

1.5.Özel Tüketim Vergisi

1 Ağustos 2002 tarihli 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi kanunu ile bazı özel tüketim harcamalarının vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Bu kanunun yürürlüğe girmesi ile aslında yeni bir vergi meydana gelmemiş, daha önceden var olan pek çok vergi mevzuatı derli toplu hale getirilmiştir.

1.5.1. Verginin Konusu

Özel tüketim vergisinin konusuna hangi ürünlerin girdiği kanuna ekli dört ayrı liste ile gösterilmiştir. Hizmetler, özel tüketim vergisinin konusuna girmez. Bir malın özel tüketim vergisi ile ilişkilendirilebilmesi için kanuna ekli listede yer alması ve aynı zamanda yasanın öngördüğü iktisadi aşamada olması gerekir. Bu tip mallar, bir defa ile sınırlı olmak üzere özel tüketim vergisine tabi tutulurlar.

1.5.2. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay özel tüketim vergisi açısından, listelerde yer alan malların bir bölümünde teslim, bir bölümünde ithalata, bir bölümünde ise ilk iktisaba bağlanmıştır. Listede bulunan malların müzayede yoluyla satılması durumunda bu satış da vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir.

1.5.3. Verginin Matrahı

Özel tüketim vergisine ilişkin vergileme ölçüleri ve matrah çeşitli mal grupları için ayrı ayrı olmak üzere 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununda aşağıdaki gibi belirlenmiştir (Pehlivan, 2018: 403).

*(I) sayılı listede sayılan akaryakıt ürünleri için, belirli vergi tutarları kilogram, litre, metreküp, kilokalori ile gerektiğinde büyüklükleri de göz önünde tutularak kap, ambalaj veya adet olarak tatbik edilebilir.

*(II) sayılı listedeki motorlu taşıtlar için ilk edinim yada ithalatında hesaplanacak ÖTV hariç, KDV' nin matrahını teşkil eden unsurlardır.

*(III) sayılı listedeki kolalı gazozlar, alkollü içkiler için en az maktu vergi tutarları alkol derecesi ve litre itibariyle uygulanır. Tütün ve tütün mamulleri için perakende satışa sunulan ürünlerin adet veya gramına göre hesaplanır.

*(IV) sayılı listedeki dayanıklı tüketim malları ile diğer lüks mallar için verginin matrahı, bunların teslimi, ilk edinimi yada ithalinde hesaplanacak ÖTV hariç KDV' nin matrahını oluşturan unsurlardır.

Ancak KDV kanununa göre, KDV' nin matrahını, teslimi yapılan veya ithalatı gerçekleştirilen malın bedeli ile birlikte kanuni yükümlülükleri oluşturduğundan, KDV'nin matrahına ÖTV de girecektir.

1.5.4. Verginin Mükellefi

Özel tüketim vergisinde verginin mükellefi her bir listedeki mallar için ayrı ayrı belirlenmiştir. II sayılı tablodaki motorlu taşıt araçlarından kayıt ve tescile tabi olanlar için vergi mükellefi motorlu araç ticareti yapanlar, bu araçları kullanma amacıyla ithal edenler yada bu malların müzayede yoluyla satışını yapanlardır. Bu mallar dışında kalan özel tüketim vergisine tabi mallar için verginin mükellefi bu malları inşa edenler, ithal edenler ve imal edenler yada bu malların müzayede suretiyle satışını sağlayanlar olarak belirlenmiştir (Tosuner ve Arıkan, 2017: 432)

1.5.5. Verginin Oranı

(I) sayılı listedeki mallar için maktu vergi oranı; (II), (III) ve (IV) sayılı listedeki mallar için hem maktu, hem nispi vergi oranıdır. I sayılı listedeki petrol ürünleri için litre ve kilogram (kg) başına tespit edilen maktu vergi miktarlarının, her ay TÜİK' in toptan eşya fiyat endeksine (TEFE) bağlı olarak artırılmasına karar verilmiştir. Diğer listelerde yer alan ÖTV oranları, %1 ile %84 arasında farklılık göstermektedir.

Özel tüketim vergisi kanununda belirlenen ÖTV oranlarının değiştirilmesi, listede belirtilen nispi ve maktu vergilerden sadece birini uygulatma gibi konularda

Cumhurbaşkanına yetkiler verilmiş ve bu yetkiler anılan kanununun 12.maddesinin (2) fıkrasında düzenlenmiştir.

1.5.6. Verginin Beyanı ve Ödenmesi

Özel Tüketim Vergisi Kanununun dördüncü bölümünün 14. maddesinde verginin tarhı, vergilendirme dönemi, beyanı ve ödenmesi gibi hususlar detayları ile düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre; Özel tüketim vergisinin tarhı, mükellefin yazılı beyanı ile gerçekleşir. Verginin dönemi; kanunda bulunan (I) sayılı tabloda bulunan mallar için her ayın ilk on beş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, (III) ve (IV) sayılı tablolardaki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların tesliminde, faaliyetin gerçekleştiği yılın birer aydan oluşan dönemleridir. Beyanname, (I) sayılı listede bulunan mallar için verginin dönemini takip eden onuncu günü, diğer mallarda verginin dönemini takip eden ayın 15. günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi açısından bağlı olduğu vergi dairesine verilir. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesi, ilk iktisap ile ilgili faaliyetlerin bitmesinden önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine sunulur ve aynı süre içinde ödenir.

Türk vergi sisteminde servetten alınan vergiler üç temel başlıkta toplanmıştır. Bunlar; motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisidir. Emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi servete sahip olunması sebebiyle, veraset ve intikal vergisi ise servetin el değiştirmesi nedeniyle alınmaktadır.

1.6. Emlak Vergisi

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu 1970 de kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Milyonlarca mükellefi ilgilendiren ve 1986 yılına kadar merkezi hükümet tarafından toplanan emlak vergisi, 3239 sayılı kanunla hem yönetim hem de gelirleri yönünden belediyelere bırakılmıştır.

Emlak vergisi kanuni mükellef tarafından yansıtılmadığından dolaysız bir vergidir. Mükellefin ödeme gücünü dikkate almadığından objektif, belirli bir tutar üzerinden hesaplandığından advolerem ve nispi bir vergidir. Vergi, kendiliğinden tarh ve tahakkuk ettiği

için mükelleflerin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanması söz konusu değildir (Bayer ve Sazak, 2019: 232).

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu; Bina vergisi, arazi vergisi ve ortak hükümler olmak üzere üç ana başlıktan oluşmaktadır.

1.6.1. Bina Vergisi

Emlak vergisinin konusunu ülke sınırlarındaki binalar oluştururken; binaya sahip olunması yada malik gibi tasarruf edilmesi vergiyi doğuran olaydır. Emlak vergisinin mükellefleri binanın sahipleri, varsa intifa hakkı sahipleri, her ikisi de mevcut değilse sahibi gibi tasarrufta bulunanlardır.

Emlak vergisinin matrahı binanın vergi değeridir. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde; bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde ikidir. Bu oranlar, 5216 sayılı yasanın uygulandığı büyükşehir belediyesi sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırımlı uygulanır. Cumhurbaşkanı tarafından vergi oranlarının yarısına kadar indirilmesi yada üç katına kadar artırılması mümkündür (Öztürk ve Yiğit, 2019: 145). Bununla birlikte kanun, cumhurbaşkanına, emekliler, hiç geliri olmayanlar, gaziler, engelliler, şehitlerin dul ve yetimleri ile ilgili bir takım yetkiler vermiştir. İlgili maddede; “Cumhurbaşkanı tarafından, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamayanlar hariç olmak üzere hiçbir gelirin olmadığı ispat edenlerin, gelirleri münhasıran kanun ile kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, engellerin, gazilerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye içindeki brüt 200 m²'yi bulmayan tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) durumunda, bu meskenlerine dair vergi oranlarını sıfıra kadar düşürmeye yetkilidir. Bu madde, yukarıda sayılanların tek meskene hisse ile sahip olmaları durumunda hisselerine ait kısım hakkında da tatbik edilir. Muayyen dönemlerde istirahat maksadıyla kullanılan meskenler için bu kural uygulanmaz. Gelirin olmadığı nasıl belgeleneceğine dair usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.” denilmektedir.

Emlak vergisi, bina sahiplerinin taşınmazın olduğu yerdeki ilgili belediyeye emlak vergisi bildiriminde bulunmasıyla (bildirim usulü) tarh edilmektedir. Daha sonraki yıllarda bütçe yılının girmesiyle emlak vergisi kendiliğinden tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş kabul

edilir. Bildirim kanuni süresi içinde verilmemesi durumunda vergi idare tarafından re'sen tarh edilir. Her yıl kendiliğinden tarh, tebliğ ve tahakkuk eden emlak vergisinin ilk taksidi mart, nisan veya mayıs aylarında; ikinci taksidi ise kasım ayı içerisinde olmak üzere iki eşit taksit olarak ödenir.

1.6.2. Arazi Vergisi

Türkiye sınırları içerisinde olan araziler, emlak vergisinin konusunu oluştururken; araziye sahip olunması yada malik gibi tasarruf edilmesi vergiyi doğuran olaydır. Emlak vergisinin mükellefleri arazinin sahibi, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa sahip gibi tasarrufta bulunanlardır (Çiftçi ve Organ,2019: 97).

Arazi vergisinin vergi değeri, arazinin bu yasa hükümlerine göre belirlenen vergi matrahıdır. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 18. maddesine göre arazi vergisinin oranı binde bir, arsalarda ise binde üçtür. Bu oranlar, 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırımlı uygulanır. Cumhurbaşkanı tarafından vergi oranları yarısına kadar indirilebilir yada üç katına kadar artırılabilir.

Emlak vergisi, arsa ve arazi sahiplerinin taşınmazın olduğu yerdeki ilgili belediyeye emlak vergisi bildiriminde bulunmasıyla (bildirim usulü) tarh edilmektedir. Daha sonraki yıllarda bütçe yılının girmesiyle emlak vergisi kendiliğinden tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş kabul edilir. Bildirim kanuni süresi içinde verilmemesi durumunda vergi idarece tarh edilir. Her yıl kendiliğinden tarh, tebliğ ve tahakkuk eden emlak vergisinin birinci taksidi mart, nisan veya mayıs aylarında; ikinci taksidi ise kasım ayı içerisinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

1.7. Motorlu Taşıtlar Vergisi

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu 1963 yılında kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Motorlu taşıtlar vergisi kanuni mükellef tarafından yansıtılmadığından dolaysız bir vergidir. Mükellefin ödeme gücünü göz önüne almadığından objektif, motor silindir hacmi, yaş, oturma yeri gibi bir miktar yada ölçü üzerinden hesaplandığından spesifik ve maktu tutarlı bir vergidir. Vergi, kendiliğinden tarh ve tahakkuk ettiği için mükelleflerin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanması söz konusu değildir. Her yıl ocak ayı başında

kendiliğinden tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş kabul edilen motorlu taşıtlar vergisinin tarh (tahakkuk) zamanaşımına uğraması söz konusu değildir. Tahakkuk ettirilen vergi, mükelleflere ayrıca tebliğ edilmez ve vergi tahakkuk ettirilen günde ilgisine tebliğ edilmiş kabul edilir. Her yıl ocak ve temmuz ayında iki eşit taksit halinde ödenir (Bayer ve Sazak, 2019: 230).

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun ilk maddesinde verginin konusu belirtilmiştir. İlgili maddeye göre; Karayolları Trafik Kanunu gereğince trafik şube yada bürolarına kayıt ve tescili gerçekleşmiş olan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescili bulunan uçaklar ile helikopterler verginin konusunu teşkil etmektedir. Deniz taşıtları ile traktörler, motorlu taşıtlar vergisi kapsamında değildirler.

Motorlu taşıtlar vergisi mükellefleri, trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava araçları sicilinde isimlerine motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş bulunan gerçek ve tüzel kişilerdir. Kanunun 4. maddesinde motorlu taşıtlar vergisinin istisnaları tek tek sayılarak belirtilmiştir.

1.8.Veraset ve İntikal Vergisi

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 1959 yılında kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Mükellefi tarafından yansıtılmadığı için dolaysız bir vergi niteliğinde olup, artan oranlı olduğundan subjektif, bir tutar üzerinden hesaplandığından advolerem vergi matrahına sahip ve nispi oranlı bir vergidir (Gürbüz, 2015: 19).

Veraset ve intikal vergisinde verginin konusunu Türkiye Cumhuriyeti'nin uyuğunda bulunan kişilerin malları ile Türkiye'deki malların veraset yoluyla yada ne şekilde olursa olsun karşılıksız bir biçimde bir kişiden başka bir kişiye intikalidir.

Vergiye doğuran olay ise veraset yoluyla yada karşılıksız bir biçimde mal edinilmesidir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 2. maddesindeki tanımlarda da belirtildiği gibi, veraset ifadesi; miras, vasiyet ve miras sözleşmesi gibi ölüme bağlı tasarrufları; ivazsız intikal ifadesi ise bağış yoluyla yada herhangi bir şekilde olan ivazsız edinimleri ifade eder (Yereli ve Uçar, 2014: 60).

Verginin mükellefi, veraset yoluyla yada ivazsız bir biçimde mal edinen şahıstır. Veraset ve intikal vergisinin mükellefi gerçek kişiler olabileceği gibi tüzel kişilerde olabilir. Veraset yoluyla yada karşılıksız bir biçimde mal edinenler, edindikleri malları; şans oyunlarını hazırlayan ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi tertip eden gerçek ve tüzel kişiler ise ikramiye kazananların ikramiyelerinden tevkif edilen vergileri bir beyanname ile vergi dairesine bildirmekle mükelleftirler. Veraset ve intikal vergisi, veraset yoluyla vaki intikallerde ölen kimsenin, diğer suretlerle meydana gelen intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgahının, tüzel kişilerde ise iş merkezlerinin olduğu yerde bulunan vergi dairesi tarafından tarh olunur.

Beyan üzerine hesap edilen veraset ve intikal vergisinin tahakkukundan itibaren her yıl mayıs ve kasım ayları olmak üzere iki eşit taksit halinde üç sene içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Şans oyunlarını hazırlayan ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi hazırlayan gerçek ve tüzel kişiler ise ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergiler ise beyannamenin verilme süresi içinde yani yarışma ve çekiliş ile müsabakaların olduğu tarihi takip eden ayın 20. günü akşamına kadar ödenmelidir (Şafak ve Yurtsever, 2015: 29-32).

Harcamalardan alınan vergiler Türk vergi sisteminde iktisadi işlem vergileri – hukuki işlem vergileri, genel tüketim vergileri – özel tüketim vergileri vb. şekillerde çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Harcamalardan alınan vergiler, bu çalışmada; damga vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, katma değer vergisi ve şans oyunları vergisi başlıkları altında incelenecektir. Çalışmanın önceki bölümlerinde katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi konuları ele alınmış olup, diğer harcama vergileri sırasıyla incelenecektir.

1.9.Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Banka ve sigorta muameleleri vergisi, 1956 yılında yürürlüğe giren Gider Vergileri Kanununun 28. ve 33. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu vergi ile bankacılık ve sigortacılık faaliyetlerinin vergilendirilmesi hedeflenmektedir. İlgili yasanın 28. maddesine göre; banka ve sigorta şirketlerinin, tüm faaliyetleri neticesinde kendi lehlerine, her ne isim ile olursa olsun nakden veya mahsuben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunu teşkil etmektedir.

Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri, banka ve sigorta muameleleri vergisinin yasal yükümlüsüdürler. Sigorta acentelerinin yapmış olduğu sigorta işlemlerinde de verginin mükellefi sigorta şirketleridir. Verginin matrahı ise 28. maddede yazılı olan tutarlardır. Sigortacılık işlemleri dolayısıyla hazırlanan poliçedeki yer alan prim tutarları aynı zamanda verginin matrahını oluşturmaktadır. Prim tutarları hesaplanırken, sigorta işlemleri nedeniyle komisyon ve benzeri isimlerle sigorta aracılara yapılan ödemeler indirim konusu yapılamaz. Vergi matrahından gider ve vergi adı altında indirim yapılamaz. Toplanan banka ve sigorta muameleleri vergisi, yükümlüsünün beyanı üzerine tarh edilir. Yükümlü, bir ay boyunca yapmış olduğu vergiye tabi işlemlerini takip eden ayın 15. günü akşamına kadar işlemlerin gerçekleştirildiği yerin vergi dairesine bildirir ve bu süre içinde de verginin ödemesini yapar (Çakıcı ve Ceylan, 2014: 197,198).

1.10. Özel İletişim Vergisi

1999 yılındaki Marmara depremi sonrası 4481 sayılı kanunla yürürlüğe giren özel iletişim vergisi, 2004 yılında yürürlüğe giren 5228 Sayılı Gider Vergileri Kanununun 39. Maddesine ilave olunan hüküm ile sürekli hale getirilmiştir.

Cep telefonu operatörlerinin vermiş olduğu tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri ve radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından aktarılmasına ilişkin hizmet verenlerin bu hizmetleri özel iletişim vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu hizmetlerden alınan vergilere ilaveten %18 oranında katma değer vergisi ödemesi de yapıldığı unutulmamalıdır (Bilici, 2011: 257).

1.11. Şans Oyunları Vergisi

Şans oyunlarından alınan vergi, 14.03.2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile tüm şans oyunlarını kapsayacak biçimde Türk hukuk mevzuatına girmiş ve tek aşamalı olan bir vergidir.

Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun'un 6. maddesinde verginin konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, vergilendirme

dönemi, beyanname verme ve ödeme zamanı düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre şans oyunları vergisinin konusu her türlü şans oyunları işlemlerinden sağlanan hasılattır. Düzenlenen şans oyununa veya at yarışına iştirakçinin katılması ile vergi doğar. Şans oyunlarından elde edilen hasılat bu verginin matrahı; şans oyunları düzenleme hak ve yetkisi verilmiş kurumlar ise bu verginin mükellefidir. Bu hak ve yetkinin devir edilmesi durumunda yeni mükellef, devralan kurum, kuruluş yada özel hukuk tüzel kişileridir. Şans oyunları vergisinin oranı; spor müsabakaları nedeniyle yapılan müşterek bahislerde % 5, at yarışlarında % 7 ve diğer şans oyunlarında ise % 10 olarak belirlenmiştir.

Şans oyunları vergisinde faaliyette bulunan takvim yılının birer aylık dönemleri, vergilendirme dönemidir. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı, yeni vergilendirme dönemleri belirlemeye ve vergilendirme dönemlerini değiştirmeye yetkili kılınmıştır. Şans oyunları vergisinin beyanı, vergilendirme dönemlerini müteakip ayın 20. günü akşamına kadar, mükellefler tarafından bir beyanname ile bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve hesaplanan vergi aynı süre zarfında ödenir (Öner, 2016: 261).

Ülkemizde müşterek bahisleri ilgilendiren bir vergi de veraset ve intikal vergisidir. Ancak veraset ve intikal vergisi ile müşterek bahislerde katılımı değil, katılma neticesinde isabet edecek ikramiye vergilendirilmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2008: 273).

1.12. Damga Vergisi

488 sayılı kanunla uygulamaya konulan damga vergisi, verilen hizmetin yada tanzim edilen belgenin özel hukuk ilişkilerine göre düzenlenmesi sebebiyle alınır.

Damga vergisinin konusu, kanunun 1.maddesinde belirtilmiştir. İlgili maddeye göre verginin konusu kanun ekinde bulunan I sayılı tablodaki yazılı kağıtlardır. Damga vergisi kanunundaki kağıtlar ifadesi ile yazılıp imzalamak yada imza yerine geçen bir işaret koymak yoluyla hazırlanan ve belli bir hususu ispat veya belli etmek için sunulacak olan belgeler ile elektronik imza kullanılarak manyetik ortamda ve elektronik veri biçiminde oluşturulan belgeleri ifade eder. Kanun ekindeki I sayılı tabloda bulunan yazılı kağıtların düzenlenmesi ile vergi doğar. Verginin mükellefi ise kağıtlara imza atanlardır. Resmi daireler ile özel kişiler arasındaki muamelelere ait kağıtların damga vergisi şahıslar tarafından ödenmektedir.

Damga vergisi belirli bir oranda (nispi) yada belli bir tutarda (maktu) alınır. Nispi vergide kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para, maktu vergide ise kağıtların mahiyetleri esastır. Belli para kavramı, kağıtların içerdiği yada bu kağıtlarda yazan rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder.

Damga vergisi ödenmesi üç farklı şekilde olmaktadır. Bunlar; istihkaktan kesinti yapılması, makbuz karşılığı yada basılı damga konulması yöntemleridir. Bu ödeme şekillerinin hangisinin hangi işlemlerde ve ne şekilde tatbik edileceğine Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. 115 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri; bazı vergi beyannamelerinin verilme sürelerini yeni bir düzenleme yapıncaya kadar uzatmıştır. Bu düzenlemeye göre, 01.04.2019 tarihinden itibaren damga vergisi beyannamesi, müteakip ayın 26. günü akşamına verilir ve aynı süre zarfında ödenir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YENİDEN DEĞERLEME

2.1. Yeniden Değerlemeye Genel Bakış

İşletme kayıtlarında tarihi maliyetler ile kaydedilmiş olan sabit kıymetler üzerindeki enflasyonist etkilerin giderilmesine yeniden değerlendirme denir. Yani başka bir ifade ile sabit kıymetlerin gerçek değerine yükseltilmesi işlemine yeniden değerlendirme denilmektedir. Yeniden değerlendirme sayesinde, işletmelerin enflasyondan kaynaklanan gerçek olmayan karları önlenerek, gerçek karlarının belirlenmesi mümkün olmaktadır. Böylece işletmeler gereksiz vergi yükünden kurtulmakta ve sabit kıymetlerin yenilenmesi için gereken kaynaklar oluşturulmaktadır (Toroslu, 1995: 44).

2.1.1. Hukuki Dayanağı

Yeniden değerlendirme kavramının mevzuatımıza girişi 19.02.1963 tarihinde, Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 11. madde ile olmuştur. İlgili madde ile yeniden değerlendirme oranının Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayınlanacağı ve yeniden değerlemenin bu orana göre yapılacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte, 1982 yılının sonuna kadar Hazine ve Maliye Bakanlığınca bu oranlar yayınlanmadığı için yeniden değerlendirme hayata geçememiştir.

Vergi Usul Kanununun geçici 11. maddesinde, 1983 yılında 2791 sayılı kanun ile değişiklik yapılmış ve yürürlüğe girmiştir. Bu değişiklik ile 31.12.1982 tarihi itibarıyla amortisman uygulanacak sabit kıymetlerin bir defaya mahsus yeniden değerlemelerinin yapılmasına imkan tanınmıştır. Amortisman tabi sabit kıymetler için yapılacak bu değerlendirme, geçmiş yıllar için belirlenen katsayılar ile sabit kıymetlerin değerlerinin çarpımı suretiyle bulunmuştur. 1984 yılında 3094 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanununun geçici 11. maddesinde bir değişiklik daha yapılmış ve yeniden değerlendirme uygulaması süreklilik kazanmıştır. Son olarak Vergi Usul Kanununun geçici 11.maddesi, 1987 tarihli 3332 sayılı

kanun ile değiştirilmiş, mükerrer 298. Madde halini almıştır. Günümüzde yeniden değerleme uygulaması halen bu madde çerçevesinde yapılmaktadır (Özer, 1992: 38).

2.1.2. Amacı

Yeniden değerlemenin amacı, enflasyon nedeniyle işletmelerin bilançosunda yer alan sabit kıymetlerin nominal değerlerini piyasadaki gerçek değerlerine ulaştırmaktır. Çünkü enflasyon nedeniyle işletmelerin iktisadi kıymetlerinin nominal değerleri sabit kalırken, reel değerleri yükselir. Bu durumda ayrılacak amortismanlar nominal değerler üzerinden ayrıldığından işletmelerde fiktif karlar oluşacaktır. İşte yeniden değerleme; bu fiktif karların oluşumunu engelleyerek işletmelerin amortismanlarını gerçek değerleri üzerinden ayırmasını sağlamak ve gerçekçi matrahlar üzerinden vergi ödemelerini amaçlamaktadır. (Kutlucan, 1993: 18).

Yeniden değerlemenin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yardımcı, 1997: 76):

- Mali tabloların homojenliğinin sağlanması,
- İşletmenin iktisadi ve mali yapısı ile faaliyet sonuçlarının doğruluğunun sağlanması,
- Mevcut sermayenin korunmasının sağlanması,
- İşletmenin kendi içinde dönemler arası veya benzer işletmelerle karşılaştırma olanağının sağlanması,
- İşletmelerin üretim kapasitelerinin korunması,
- Enflasyon sonucu ortaya çıkan kazançların vergilendirilmesinin engellenmesi
- Kurumsallaşmasının teşvik edilmesi,
- İşletmelerin sağlıklı ekonomik ve mali yapılara kavuşması.

2.1.3. İlkeleri

İşletmelerin, enflasyon karşısında aktifinde kayıtlı ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinde meydana gelen değer düşüklüğünü, önceden belirlenen kurallar dahilinde yeniden değerleyip güncel değerine ulaştırma işlemine yeniden değerlendirme denir. Yeniden değerlendirme işlemi yapılırken uyulması gereken bazı ilkeler bulunmaktadır. Bunlar; (Lalick, 1997: 11) (Yardımcı, 1997: 75)

- Amortismanına tabi kayıtlı bulunan iktisadi kıymetler ve bunların daha önceki senelerde ayrılan amortismanları, yeniden değerlendirme oranı ile çarpılarak yeniden değerlendirilir.
- Yeniden değerlendirme işlemi; amortismanına tabi iktisadi değer, aktife girdiği hesap dönemi içinde yapılmaz.
- Önceki yıllarda yapılmamış yada yeniden değerlendirme oranı düşük olduğu için düşük oranlar üzerinden yeniden değerlendirme yapılmış iktisadi kıymetlere, daha sonraki senelerde geçmişe yönelik yeniden değerlendirme uygulaması yapılması söz konusu değildir.
- Bazı mükellefler için yeniden değerlendirme uygulamasının isteğe bağlı olması nedeniyle bu mükellefler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin bir bölümüne yeniden değerlendirme yapabilirler.
- Bazı mükelleflerin uyguladığı özel hesap döneminde; ilgili özel hesap döneminin başladığı yıl ilan edilen yeniden değerlendirme oranı kullanılacaktır.
- İşletmelerin yeniden değerledikleri iktisadi kıymetlerin amortismanlarını değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren yeni değerleri üzerinden yapacaklardır.
- Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş gayrimenkuller, yeni değerlendirilmiş hali ile değil, yeniden değerlemeden önceki değerleri üzerinden amortisman ayrılmaya

devam edilecektir. Ancak gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı niteliğinde olup, ayrıca amortismanına tabi tutulan iktisadi kıymetler ise yeni değerleri üzerinden amortismanına tabi tutulacaklardır.

- Yeniden değerlendirilmiş varlıkların sonradan satılmaları nedeni ile yapılacak muhasebe kayıtlarında, satış kazancının doğru saptanması amacıyla değer artış fonu hesabı birikmiş amortismanlar gibi işlem görür.
- Bilanço usulüne göre defterini tutan kurumlar vergisi mükellefleri, yeniden değerlendirme neticesinde doğan değer artışını, değer artış fonunda bekletebilecekleri gibi sermayelerine de ilave edebilirler. Bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında bekletilen değer artışları Türk Ticaret Kanununun 422. maddesinde ödenmiş sermaye gibi değerlendirilmiştir. Anonim şirketlerin tahvil çıkartma tavanının belirlenmesinde bu tutar dikkate alınmaktadır. Fonun sermayeye ilave edilmesi halinde ise bedelsiz hisse senedi çıkarılacaktır.

2.1.4. Kapsamı

Yeniden değerlemenin hukuki dayanağı Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 31. maddedir. İlgili maddeye göre yeniden değerlendirme olanağından sadece tam mükellefiyete tabi ve bilanço usulüne göre defterini tutan gelir ve kurumlar vergisine tabi mükellefler faydalanabileceklerdir. Bu sebepten dolayı dar mükelleflerin ya da tam mükellef olmasına rağmen işletme hesabı usulüne göre kazancı belirlenen mükellefler ile basit usulden faydalanan mükelleflerin taşınmazlarını yeniden değerlemelerine olanak bulunmamaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 11. maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle; bundan böyle yeniden değerlemenin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yeniden değerlendirme oranı tespit ve ilan edilen hesap dönemleri sonu itibarıyla uygulanabilmesi olanağı sağlanmıştır. Bilanço esasına göre defterini tutan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri, maddede belirtilen sahip olmaları durumunda, yeniden değerlendirme oranı tespit ve ilan edilen hesap dönemi sonunda bilançolarında kayıtlı bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini arzu ederlerse yeniden değerleyebileceklerdir. Mükellefler, yeniden değerlendirme yapıp yapmama konusunda serbest bırakılmıştır. Bununla birlikte İktisadi Devlet Teşekkülleri bu konuda serbest bırakılmamış, mecburi tutulmuştur.

Bilanço usulünde kazancı belirlenen tam mükellef kurumlar, öncelikle iktisadi işlemlerini yürüttükleri yer olmak üzere farklı gayeler ile edindikleri bu çeşit iktisadi kıymetlerini kayıtlarda olmak şartıyla 30.09.2018 tarihine kadar yeniden değerleyebileceklerdir. Yeniden değerlendirme imkanı bu mükellefler tarafından kiralanana yada aktife henüz kaydedilmeyen taşınmazlar için mümkün değildir.

Buna ilaveten madde metninde finans ve bankacılık alanında faaliyette bulunanlar, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, münhasıran devamlı suretle işlenmiş altın, gümüş ticareti ve üretimi ile uğraşan mükellefleri ile Vergi Usul Kanununun 215. maddesi gereğince kendilerine kayıtlarını Türk para birimi haricinde farklı bir para birimi ile tutmalarına müsaade edilen mükelleflerin yeniden değerlendirme uygulamasından faydalanamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre; bahsedilen mükellefler tam mükellef olup bilanço usulüne göre defter tutular bile taşınmazlarını yeniden değerleyemeyeceklerdir. İlaveten sat-kirala-geri al faaliyetine yada kira sertifikası ihracına konu olan taşınmazlar, taşınmaz sahibinin bilanço usulüne göre defter tuttuğu veya tam mükellef olup olmadığı hususunda bakılmaksızın uygulama dışında tutulacaktır (Gündüz, 2018: 11)

2.1.4.1. Gelir Vergisi Mükellefleri Yönünden Yeniden Değerleme

Bilanço usulüne göre defter tutan bireysel işletme sahipleri ile birlikte adi şirket, adi komandit şirket ve kolektif şirketler yeniden değerlendirme yapması mümkün olan gelir vergisi mükellefleridir.

İşletme hesabı usulüne göre defter tutan mükellefler, serbest meslek kazancı usulüne göre defterini tutan serbest meslek erbabı ile zirai işletme hesabı esasına göre kazancı tespit olunan çiftçilerin işletmelerinde bulunan iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmaları mümkün değildir. Çünkü yeniden değerlendirme sonucunda doğan değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına gösterilmektedir. Ancak işletme hesabı usulüne göre defter tutan mükellefler, bilanço usulüne göre defter tutmaya başladıkları yılda, daha önce edindikleri sabit kıymetlerin amortisman süresi dolmayanları için isterlerse yeniden değerlendirme yapabilirler. Fakat, gelir vergisi mükellefleri bilançolarını yeniden değerlemeleri durumunda, değer artışını pasifte özel bir fon hesabında tutarlar ve iktisadi kıymetlerin

değerlemeden önceki değerleri üzerinden amortisman ayırmaya devam ederler. Bu yüzden gelir vergisi mükellefleri için yeniden değerlendirme, bilanço düzeltme amacından başka bir anlam taşımamaktadır (Kutlucan, 1999: 19)

2.1.4.2. Kurumlar Vergisi Mükellefleri Yönünden Yeniden Değerleme

151 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, bilanço usulüne göre defterini tutan kurumlar vergisi mükellefleri, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilen değer artışını istedikleri takdirde değer artış fonu hesabında tutabilecekleri gibi sermayelerine de ekleyebileceklerdir. Bu değer artışları ortaklar tarafından işletmeye eklenmiş kıymetler olarak değerlendirilir. Amortisman uygulanan iktisadi kıymetlerine yeniden değerlendirme uygulayan kurumlar vergisi mükelleflerinin yeniden değerlemenin uygulandığı hesap döneminden itibaren iktisadi kıymetlerine yeni değerleri üzerinden amortisman ayırabilirler. Yeniden değerlendirme uygulanan gayrimenkuller yeniden değerlemeden önceki değerleri ile bakiye itfa süresi içinde amortisman tabi tutulacaktır. Değer artış fonu sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulur (Eroğlu, 1995: 466).

2.1.4.3. İktisadi Kıymetler Yönünden Yeniden Değerleme

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesine göre bilanço usulüne göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bilançolarında bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerini ve bu kıymetlerden ayrılmış olup bilançoların pasifinde gösterilen amortismanları her hesap dönemi sonunda yeniden değerleyebilirler.

Yasa hükmünü irdelediğimizde yeniden değerlendirme hakkı bilanço usulüne göre defterini tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarında gösterilen ve amortisman tabi olunan iktisadi kıymetlere tanınmıştır. Bu durumda amortisman mevzuu göz önünde tutulduğunda yeniden değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır:

151 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı niteliğinde olup müstakilen amortisman uygulanan iktisadi kıymetler, tesisat ve makinalar, gemiler, diğer taşıtlar ve demirbaşlardır.

Fakat boş arsa ve araziler yeniden değerlemeye tabi tutulamazlar. Çünkü yeniden değerlendirme sadece amortismanına tabi iktisadi kıymetler için geçerli olduğundan Vergi Usul Kanununun 314. maddesi boş arsa ve arazilerin amortismanına tabi olmadıklarını belirtmiştir. Bu nedenle boş arsa ve araziler yeniden değerlendirme kapsamına girmemektedirler.

Yeniden değerlemenin kapsamına dahil olmayan kur farklarının iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine alındığı tarihi takip eden yıllarda tahakkuk etmiş ve maliyet bedeline ilave edilmiş olması gerekmektedir. Bu kur farklarına isabet eden amortismanlarda değer artışının belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır. Buna göre iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine alındığı tarihe kadar olan kur farkları iktisadi kıymetin mahiyetine dahil olduğundan yeniden değerlendirme kapsamına girecektir (Çankaya, 1995: 19).

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 272. maddesine göre, iktisadi kıymetlerin aktife alınmasını takip eden yıllarda doğan ve maliyete ilave edilen faizler ile gayrimenkullerin genişletilmesi yada kıymetini devamlı olarak arttırması amacıyla yapılan ve maliyete ilave olunan giderler, aktife girdikleri yıllara bakılmak suretiyle yeniden değerlemeye tabi tutulabileceklerdir.

İktisadi kıymetler aktife alındığı ilk yılda yeniden değerlemeye tabi tutulamazlar. İktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi olması için en erken bir önceki dönemde aktife girmiş olması gerekir.

Yapılmakta olan iktisadi kıymetler veya yatırımların yatırım harcamaları yapıldığı yıllarda yeniden değerlemeye tabi tutulamazlar. Çünkü yeniden değerlemeye tabi kıymetlerin aktifleştirilmesi gerekir.

İtfa süresi tamamlanmış bulunan iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamazlar, zira süresiz olarak amortisman uygulaması gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

Herhangi bir dönemde yeniden değerlendirme yapmayan mükellefler yeniden değerlendirme yapmadıkları yıllarla ilgili olarak daha sonraki yıllarda yeniden değerlendirme yapamazlar. Mükellefler, amortisman uyguladıkları iktisadi kıymetlerin bir bölümünü veya hepsini yeniden değerlemeye tabi tutabilirler (Toroslu, 1995: 47).

2.2. Yeniden Değerleme Ölçüleri

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 261. maddesinde; “Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır: Bunlar; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değeri, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ve emsal bedeli ve ücreti” olarak sıralanmıştır (Güngör, 2013: 13-14)

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, değerlendirme ölçülerinin hangileri olduğu belirlenmiştir. Yani, vergi matrahının hesaplanması sırasında kullanılacak değerlendirme ölçüleri tespit edilmiştir. Ancak, mükelleflerin bu ölçülerden herhangi birini tatbik etmekte serbest oldukları anlaşılmamalıdır. Çünkü, Vergi Usul Kanunu’nun değerlemeye ilişkin olan ve bu maddeyi takip eden diğer maddelerinde, bu ölçülerin tarifi yapıldıktan sonra hangi iktisadi kıymetlere, hangi değerlendirme ölçününün tatbik edileceği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu ile getirilen değerlendirme ölçüleri ihtilafsız ve kolaylıkla tatbiki mümkün olan objektif ölçülerdir. Burada şahsi kanaat ve maksatlara göre şekil alan farazi ve müphem usullere yer verilmemiştir. Bu ölçüler, bir iktisadi işletmeye dahil kıymetlere uygulanabileceği gibi, işletmeye dahil edilmemiş servete dahil iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinde de tatbik edilir (Uysal ve Eroğlu, 2009: 469)

2.2.1. Maliyet Bedeli

Vergi Usul Kanununun 262. maddesine göre; “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin yükseltilmesi için yapılan ödemelerle bu kıymetlere ilişkin her çeşit giderin toplamını ifade eder.” Maliyet bedeli; gayrimenkuller, özel maliyet bedelleri, demirbaş eşya, emtia ve zirai mahsuller ile hayvanların değerlemesinde kullanılır (Oktar, 2011: 254)

İktisadi kıymetlerin edinilmesi için veya değerlerinin artırılması için yapılan ve maliyet bedeline dahil olan giderlere örnek olarak faiz, vade farkı, kur farkı, taşıma giderleri, nakliye sigortası, alım-satım vergisi vb. giderler gösterilebilir (Yılmaz, 1997: 35)

2.2.2. Borsa Rayici

Değerleme ölçülerinden birisi de borsa rayicidir. Borsa rayici; hem menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, hem de ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin, değerleme gününden önceki son işlem gününde, borsadaki işlemlerin ortalama değerini ifade eder (Yaylalı, 2016: 14).

Vergi Usul Kanununun 263. maddesine göre; “Normal fiyat dalgalanmaları haricinde fiyatlarda açık istikrarsızlık görülen durumlarda, son işlem günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırmaya Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Aşağıda belirtilen iktisadi varlıklara genellikle borsa rayici ile değerlendirilir. Bunlar (Uysal ve Eroğlu, 2009: 470) :

-İktisadi işletmedeki menkul kıymetlerin bir bölümü,

-İktisadi işletmede mevcut yabancı paralar,

-İktisadi işletmenin yabancı para ile olan alacakları,

-İktisadi işletmenin yabancı para ile olan borçları,

-Yabancı para ile kazanılan ücret, serbest meslek kazancı ile menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının değerlendirilmesinde borsa rayici ölçüsü geçerlidir.

2.2.3. Tasarruf Değeri

Vergi Usul Kanununun 264. maddesinde; “Bir iktisadi kıymetin değerlendirilme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değere tasarruf değeri denir.” Örneğin şüpheli alacak karşılıkları, tasarruf değeri üzerinden ayrılır (Öncel vd., 2010 : 269).

Vergi Usul Kanununda belirtilen tasarruf değeri yöntemi kullanılarak değerlendirilme esası, yalnızca senete bağlı alacakların ve borçların değerlendirilmesinde kullanılır. Değerlemenin nasıl yapılacağı ise aynı kanunda düzenlenmiş ve objektif kriterlere bağlanmıştır.

Ayrıca; bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri haricindeki mükellefler, senete bağlı alacaklar ile borçlar için tasarruf değeri yöntemini kullanmaları konusunda serbest bırakılmıştır. Sayılan mükellefler; senete bağlı alacakları ve borçlarını değerlendirirken tasarruf bedeli ölçüsünü kullanmak istememeleri halinde, senetli alacak ve borçlarını mukayyet değer ölçüsü ile değerlemek zorundadırlar. Tasarruf değeri ölçüsü, yalnızca Türk parası ile tanzim edilen senete bağlı alacaklar ile borçlar için geçerlidir. Yabancı ülke parası ile olan senete bağlı yada senetsiz alacaklar ve borçlar ise borsa rayici ölçüsü ile değerlendirilir (Uysal ve Eroğlu, 2009: 471).

2.2.4. Mukayyet Değer (Kayıtlı Değer)

Vergi Usul Kanununun 265. maddesine göre; “ Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değerine mukayyet değer” denilmektedir. Mukayyet değer; aktife kaydedilen kuruluş ve örgütlenme giderleri, peştamallıklar, aktif geçici hesap kıymetleri, pasif geçici hesap kıymetleri ve karşılıklar ile alacak ve borçların değerlendirilmesinde kullanılır (Oktar, 2011: 255).

Mukayyet değer ile muhasebe değeri birbirinden farklı kavramlardır, karıştırılmamalıdır. Mukayyet (kayıtlı) değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarına alındığı (yazıldığı) ilk bedel olduğu halde, muhasebe değeri; iktisadi değerın kayıtlı değerinden, onu düzelten faktörlerin indirilmesinden sonra kalan değeridir. Örneğin; bir sabit kıymetin ilk ediniminde yapılan kayıta mukayyet (kayıtlı) değer, kayıtlı değerden amortismanların indirilmesinden sonra kalan değeri ise aynı sabit kıymetin muhasebe değeridir.

Mukayyet (kayıtlı) değer ölçüsünün tatbik edileceği iktisadi değerler şunlardır (Uysal ve Eroğlu, 2009: 472) :

-Senetsiz alacak ve borçlar,

-Karşılıklar (Amortismanlar kendi özel hükümlerine tabidir),

-Aktife alınmış olan ilk tesis ve taazzuv giderleri,

-Aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri,

-Peştamallıklar,

-Banka, banker ve sigorta şirketleri haricindeki işletmelerin, tasarruf değeri ölçüsünü kullanmadıkları yani reeskonta tabi tutmadıkları senetli alacak ve borçlardır.

2.2.5. İtibari Değer (Nominal Değer)

Vergi Usul Kanununun 266. maddesinde; “İtibari değer, her çeşit senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlere itibari değer denir.” Yani itibari değer, her çeşit ticari senetlerle, hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı bedeldir.

Ancak iktisadi işletmelerin envanterinde bulunan farklı şirket ve kuruluşlara ait esham ve tahvilleri değerlendirme ölçüsü alış bedelidir. İlaveeten veraset ve intikal vergisi açısından hisse senetlerinin mükellefler tarafından yapılan değerlemesinde, borsa rayici ölçüsü esas alınır. Ancak borsa rayici ölçüsü kullanılarak değerlendirme yapılamazsa, bu kez itibari değerlendirme ölçüsü kullanılarak değerlendirme yapılması gerekmektedir. (Uysal ve Eroğlu, 2009: 472)

2.2.6. Rayiç Bedel

Rayiç bedel, bir iktisadi varlığın değerlendirme günündeki normal alım satım değerine denir. Başka bir deyişle, iktisadi kıymetlerin piyasadaki alışveriş değeridir (Kaneti, 1986: 174).

Rayiç bedel esası, vergi sistemimizde bulunan bina ve arazi değerlemesi yapılmasında kullanılır. Bu durum veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisi bakımından da geçerlidir.

2.2.7. Vergi Değeri

Vergi Usul Kanununun 268. maddesine göre; “Bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29. maddesine göre belirlenen değerine vergi değeri” denir. İlgili maddeye göre; Vergi değeri, mükellefiyet kaydının başladığı yılı takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri doğrultusunda aynı yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında artırılarak bulunur.

Vergi değeri, iktisadi işletmelere dahil olan ve maliyet bedeli bilinmeyen arazi ve binanın değerlendirme ölçüsü olarak kullanılmaktadır. Görüldüğü gibi, bina ve arazinin değerinde sonraki yıllarda meydana gelen değişiklikler, iktisadi işletme bünyesindeki değeri etkilememekte, başlangıç değeri izleyen yıllarda da geçerliliğini korumaktadır (Özbalcı, 2005: 610)

2.2.8. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

Gerçek bedeli bilinmeyen veya belirlenemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması durumunda sahip olacağı değere emsal bedel denir. Örneğin bağışlanan bir malın değerlendirilmesi gerektiğinde bu yola başvurulur. Emsal bedelde malın maliyetine değil, satış bedeline ulaşılmaya çalışılır. Bir hizmetin değerlendirilmesi yapılacaksa emsal ücretin saptanması gerekmektedir. Örneğin bir hizmetten bedelsiz olarak yararlanılmış ise belirlenecek olan emsal ücrettir (Öncel vd., 2010 : 270)

Emsal bedel, yasada öngörülen sıraya uyularak değerlendirilir. Bu sıraya uyulmadan ya da sıra değiştirilerek yapılan değerlendirme geçersizdir. Emsal bedel değerlendirmede ilk sıra ortalama fiyat esaslıdır. Aynı tür mallarda aynı ayda ya da önceki iki ayda satış yapılmışsa bu satışların ortalaması alınır. İkinci sıra maliyet bedeli esaslıdır. Emsal bedeli belirleyecek malın maliyet bedeli biliniyorsa yükümlülük buna toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave edilerek belirlenir. İlk iki sıraya göre değerlendirme gerçekleştirilemezse üçüncü sıra takdir esaslıdır. İlgililerin başvurusu üzerine takdir komisyonu emsal bedeli saptar. Bu değerlendirmede malın maliyeti, piyasa değeri ve yıpranma derecesi göz önüne alınır. Takdir komisyonunun belirlediği bu bedellere karşı vergi yükümlülükleri tarh işlemini beklemeksizin vergi mahkemesinde dava açabilirler. Ancak genel ilkenin tersine dava açılması verginin tahakkukunu ve tahsilini etkilemez (Öncel vd., 2010 : 270)

2.3. Yeniden Değerlemenin Uygulanması

2.3.1. Yeniden Değerlemeden Yararlanacak ve Yararlanamayacak Olan Mükellefler

Vergi Usul Kanununun geçici 31. madde gereğince bilanço usulüne göre defterini tutan ve tam mükellef olan adi şirket, kolektif şirket ve adi komandit şirkette dahil olmak üzere bireysel işletme sahibi olan gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri bilançolarında bulunan taşınmazları, kanunda belirtilen istisnalar haricinde yeniden değerlendirme hakkına sahip bulunmaktadır.

Yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanamayacak olan mükellefler ise; dar mükellefiyet esasında vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, işletme hesabı usulüne göre defterini tutan mükellefler, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, sigorta ve reasürans şirketleri, serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek sahibi mükellefler, finans ve bankacılık sektöründe faaliyette bulunan mükellefler, münhasıran devamlı olarak işlenmiş altın, gümüş ticareti ve üretimi ile uğraşan mükellefler, 213 Sayılı Kanunun 215. maddesi gereğince kayıtlarını Türk para birimi haricinde başka bir para birimi ile tutmalarına müsaade edilen mükelleflerdir (Arslanoğlu, 2018: 89).

2.3.2. Yeniden Değerleme Uygulamasına Tabi Olan İktisadi Kıymetler

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 31. maddesinin uygulamaya konduğu tarih olan 25.05.2018 tarihi itibari ile madde metninde sayılan mükellefler aktiflerinde kayıtlı bulunan taşınmazlar bakımından yeniden değerlendirme uygulamasından faydalanabileceklerdir. Bu mükelleflerin aktiflerinde yer alan boş arsa ve arazilerini yeniden değerlemeye tabi tutabileceği tabiidir.

Sat-kirala-geri al faaliyetine yada kira sertifikası ihracına konu olan taşınmazlar ile taşınmazların alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu maksatla aktiflerindeki emtia niteliğindeki olan kıymetler ile finansal kiralama kapsamında olup mülkiyet hakkı devredilmemiş olan taşınmazlar bu kapsamda yeniden değerlemeye tabi tutulamayacaktır.

2.3.3. Yeniden Değerleme İle Meydana Gelen Değer Artışının Hesaplanması

Vergi usul kanunu, değer artışı hesabında net değer artışı yöntemini benimsemiştir. Bu yüzden yeniden değerlemeye esas alınan 25 Mayıs 2018 itibariyle defter kayıtlarında olan yeniden değerlemenin öncesi ve sonrası net bilanço aktif değerlerinin tespiti gerekmektedir. Değer artışı ve net bilanço aktif değerinin hesaplanma yöntemi aşağıda gösterilmektedir (Uysal ve Eroğlu, 2009: 532).

Net Bilanço Aktif Değeri: Bilanço Aktif Değeri – Birikmiş Amortismanlar

Değer Artışı: [(Taşınmazın Aktif Değeri x Yeniden Değerleme Oranı)- (Taşınmazın Birikmiş Amortismanları x Yeniden Değerleme Oranı)] – [Taşınmazın Bilanço Aktif Değeri – Taşınmazın Birikmiş Amortismanları]

Başka bir deyişle; değerlemeden sonraki net bilanço aktif değeri ile değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerinin arasındaki fark değer artışıdır.

2.3.4. Yeniden Değerleme İşlemlerinin Kayıtlarda Gösterilmesi

Yeniden değerlendirme uygulanan iktisadi kıymetlerin her birine denk gelen değer artışları ile bunların hesap edilmiş usulleri, yeniden değerlendirme uygulayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin amortisman kayıtlarında detaylıca gösterilir. Buna göre; (Toroslu, 2011: 45)

a) Yeniden değerlendirme esnasında aktifte bulunan taşınmazların her birinin aktife alındığı hesap dönemi ile bu kıymetler üzerinden değerlemenin yapıldığı güne kadar ayrılan ve ayrılmış sayılan amortismanlar ayrı ayrı belirlenir.

b) Geçici 31. madde gereğince bulunan katsayıların uygulanmasından sonra her taşınmazın ve amortismanın yeni değerleri gösterilir.

c) Yeniden değerlendirilen taşınmazlar ve bu taşınmazlara ait amortismanlar ayrı ayrı ele alınarak değerlemeden öncesi ve sonrası net bilanço aktif değerleri hesaplanır.

d) Bu işlemlerin tamamlanmasını müteakip her taşınmazın değer artışları ve toplam değer artışı bulunur.

e) Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların envanter defterine yapılacak kayıtlarında, iktisadi kıymetin cinsi, aktife alınma tarihi, amortisman oranı, 25/5/2018 tarihi itibarıyla aktifdeki değeri, 25/5/2018 tarihi itibarıyla birikmiş amortisman tutarı (ayrılmış sayılanlar dâhil edilir), yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değeri, yeniden değerlendirme oranı, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası bulunacak değeri, birikmiş amortismanların yeniden değerlemeden sonraki değeri, yeniden değerlemeden sonraki net bilanço aktif değeri, değer artışı şeklinde gösterilmesi gerekmektedir (Toroslu, 2011: 42)

2.3.5. Yeniden Değerlemede Değer Artışının Vergilendirilmesi

Yeniden değerlendirme sonrasında pasifte bulunan özel bir fon hesabında belirtilen değer artış tutarından %5 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi takip eden ayın 25. günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi açısından bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmekte ve aynı süre zarfında ödenmektedir.

500 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre bu vergi; gelir ve kurumlar vergisinden indirilmeyecek, gelir ve kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde gider olarak da değerlendirilemeyecektir. Beyan edilen verginin ödenmemesi kuralların ihlali anlamına gelmektedir. Değer artışından %5 oranında hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi yada tahakkuk eden verginin zamanında ödenmemesi durumunda yeniden değerlemeden yararlanılamayacaktır. Vergi Usul Kanunu geçici 31. madde çerçevesinde ödenen vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmez, gelir ve kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde gider olarak kabul edilmez.

2.4. Yeniden Değerleme Oranı

2.4.1. Yeniden Değerleme Oranının Tespiti

Vergi Usul Kanununun (mükerrer) 298. maddesinin (B) fıkrasına göre, yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlemenin yapılacağı yılın Ekim ayında (Ekim ayı dâhil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumunun Yurt İçi Üretici Fiyat

Endeksinde gerçekleşen ortalama fiyat artış oranı olup, bu oranın Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile duyurulması gerekmektedir. Bu madde gereğince yeniden değerlendirme oranı 2019 yılı için % 22,58 olarak belirlenmiştir. Bu oran, aynı zamanda 2019 yılına ait son geçici vergi dönemi için de tatbik edilecektir. Diğer taraftan, bu konuda daha önce yayımlanmış olan tebliğler de halen yürürlüktedir.

Fiyat artış oranında kullanılan endeks öteden beri TEFE iken, 5479 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile 01/01/2006 tarihinden itibaren ÜFE olarak belirlenmiştir. 6527 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 1 Mart 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 14. Maddesi ile 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanununun 58 inci maddesine "Muhtelif mevzuatta Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) ve Üretici Fiyat Endeksine (ÜFE) yapılmış olan atıflar, Kurumca hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksine (Yİ-ÜFE), tarım sektörü TEFE ve ÜFE'ye yapılan atıflar Tarım Ürünleri Üretici Fiyat Endeksine yapılmış sayılır." Fıkrası eklenmiştir. Buna göre genel olarak Yİ-ÜFE (Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi) kullanılacaktır (Sezgin, 2010: 229)

Ortalama fiyat artış oranı; mevcut yıl ile geçen yılın ortalama endeks sayılarının oranlanması ile ortaya çıkan değişim oranıdır. Bu oran, yıl içinde diğer aylara ait fiyat değişim oranlarını da yansıttığı için yıllık ortalama enflasyon oranını daha anlaşılabilir gösterdiği söylenebilir. Enflasyon oranının düşük seviyede olduğu ülkelerde 12 aylık ortalamalara göre veya geçen yılın aynı ayına göre değişim oranı kullanmak ortaya çıkan sonuçları değiştirmeyecektir (Arslanoğlu, 2018: 89).

Türkiye İstatistik Kurumu tarafından her ay yayımlanan tabloda "On iki aylık ortalamalara göre %" bölümünde görülen hesaplama VUK Mük. Md 298/B ile tanımlanan ortalama fiyat artış oranıdır. Bu hesaplama yapılırken geriye doğru 12 aylık dönem endekslerinin aritmetik ortalaması, bir yıl önceki geriye doğru 12 aylık dönem endekslerinin aritmetik ortalamasına bölünmektedir.

23 Aralık 2019 tarihinde açıklanan Yİ-ÜFE verilerine göre (12 aylık ortalamalara) bu oran % 22,58 olarak hesaplanmaktadır.

Tablo 3.

Yıllara Göre Yeniden Değerleme Oranları

YILLAR	TEBLİĞLER	ORANLAR
2018	503 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	%23,73
2017	484 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	%14,47
2016	474 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	%3,83
2015	457 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	%5,58
2014	441 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	%10,11
2013	430 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	%3,93
2012	419 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	%7,80
2011	410 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	%10,26
2010	401 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	%7,7

Kaynak: (gib,agis,2011)

2.4.2. Yeniden Değerleme Oranının Etkilediği Alanlar

13.11.2017 tarihinde yayımlanan 2017/106 numaralı Vergi Sirkülerine göre; bazı vergi kanunları ile diğer ilgili bazı mevzuatta yer alan birçok vergi, harç ve cezalar ile maktu had ve tutarların her yıl güncellenmesinde yeniden değerlendirme oranı çarpan olarak uygulanmaktadır. Ana hatları ile bunları sıralamak gerekirse;

- * Gelirleri vergilendirirken göz önüne alınan gelir vergisi dilimleri,
- * Kiralanan konutlarda gayrimenkullere ilişkin istisna tutarı,
- * Yemek yardımı istisnası,
- * Vergi usul kanununda düzenlenen; fatura kullanım zorunluluğu, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları gibi çeşitli had ve miktarlar,
- * Maktu damga vergileri ve damga vergisine dair üst sınır,
- * Bazı harç tutarları,
- * Yıllık KDV iadeleri için geçerli asgari iade tutarları.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA YENİDEN DEĞERLEME

3.1. İş Ortaklıklarının Yeniden Değerleme Yapabilmesine Dair Karar Örneği

T.C. Danıştay Başkanlığı - Vergi Dava Daireleri Kurulu

Esas No: 1993/163

Karar No: 1994/223

Karar tarihi: 17.06.1994

Yukarıda belirtilen davanın konusu, davacı şirket tarafından açılan ve Danıştay 4. Dairesinin 22.6.1993 gün ve 1992/668 E., 1993/3172 K. sayılı kararı ile kabul ettiği karara karşı davalı idare olan Hazine ve Maliye Bakanlığının yapmış olduğu temyiz başvurusu oluşturmaktadır.

Dava konusu olayda davacı şirket tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığının çıkarmış olduğu 214 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin ilgili kısımlarının iptaline yönelik talepte bulunulmuş, bu talep Danıştay 4. Dairesi tarafından kabul edilmiştir. Tebliğdeki iptali istenen kısımda; yeniden değerlemeye dair konuları tespit etmeye, devretmeye ve tür değiştirmelerine ilişkin engelleyici kurallar koymaya Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu, bu yetkiye istinaden bakanlık tarafından getirilen düzenlemede iş ortaklıklarının, bir işin yapılmasını taahhüt eden birliktelikler olduğundan ve uzun süreli bir birliktelik olmadığından dolayı yeniden değerlemeden yararlanamayacakları hükmü bulunmaktadır.

Bakanlık tarafından yapılan bu düzenlemeyle iş ortaklıkları; belirli bir işi birlikte yapmayı taahhüt eden ve uzun süreli faaliyetleri bulunmayan kuruluşlar olarak değerlendirilmiş ve yeniden değerlendirilemeyecekleri yönünde karar verilmiştir.

Bu düzenlemenin iptali talebi ile açılan dava, Danıştay 4. Dairesi tarafından kabul edilmiş ve uyuşmazlık konusu bölüm iptal edilmiştir. Kararda; vergi usul kanununun (mükerrer) 298. maddesinde gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin yeniden değerlemeden yararlanabilecekleri ifade edilirken kolektif, adi komandit ve adi şirketlerin de yeniden değerlemeden yararlanabilecek kuruluşlar içinde belirtildiği, (mükerrer) 298. maddenin son fıkrasında; yeniden değerlemeye dair diğer konuları tespit etmek, gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri için maddedeki esaslar dışına çıkan uygulamalar ile devir ve tür değiştirmeleri engelleyici düzenlemeler getirmek konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verildiği, bakanlığın tebliğ ile yeni bir düzenleme yaptığı, bakanlığa yeniden değerlendirme yapabilecek gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin kapsamını daraltma imkanının verilmediği, esasen anayasa ile parlamentoya tanınmış olan kanunun kapsamını daraltma, genişletme konusundaki yetkinin, kanunla da olsa devredilemeyeceği, kanunla iş ortaklıklarına tanınan yeniden değerlendirme imkanının alt mevzuatla (tebliğle) kaldırılmasında hukuka uygunluk bulunmadığı ifade edilmiştir.

Hukuk sistemimizde bir verginin konulması ya da kaldırılması yalnızca yasa ile olabileceğinden vergi alınması yada buna sebep olacak türde düzenlemeler yapma yetkisi yürütme organında bulunmamaktadır. O halde yasanın belirlediğinden daha çok vergi tarhına sebep olacak, yeniden değerlendirme müessesesinin amortisman uygulaması yoluyla sağladığı vergi avantajından iş ortaklarının faydalanmasını önleyici hükümler içerecek şekilde yasaya konu hususlarda idarece genel düzenleyici bir idari işlem gerçekleştirildiğinde bu işlemin fonksiyon gaspı sebebiyle yoklukla malul olması ve yetkisizlik nedeniyle iptali gerekmektedir.

Normlar hiyerarşisi olarak da adlandırılabilen ve hukukun yazılı kuralları arasındaki astlık üstlük ilişkisini ifade eden sistematığe de aykırı olduğu açıkça görülen bu düzenleme, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca da incelenmiş ve bakanlık tarafından yapılan temyiz istemi reddedilmiştir.

3.2. Tasdik Edilmeyen Yeniden Değerleme İşlemine İlişkin Karar Örneği

T.C. Danıştay Başkanlığı - 3. Daire

Esas No: 1993/2762

Karar No: 1994/2918

Karar tarihi: 04.10.1994

Yukarıda belirtilen davanın konusunu; yeniden değerlendirme işlemlerinin yeminli mali müşavir tarafından tasdik edilmemesi nedeniyle davacı kurum olan İktisadi Devlet Teşekküllerine 1990 ve 1991 takvim yıllarına ilişkin tarh edilen kurumlar vergisi, geçici vergi ve kaçakçılık cezaları oluşturmaktadır. Davacı kurum olan İktisadi Devlet Teşekküllerinde yeniden değerlemeye tabi tutulan işlemlerin yeminli mali müşavir tarafından tasdik edilmemesi durumunda, yeniden değerlendirilmiş iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayırma işleminden vazgeçmelerinin mümkün olmadığı ve kurumların yeniden değerlemeye tabi tutulan işlemlerinin mali müşavir tarafından tasdik edilmemesi durumunda, ayrılan amortismanın kurum kazancına ilave edileceğine dair hiç bir düzenlemeye yer verilmediğinden davacı kurum aleyhine salınan tarhiyatta hukuka uygunluk görülmediği iddiasıyla vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatın yerinde olmadığını ileri süren Bursa Vergi Mahkemesinin 10.5.1993 gün ve E:1992/1323, K:1993/705 sayılı kararının bozulması istemi oluşturmaktadır.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinde bulunan yeniden değerlendirme hükümlerinin tatbiki çerçevesinde; yeniden değerlemede dikkate alınan amortisman uygulanacak iktisadi kıymetlerin tutarı 3.000.000.000 TL' yi aşan kurumlar vergisi mükelleflerinin, yeniden değerlendirilmiş iktisadi kıymetlerden amortisman ayırabilmeleri için yeniden değerlendirme işlemlerinin yeminli mali müşavirlerce tasdiki zorunlu hale getirilmiştir. 3.000.000.000 lirayı geçmeyen kıymetlerin sahibi olan kurumlar vergisi mükellefleri, isterlerse yeniden değerlendirme işlemlerini yeminli mali müşavirlere onaylatılabileceklerdir (Kutlucan, 1993: 24).

Bundan dolayı davacı kurum olan iktisadi devlet teşekküllerinin yeniden değerlendirme yapmalarının zorunlu olduğu hüküm altına alınmış olup, bilançosunun içerdiği ekonomik kıymetleri ve bu kıymetlerden kaynaklı bilançonun pasifinde yer alan amortismanları, her hesap dönemi sonu geldiğinde yeniden değerlemeye tabi tutmak zorundadırlar.

Davacı kurumun 1990 ve 1991 yılı hesaplarının incelenmesi sonucunda, amortisman tabi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulduğu, bu işlemlerin yeminli mali müşavire tasdik ettirilmediği, yeniden değerlendirme sonucu amortisman artışından kaynaklanan ve gider yazılan miktarın dönem matrahına ilave edilerek kurum adına tarhiyat yapıldığı tespit edilmiştir.

Temyiz isteminde bulunan Vergi Dairesi Müdürlüğü; yeminli mali müşavir tarafından tasdik edilmeyen yeniden değerlendirme işlemi ile amortisman olarak ayrılan tutarları kurum kazancına ilave etmiş, akabinde hazırlanan vergi inceleme raporu ile geçici vergi ile kurumlar vergisi ve kaçakçılık cezalarını içeren yeni bir tarhiyat yapmıştır. İlgili tarhiyat işlemi Bursa Vergi Mahkemesi'nin 10.05.1993 gün, 1992/1323 E, 1993/705 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

Yeniden değerlendirme neticesinde oluşan değer artış fonunun kurumlar tarafından sermayeye ilave edilmesi durumunda da değer artış fonunun miktarını dikkate almaksızın hesaplanma ve sermayeye dahil edilmesi işlemlerinin yeminli mali müşavirler tarafından onaylanması gerekmektedir.

Bununla birlikte; gerek 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yeniden değerlemeyi ilgilendiren mükerrer 298. maddesinde, gerekse 3568 sayılı kanun ve buna bağlı olarak çıkartılan yönetmelikte, kurumların yeniden değerlemeye tabi tutulan işlemlerinin mali müşavir tarafından tasdik edilmemesi durumunda ayrılan amortismanın kurum kazancına ilave edileceğine dair hiçbir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Açıklanan nedenlerden de anlaşılacağı üzere temyiz isteminin reddi ve vergi mahkemesi kararının onaylanmasının uygun olduğu görülmektedir.

3.3. Yeniden Değerlemeden Doğan Amortisman Farkının Gider Yazılamayacağına Dair Karar Örneği

T.C. Danıştay Başkanlığı - 3. Daire

Esas No: 1994/4699

Karar No: 1995/4360

Karar Tarihi: 21.12.1995

Yukarıda belirtilen davanın konusunu, Kayseri Vergi Mahkemesince verilen 23.6.1994 tarihli ve 1993/1490 E., 1994/877 K. sayılı karara karşı vergi dairesinin yapmış olduğu temyiz başvurusu oluşturmaktadır.

Olayda, davacı şirket 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun (mükerrer) 298. maddesine göre ayırdığı yeniden değerlendirilmeden doğan fark amortismanı doğrudan kar-zarar hesabına borç yazmıştır.

Vergi dairesi tarafından yükümlü şirketin 1992 yılı defterlerinin ve belgelerinin kontrolü sonucunda tespit edilen matrah farkından kaynaklı ikmalen salınan kurumlar vergisi ile bu vergiye istinaden kesilen kaçakçılık cezası ve geçici vergi tarhiyatı yapılmıştır. 151 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümleri uyarınca; yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin, yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden ayrılan amortismanların genel üretim giderleri içinde değerlendirilmek suretiyle maliyete eklenmesi sonucu yapılan ikmal tarhiyatının yerinde olduğu ileri sürülerek Kayseri Vergi Mahkemesinin tarhiyatın kaldırılmasına yönelik kararının bozulması istenmiştir.

İnceleme raporuna istinaden yapılan cezalı tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin talep Kayseri Vergi Mahkemesi tarafından kabul edilmiştir. Kararda; 213 Nolu Vergi Usul Kanununun (mükerrer) 298. Maddesinin gerekçesine atıfta bulunularak, yeniden değerlendirilme sonunda bilançolara göre hesaplanacak öz sermayelerin artması gibi bir netice hasıl olmakla beraber, meydana gelen değer artışlarının bir kar gibi telakki edilmediği ve dolayısıyla bunların vergilendirilmesi amacı güdüldüğü belirtilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun indirilecek giderler başlıklı 40. maddesinde safi kazancın tespit edilebilmesi için hangi giderlerin indirilebileceği sıralanmış, aynı maddenin 7. bendinde “Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar” denilerek yeniden değerlendirme sonrası doğan fark amortismanı bu kapsamda değerlendirilmiştir. Yine aynı kanunun imal edilen emtianın maliyet bedeline girecek unsurları saptayan 275. maddesinin metni incelendiğinde maliyete eklenecek unsurlar arasında amortismanlara yada yeniden değerlendirme fonuna yer verilmediği görülecektir. Bununla birlikte aynı maddede maliyete eklenecek hususları belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan bir yetki de bulunmamaktadır.

Kayseri Vergi Mahkemesi tarafından cezalı tarhiyatın kaldırılması kararının; yeniden değerlendirme sonucu oluşan fark amortismanının doğrudan gider yazılacağı hususunda yasada açık bir hüküm bulunmaması, emtianın maliyetine eklenecek unsurlar arasında fark amortismanının sayılmaması ve kanun koyucunun bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığına tanımış olduğu bir yetkinin bulunmaması nedeniyle isabetli olduğu düşünülmekte olup, bu kararın bozulmasına yönelik Danıştay Başkanlığı 3. Dairesi tarafından verilen temyiz başvurusunun reddi kararının da, mevcut hukuk kuralları çerçevesinde uygun olduğu düşünülmektedir.

3.4. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve Yeniden Değerleme Uygulamasına İlişkin Karar Örneği

T.C. Danıştay Başkanlığı - 4. Daire

Esas No: 1997/225

Karar No: 1997/3796

Karar Tarihi: 27.10.1997

Yukarıda belirtilen davada davacılar; (A) İncir Tarım Satış Kooperatif Birliği, (B) Üzüm Tarım Satış Kooperatif Birliği, (C) Pamuk Tarım Satış Kooperatif Birliği ve (D) Zeytin ve Zeytinyağı Kooperatif Birliği olup, davalı ise Hazine ve Maliye Bakanlığıdır.

Davanın konusu ise; Maliye Bakanlığı tarafından 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulamasını göstermek amacıyla çıkarılan 54 Sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin imalatçıların yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarını maliyetlere pay vermeyerek doğrudan gider yazması durumunda, maliyetlere göre pay verilmeyen kısmın

gider kısıtlamasına tabi olacağı yolundaki hükmüyle, 1995 senesine ait yeniden değerlendirme oranının yine aynı seneye ait kredi faiz oranına bölünmesi yoluyla elde edilecek indirim oranının, 1996 senesi içinde özel hesap dönemi sona eren mükellefler için esas alınacağı yolundaki hükmünün iptali istemidir.

54 Sayılı Kurumlar Vergisi Tebliğinin davaya konu olan kısmında; “ Sanayi sicilinde bulunan üreticilerin, üretimde kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin gider unsurları ve maliyet unsurları için gider indirimi kısıtlamasının olmadığı, bu kısıtlamanın dışında kalabilmek için hesap döneminin bitimine kadar Sanayi Sicil Belgesi almak maksadıyla bakanlığa müracaat edilmesi ve beyanname verme süresinin bitimine kadar bu belgenin temininin şart olduğu, üretici olmalarına rağmen sanayi sicilinde kayıtlı olmayanların bu madde çerçevesinde hesapladıkları giderleri indirim konusuna edemeyecekleri, sanayi sicilinde kayıtlı olan üreticilerin, üretim dışındaki diğer faaliyetlerine ait gider ve maliyet unsurları için gider kısıtlamasına dair kuralların tatbik edileceği” denilmektedir.

Bu tebliğin çıkarılması ile ilgili bakanlığa yetki veren ilgili kanun maddesinde herhangi bir koşul öngörülmezsizin “sanayi siciline kayıtlı imalatçılar” bendi dışında tutulmasına rağmen, tebliğde kanunla verilen yetki aşarak kısıtlama yoluna gidilmiştir. Mülga 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddesinde; “*Vergi Usul Kanununa göre dönem sonu stoklarını (LİFO) son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlere yeniden değerlendirme uygulayanların, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, kur farkı, vade farkı, komisyon, kar payı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına aşağıdaki indirim oranının uygulanması yoluyla bulunacak kısmın %25 inin kanunen kabul edilmeyen gider olduğu, sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarına bu bent hükmünün uygulanmayacağı*” denilmektedir.

Davacı kooperatif birliklerinin iddia ettiği bu husus doğru olmakla birlikte 54 Sayılı Kurumlar Vergisi Tebliğindeki bu hususlar, 55 Sayılı Kurumlar Vergisi Tebliği ile değişik biçimde yeniden düzenlenmiş ve eski hükmün uygulama olanağı kalmamıştır. Dolayısıyla 54 Sayılı Kurumlar Vergisi Tebliğinin bu hükmü ile ilgili mahkeme tarafından ayrıca karar verilmesine de gerek yoktur.

Kooperatif birlikleri tarafından iptali istenen bir diğer husus ise 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 275. maddesine aykırı olduğu ve eşitsizlik yarattığı ileri sürülen 1995 senesine ait yeniden değerlendirme oranının yine aynı seneye ait kredi faiz oranına bölünmesi yoluyla elde edilecek indirim oranının, 1996 senesi içinde özel hesap dönemi sona eren mükellefler için esas alınacağı yolundaki hükmüdür.

Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin 8. bendinin 2. Paragrafında; “*Gider kısıtlaması uygulamasına esas alınacak indirim oranının, o yıla ait yeniden değerlendirme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığınca o yıl içinde hesaplanan ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle hesaplanacağı*”, Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinin 2. bendinde de “*kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler için, özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oranın esas alınacağı*” hükmüne bağlanmış olup, madde hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi sonucu o yıl ibaresinin özel hesap dönemine ait yılın başlangıcı olarak kabul edilmesi gerektiğinden özel hesap dönemine tabi mükellefler için gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alınacak indirim oranının özel hesap döneminin başladığı 1995 takvim yılına ait yeniden değerlendirme oran ve ortalama ticari faiz oranının esas alınması gerekmektedir.

Genel Tebliğin dava konusu edilen bölümünde bu esasa göre düzenleme yapılmış bulunduğundan yapılan düzenlemede kanuna aykırılık görülmemiştir.

İlk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay tarafından görülen bu iptal davasında; yukarıda belirtmiş olduğumuz nedenlerden dolayı 54 Sayılı Kurumlar Vergisi Tebliğinin özel hesap dönemine tabi kuruluşların gider kısıtlaması uygulamasına esas alınacak oranların tespitine ilişkin bölümüne yönelik davanın reddine; 54 Sayılı Kurumlar Vergisi Tebliği ile meydana gelen sınırlayıcı işlemin 55 Sayılı Kurumlar Vergisi Tebliği ile giderilmesi üzerine bu tebliğ hakkında ayrıca karar verilmesine gerek olmadığı yönündeki kararının son derece doğru olduğu değerlendirilmektedir.

3.5. Devrolan İşletmelerde Yeniden Değerlemeye İlişkin Karar Örneği

T.C. Danıştay Başkanlığı - 3. Daire

Esas No: 1996/5573

Karar No: 1998/1502

Karar tarihi: 30.04.1998

Yukarıda belirtilen davanın konusunu, Konya Vergi Mahkemesi tarafından 7.5.1996 tarih ve 1995/833 E., 1996/280 K. numaralı kararına karşı vergi idaresinin yapmış olduğu temyiz başvurusu oluşturmaktadır.

Olayda, bir adi ortaklık ve iki ferdi işletme 31.12.1993 tarihli bilançolarına göre mahkemece öz sermaye tespiti yaptırılarak Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen hususlar kapsamında, davacı şirkete aynı sermaye olarak tüm aktif ve pasifi ile devrolunmuş ve bu husus 17.2.1994 tarihinde tescil ettirilmiş, 1994 yılı sonunda yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi değerler üzerinden amortisman ayrılıp gider yazılmıştır.

1994 senesinde ilgili şirket tarafından düzenlenen defterlerin ve belgelerin kontrolü neticesinde hazırlanan vergi inceleme raporunda, devrolunan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki değerler üzerinden amortisman ayrılması gerektiği görüşü üzerine ikmalen kurumlar vergisi ve bu vergiye istinaden kesilen kaçakçılık cezası ile geçici vergi ve bu vergiye bağlı olarak ağır kusur cezası tarhiyatı yapılmıştır.

İnceleme raporuna istinaden yapılan cezalı tarhiyatın terkinine ilişkin talep Konya Vergi Mahkemesi tarafından kabul edilmiştir. Kararda; Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. Maddesinde gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarındaki amortisman tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılıp bilançolarına dahil pasifte gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibarıyla yeniden değerleyebileceklerinin ifade edildiği, kurumlar vergisi yükümlüsü olduğu açık olan davacı şirketin Gelir Vergisi Kanununun 81. Maddesi uyarınca devir yoluyla kurulması nedeniyle Vergi Usul Kanununun 298. maddesinden yararlanamayacağı yolunda bir hüküm bulunmadığı belirtilmiş ve cezalı tarhiyatın terkinine karar verilmiştir.

Vergi inceleme raporuna istinaden vergi dairesi tarafından yapılan tarhiyatın yerinde olduğu, 151 ve 155 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 138 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde bu hususa dair açık hükümler bulunduğu iddia edilerek kararın bozulması talep edilmiştir.

Temyiz isteminde bulunan vergi dairesi müdürlüğü tarafından Vergi Usul Kanununun 151 ve 155 nolu Genel Tebliği ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 138 nolu Genel Tebliğinde konuya ilişkin açık hükümler bulunduğu ileri sürülmekte ve temyiz talebinde bulunmaktadır. Ancak yeniden değerlemeye ilişkin hususları düzenleyen 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (mükerrer) 298. maddesinde; *bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerin bilançolarında bulunan amortisman tabii iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasif tarafında yer alan amortismanları, her hesap dönemi sonunda itibariyle yeniden değerlendirilecekleri* belirtilmiş ve Gelir Vergisi Kanunu 81. madde uyarınca devir yoluyla kurulan şirketin Vergi Usul Kanununun 298. maddesinden yararlanamayacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır.

Temyiz isteminde bulunan vergi dairesinin belirttiği hususların aksine, kanunda düzenlenmeyen bir konuda genel tebliğ, iç genelge, sirküler veya özelgeye dayanılarak işlem yapılmasının uygun olmadığı, konuya ilişkin vergi inceleme raporunda yapılan tarhiyatın terkinine ilişkin açılan davayı kabul eden Konya Vergi Mahkemesi kararının ve bununla birlikte temyiz istemini görüşen Danıştay 3. Dairenin vermiş olduğu red kararının yerinde olduğu değerlendirilmektedir.

3.6. Yetkisiz Sayıştay Denetçisi Tarhiyatına İlişkin Karar Örneği

T.C. Danıştay Başkanlığı - 3. Daire

Esas No: 1997/2939

Karar No: 1998/2348

Karar Tarihi: 16.06.1998

Yukarıda belirtilen davanın konusunu, Adana İkinci Vergi Mahkemesinin 19.02.1997 tarih ve 1996/868 E., 1997/150 K. numaralı red kararına karşı Pamuk Ticaret Sanayi A.Ş.' nin yapmış olduğu temyiz başvurusu oluşturmaktadır.

Olayda, davacı şirket, Sayıştay denetçisinin vergi dairesi müdürlüğünün faaliyetlerini denetlemesi esnasında şirketlerine ait vergi tarh dosyasının yeniden değerlendirme ve amortisman uygulaması ile ilgili olarak kontrol edilmesi sonucunda 01.01.1993 – 30.06.1993 arasındaki dönem için tarh edilen kurumlar vergisi ile bu vergiye istinaden kesilen kusur cezalarına karşı dava açmış, bu dava Adana İkinci Vergi Mahkemesi tarafından reddedilmiştir.

Sayıştay denetçisi tarafından yapılan tarh dosyası incelemesinde, hesap dönemleri arasında (genel hesap döneminden özel hesap dönemine geçişte) oluşan kısmi dönemde, şirketin bilançosunda bulunan iktisadi kıymetlere yeniden değerlendirme oranının yarısının uygulanması, amortismanın ise kısmi döneme göre ayrılması gerekmesine rağmen yeniden değerlendirme oranının tamamının uygulandığı ve amortismanın tam değer üzerinden ayrıldığı ileri sürülerek tarhiyat cezalı olarak yapılmıştır.

Davacı şirketin başvurusu üzerine olaya esastan girerek davayı inceleyen mahkeme; işe yeni başlayanların işletmeye yeni katılmış bir değerın amortismanının dönemin tamamının dikkate alınması suretiyle ayrılması hukuki olmakla birlikte, geçmişten beri faaliyette bulunan davacı şirketin kendi iradesi ile 30.06.1993 günü özel hesap dönemine geçmesi ile oluşan 01.07.1993 ile 30.06.1994 arası kısmi dönem için aktifte bulunan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulmasında yeniden değerlendirme oranının tamamının dikkate alınmasının mükerrer uygulamaya sebep olacağı ve oluşan kazançtan yersiz ve haksız olarak fazladan amortisman gideri ile fonun indirilmesine sebep olacağı nedeniyle dava red edilmiştir.

Bilindiği üzere gerek gerçek kişilerde gerekse kurumlarda vergilendirme dönemi normal olarak takvim yılıdır. Bu dönemin takvim yılı olarak belirlenmesi bazı mükelleflerin faaliyetlerinin farklılığı sebebiyle vergileme açısından bir takım zorluklara sebep olmaktadır. Özel eğitim kurumları, zeytin ve zeytinyağı işletmeciliği, üzüm işletmeciliği ve bunlara benzer pek çok iş kolunda mükellefler açısından genel hesap dönemi yerine özel hesap dönemine dahil olmak vergisel avantajlara imkan tanıyabilmektedir. Bu durumu değerlendiren yasa koyucu “Hesap dönemi” kavramını 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 174. maddesinde düzenlemiştir.

Dava konusu olayda Pamuk Ticaret Sanayi A.Ş. tarafından genel hesap dönemi yerine özel hesap dönemine geçmekle oluşan kısmi dönemde şirketin bilançosunda bulunan iktisadi kıymetlere yeniden değerlendirme oranının yarısının tatbiki, amortismanın ise kısmi döneme göre ayrılması gerekirken yeniden değerlendirme oranının tamamının uygulanmış ve amortismanın tam değer üzerinden ayrıldığı Sayıştay denetçisi tarafından tespit edilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 245 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği bu konuyu net olarak düzenlemiştir. İlgili tebliğe göre; bir takvim yılında

kendileri için özel hesap dönemi belirlenen mükellefler, bu döneme geçerken yada bu dönemden takvim yılı usulüne dönerken meydana çıkan kıst dönemlerde, kıst amortisman ayırabilecek ve ilaveten kıst döneme ait aylara ilişkin TÜİK Başkanlığınca açıklanacak TEFE' de ortaya çıkan ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle yeniden değerlendirilecek, buna göre bahsi geçen amortisman uygulanacak iktisadi kıymetler itfa süresinin sonunda ise ilgili yıl için bakanlıkça açıklanan yeniden değerlendirme oranının, bir tam yıldan kıst hesap dönemi düşüldükten sonra kalan süreye denk gelen kısmının dikkate alınması yoluyla yeniden değerlendirilmesinin yapılması icap etmektedir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere Pamuk Ticaret Sanayi A.Ş. hakkında yapılan tespit ve sonrasında uygulanan tarhiyat doğru görünmektedir. İlk derece mahkemesi sıfatıyla davaya bakan Adana İkinci Vergi Mahkemesi tarafından da konu esastan görüşülmüş ve VUK' un 174. maddesi ve 245 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin ilgili maddeleri gereğince tarhiyatın iptalini isteyen şirketin bu talebi reddedilmiştir.

Temyiz mercii olan Danıştay ise konu ile ilgili olarak esasa hiç girmemiş, yetki yönünden olayı incelemiş ve Sayıştay denetçisinin ağır ve bariz yetki tecavüzünde bulunduğu kanaatine varmıştır. Şöyle ki; Vergi Usul Kanununun 134. maddesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu incelemek, araştırmak ve tespit etmekle yetkili olanlar Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde tek tek sayılmış olup, bu görevlilerin arasında Sayıştay Denetçisi bulunmamaktadır.

Temyiz incelemesini gerçekleştiren Danıştay, vergi kanunlarının yetki vermediği sayıştay denetçisinin raporu üzerine yapılan tarhiyatın, yetki tecavüzünün (ağır ve bariz) bulunması nedeniyle yoklukla malul olduğu kanaatine varmış, temyiz isteminin kabulüne hükmetmiş ve Adana İkinci Vergi Mahkemesinin kararını bozmuştur.

3.7. Özel Maliyet Bedelleri ve Yeniden Değerlemeye İlişkin Karar Örneği

T.C. Danıştay Başkanlığı - 4. Daire

Esas No: 1999/1358

Karar No: 1999/2880

Karar tarihi: 24.06.1999

Yukarıda belirtilen davanın konusunu; 27.12.1998 günlü ve 23566 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 270 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Yeniden Değerleme Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler" başlıklı 1.2. bölümünde yer alan 1998 yılı öncesinde aktifte kayıtlı özel maliyet bedelleri değişiklikten önceki hükümlere göre itfa edilecekleri başka bir deyişle yeniden değerlendirilmeyeceğine ilişkin düzenleme oluşturmaktadır.

İlgili tebliğin özel maliyet bedellerini düzenleyen 1.2. numaralı bölümünde; 29.07.1998'den sonra özel maliyet bedellerinin yeniden değerlemenin kapsamına alındığını, 1998 öncesi aktifte kayıtlı özel maliyet bedellerinin değişiklikten önceki düzenlemelere göre itfa edilecekleri yani yeniden değerlendirilmeyecekleri, aktifte alındıkları yıl yeniden değerlemeye tabi tutulamayan kıymetlerin ancak 1999' da yeniden değerlendirilebilecekleri belirtilmiştir.

Serbest meslek kazancından dolayı mükellefiyet kaydı bulunan ve serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı, 270 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin Yeniden Değerleme Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler" başlıklı 1.2. bölümünde yer alan, 1998 öncesi dönemde aktifte kayıtlı bulunan özel maliyet bedelleri değişiklikten önceki hükümlere göre itfa edileceklerine, başka bir deyişle yeniden değerlendirilmeyeceklerine ilişkin düzenlemenin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptal davası açmıştır.

İdare tarafından icra edilen yürütülmesi zorunlu ve kesin işlemlerden dolayı kişisel, yasal ve aktüel bir hakkı ihlal edilenler tarafından açılabilen davalar iptal davalarıdır. Bu dava yoluna başvurulabilmesi için genel anlamdaki ehliyet yanında menfaatin ihlal edilmesi diye de ifade edilebilen ilave bir şart aranmıştır. Bu şartın getirilmesindeki en önemli amaç her isteyen her istediği idari bir işleme karşı dava açmasını önlemek içindir. Menfaat ihlali ile ilgili sınır, her olayda yargı yerleri içtihatlarıyla ayrı ayrı belirlenir. Bir idari işlemle ilgili dava açılabilmesi için davacının bu işlemde ivedilikle sonuç doğurabilecek ve zarar görecektir şekilde etkilenmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle; idari işlemin iptali ile ilgili idari yargı yerlerinde dava açacak kişilerin (gerçek yada tüzel kişi) dava açma ehliyetine sahip olması gerekir. Medeni hakları kullanma ehliyetinden daha farklı bir anlam ihtiva eden dava açma ehliyeti, davaya konu işlem ile davacı arasındaki menfaat ilişkisinin varlığını ifade etmektedir. Subjektif ehliyet diye de tabir edilen bu menfaat ilişkisinde, menfaat ihlalinin bulunmaması halinde açılan dava subjektif dava ehliyetinin bulunmaması nedeniyle kabul edilmez.

Unutulmamalıdır ki; verginin asli kaynaklarından bir tanesi de genel tebliğlerdir. Vergi mükellefleri asli kaynaklara uymak zorunda olup bu kaynakların mükellefler üzerinde bağlayıcılığı vardır. Dolayısıyla 270 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği de bir asli kaynak olup hukuka aykırılık teşkil etmemektedir. Nitekim yüksek mahkemenin kararında da, *“kesin ve yürütülmesi gerekli bu idari işlemin uygulanması sonucu hukukunun etkilendiği ve zarara uğradığı şeklinde belirlenebilen meşru, şahsi ve güncel bir menfaat alakasının varlığı tespit edilememektedir.”* denilmektedir. Menfaat ihlali kavramı, iptal davasının subjektif ehliyet şartı olarak yer almışken; bu şart, 4001 sayılı yasayla; kültürel değerlerin, çevrenin ve tarihin korunması ve imar uygulamalarına benzer kamu yararını yakından ilgilendiren konular hariç olmak üzere "kişisel hak ihlali" olarak değiştirilmiştir. Davaya konuyu olayda davacının hukukunun etkilendiği ve zarara uğradığı şeklinde belirlenebilen menfaat ihlali yüksek mahkeme tarafından tespit edilememiştir. Danıştay tarafından verilen bu karar ile 1998 öncesinde aktifte kayıtlı olan özel maliyet bedellerinin yeniden değerlemeye tabi tutulmayacaklardır.

3.8. Özel Maliyet Bedellerinin İtfası ve Yeniden Değerleme Uygulamasına İlişkin Karar Örneği

T.C. Danıştay Başkanlığı - 4. Daire

Esas No: 2005/2191

Karar No: 2006/2809 T.

Karar Tarihi: 19.12.2006

Yukarıda belirtilen davanın konusunu, davacı şirket tarafından İstanbul 8. Vergi Mahkemesine açılan ve 27.04.2005 tarih ve 2004/2164 E., 2005/933 K. numaralı karar ile kabul eden mahkeme kararına karşı davalı idarenin yapmış olduğu temyiz başvurusu oluşturmaktadır.

İlgili olayda davalı idare tarafından şirkete ait 2001 yılı işlemleri incelenmiş, şirketin 01.01.1998’ de yedi yıllığına bina kiraladığı, bu binaya özel maliyet niteliğinde harcamalar yaptığı ve bu harcamalarında yeniden değerlemeye tabi tutulduğu, binanın satın alındığı 2001 tarihine kadar bina için yapılan özel maliyet niteliğindeki harcamalarında bina için ödenen satın alma bedeline yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla eklendiği, toplam tutarın bu şekilde

belirlenerek amortisman ayrılmak suretiyle kuruma ait kazancın eksik beyan edildiği iddia edilerek tespit edilen matrah farkı üzerinden re'sen fon payı hesaplanmış, kurumlar vergisi tarh edilmiş ve vergi ziyayı cezası verilmiştir.

Davacı şirket tarafından tarhiyatın kaldırılması talebiyle mahkemeye açılan dava neticesinde talep kabul edilmiş ve tarhiyat kaldırılmıştır. Kararda; Vergi Usul Kanununun 272. maddesine atıfta bulunulmuş ve kira süresi boyunca eşit oranlarla (yüzdelerle) itfası mümkün olan özel maliyet bedellerinin ve yeniden değerlemeden doğan değer artış farklarının kira süresi bitmeden aynı binanın satın alınması sebebiyle kira bedeline eklenerek daha uzun bir dönemde amortisman yoluyla azar azar yok edilmesinin (itfa edilmesinin) davalı idare aleyhine olmadığı belirtilmiştir.

İdare tarafından yapılan temyiz başvurusunda özel maliyet bedelinin itfa edilmeyen bölümünün bina satın alındığında binanın edinim bedeli içinde itfa edileceğini ve amortismanın, binalarda yeniden değerlendirme öncesindeki tutarlar üzerinden hesaplanacağını iddia etmekte ve kararın bozulması istenmektedir.

Davacı şirket tarafından ilgili taşınmaz 7 yıllığına kiralanmış ve özel maliyet vasfındaki bu harcamalar yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur. Binanın edinimine kadar yapılan ve itfa edilmemiş özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar, binanın satın alma bedeline eklenerek bu tutar üzerinden amortisman ayrılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin 1. fıkrasının 4. bendinin son cümlesinde; "*Bina arsa ve araziler yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortismanına tabi*" olacaklarından kiralaan tarafından taşınmazın satın alınması sebebiyle itfa edilmemiş özel maliyet bedeli niteliğindeki giderlerin yeniden değerlemeden önceki tutarlar üzerinden binanın satın alma bedeline ilave edilmesi gerekmektedir.

Davacı şirket, kiracı sıfatıyla kullandığı binayı satın almakla kiracılık vasfını sona erdirmiş olduğundan, aktifinde bulunan bina için amortisman ayırırken bina, arsa ve arazilerin genel amortisman ilkelerine uygun bir şekilde yeniden değerlemeden önceki kıymetleri esas alması gerekmektedir.

Vergi dairesi tarafından icra edilen tarhiyat işlemi yukarıda belirtilen hükümler kapsamında değerlendirildiğinde yerinde olup, şirket tarafından yapılan başvuruyu kabul eden

ve tarhiyatı kaldıran İstanbul 8. Vergi Mahkemesi'nin bu kararının hukuka uygun olmadığı görülmektedir.

Belirtilen nedenlerden dolayı idarenin yapmış olduğu temyiz talebinin Danıştay 4. Dairesi tarafından kabul edilmesinin yerinde bir karar olduğu değerlendirilmektedir.

3.9. Finansman Giderlerinin Gider Kaydı ve Yeniden Değerleme İlişkisine Dair Karar Örneği

T.C. Danıştay Başkanlığı - 4. Daire

Esas No: 2009 / 6691

Karar No: 2011 / 5215

Karar Tarihi: 14. 06. 2011

Yukarıda belirtilen davanın konusunu, Deri Konfeksiyon Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin İstanbul 9. Vergi Mahkemesi tarafından 09.03.2009 tarihli, 2007/3534 E. ve 2009/951 K. numaralı kararıyla reddettiği davaya ilişkin temyiz başvurusu oluşturmaktadır.

Davacı şirketin açmış olduğu davanın konusunu 2002 yılı işlemlerinin denetlenmesi sonucunda, amortisman uygulanacak iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmasına rağmen; finansman giderlerini, gider kısıtlaması uygulamadığı iddia edilerek tanzim edilen inceleme raporuna istinaden ikmalen salınan kurumlar vergisi, hesaplanan fon payı ve kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılması talebi oluşturmaktadır.

Davayı inceleyen Vergi Mahkemesi tarafından, davacı şirketin aktifinde bulunan amortismana tabi iktisadi kıymetlerini her sene yeniden değerlemeye tabi tuttuğu, amortisman hesaplanırken sabit kıymetlerin yeniden değerlendirilmiş değerleri üzerinden hareket edildiği, yeniden değerlemeden doğan artışları bilançonun pasifinde sermaye yedekleri içinde kabul edilen yeniden değerlendirme artışları hesabına kaydetmiş olmasına rağmen davacı şirketin yeniden değerlendirme ile sağlanan vergisel avantajlardan yararlanılmadığını ileri sürerek finansman giderlerini gider kısıtlamasına tabi tutmadığı tespit edilmiştir. Davacı şirket hakkında yapılan dava konusu tarhiyatın, amortismana tabi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi sebebiyle ilgili dönemde finansman giderlerinin bir kısmını kanunen kabul edilmeyen gider

olarak dikkate alması gerekirken dikkate almadığı iddia edilerek inceleme raporu ile tespiti yapılan matrah farkı üzerinden yapıldığı anlaşılmıştır. Mahkeme tarafından, finansman giderlerinin gider kısıtlamasına tabi tutulmaması sebebiyle davacı şirket hakkında yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık olmadığı gerekçesiyle davanın reddine hükmedilmiştir. Davacı şirket tarafından, yapılan tarhiyatın hukuka aykırı olduğu iddia edilerek hükmün bozulması talep edilmektedir.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 55 sıra numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; *“İktisadi kıymetlerini yeniden değerleyen ve bu uygulama nedeniyle doğabilecek olanaklardan faydalanmamaları şartıyla gider indirimi kısıtlaması açısından mükelleflerin yeniden değerlendirme yapmamış kabul edileceği belirtilmiştir.”* Tebliğde net bir şekilde yeniden değerlendirme yapmalarına rağmen vergisel avantajlardan yararlanmayan mükelleflere gider indirimi kısıtlaması yapılmamasının önünü açmıştır. Yani yeniden değerlendirme yapmamış gibi kabul edilecektir.

Bununla birlikte gerek davacı şirket hakkında inceleme yapan ve yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı bulunduğu matrah farkı üzerinden tarhiyatta bulunan vergi dairesi müdürlüğü, gerekse davacı şirketin açtığı davayı ilk derece mahkemesi sıfatıyla görüşen ve talebi reddeden İstanbul 9. Vergi Mahkemesi, davacı şirketin hem yeniden değerlendirme yaptığını ve vergisel avantajlardan yararlandığını hemde gider kısıtlamasına gitmediğini ileri sürmüştür. Oysaki uyuşmazlığın yaşandığı dönemde, amortisman tabi kıymetler davacı şirket tarafından yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olup, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmiş hali üzerinden hesaplanan amortisman giderleri ile aynı iktisadi kıymetlerin kayıtlarda bulunan yeniden değerlemeden önceki değerleri üzerinden hesaplanan giderleri arasındaki fark tespit edilmiş ve bu fark kurumlar vergisi matrahına eklenmiştir. Bu açıklamalar ışığında davacı şirketin 2002 senesinde yapmış olduğu yeniden değerlemenin sağladığı amortisman gideri farkının belirlenmesinde, amortisman uygulanan kıymetlerin alış bedeli yerine yeniden değerlemeden önceki değerlerinin dikkate alınması sebebiyle yeniden değerlemenin getirdiği vergisel avantajlardan faydalanıldığını ileri sürmek doğru değildir.

Danıştay 4. Dairesi tarafından yapılan detaylı inceleme neticesinde davacının temyiz istemi kabul edilmiş, yerel mahkemenin kararının bozulmasına hükmedilmiştir.

3.10. Amortisman Yöntemi ve Yeniden Değerleme İlişisine Dair Karar Örneği

T.C. Danıştay Başkanlığı - 4. Daire

Esas No: 2013/3324

Karar No: 2017/9092

Karar tarihi: 26.12.2017

Yukarıda belirtilen davanın konusunu, davacı şirket tarafından İstanbul 3. Vergi Mahkemesine açılan ve 28/12/2012 tarihli, 2012/1531 E. ve 2012/3490 K. sayılı kararıyla kabul eden mahkeme kararına karşı davalı idarenin yapmış olduğu temyiz başvurusu oluşturmaktadır.

Dava konusu olayda dava eden şirketin aktifinde kayıtlı binalar için normal amortisman yöntemini tercih etmesi sebebiyle amortisman süresinin bittiği yılda yok edilemeyen 489.125,82 lira bakiyenin tamamen gider olarak esas alınması gerektiği ihtirazi kaydıyla verilen 2011 senesi kurumlar vergisi beyannamesinde fazladan hesaplanan 118.859,88 liranın terkinini ve yasal faizi ile iadesi talebiyle dava açmıştır.

Davalı idare, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman" başlıklı mükerrer 315. maddesinin son fıkrasında yer alan, *"bu sürenin son yılına devreden bakiye değerini o yıl tamamen yok edileceği"* ifadesinin aynı kanunun "Normal Amortisman" başlıklı 315. Maddesinde olmadığı ve Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 17 seri numaralı Vergi Usul Kanunu 17 numaralı VUK Sirküsünün "Düzeltilme İşlemine Tabi Tutulmuş Binalarda Amortisman Uygulaması" başlıklı 7. kısmında yapılan örnekleme ile normal amortisman yönteminde amortisman süresinin sonunda kalan bakiye değer için ayrıca bir işlemin öngörülmediği nedenleriyle davacı kurumun aktifinde kayıtlı bulunan binalar için normal amortisman yönteminin uygulanması nedeniyle amortisman süresinin sonunda kalan bakiye değerini son yılda tamamen itfa edilemeyeceği belirtilerek davacı kurumun gider talebini kabul etmemiş, davacı kurum adına tahakkuk işlemi yapmıştır.

Davacı şirket tarafından tahakkukun terkinini ve yasal faizi ile iadesi talebiyle açılan dava kabul edilmiş ve davaya konu tutarın yasal faizi ile birlikte davacıya iadesine karar verilmiştir. Kararda; amortismanla ilişkin mevzuat düzenlemelerinden de anlaşılacağı üzere amortisman uygulanacak kıymetlerin yok edilmesinin amortismanın konusunu oluşturduğu, bu nedenle, amortisman uygulanacak bir iktisadi değer için amortisman süresinin bitiminde yok edilmesi gerektiği ve Vergi Usul Kanununun 315. maddesinde bulunan normal amortisman yönteminin seçilmesi durumunda eğer yeniden değerlendirme ve enflasyon düzeltmesi söz konusu değilse amortisman süresinin son yılında amorti edilmeyen bir değer kalmamasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Bununla birlikte; amortisman yöntemi olarak azalan bakiyeler yöntemi seçildiğinde, amortisman süresinin bitiminde yapılan hesaplama kaynaklı amorti edilmeyen kalan bir değer kaçınılmaz olduğu dolayısıyla yasa koyucu tarafından özellikle 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun "Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman" başlıklı (mükerrer) 355. maddesinin son fıkrasına "*kalan bakiye değer tamamen yok edileceği*" ifadesinin konulacağı, son yapılan kanuni düzenlemelerle bina değerinin, amortisman süresinin bitiminde yeniden değerlendirme ve enflasyon düzeltmesinde yapılan hesaplama kaynaklı ilave bir değer kalması halinde ise kalan ilave değer son yılda yok edilmeyeceğine dair yasa bir hüküm olmadığı ve amortismanın genel mantığı açısından da son yılda kalan değer indirilmesi gerektiği, davacı kurumun aktifinde bulunan binalar için normal amortisman usulünün uygulanması sebebiyle amortisman süresinin bitiminde kalan bakiye değer son yılda gider olarak yazılmasının kabul görmemesi suretiyle davacı kurum lehine fazladan tahakkuk ettirilen tutarda hukuka uyarlılık bulunmadığı belirtilerek dava kabul edilmiş, davaya konu tutarın yasal faizi ile davacıya iadesine hükmedilmiştir.

Dava ile ilgili değerlendirmemizde öncelikle ele almamız gereken konu amortismandır. Amortisman uygulanacak iktisadi değerlerin her sene ne kadarının gider yazılacağı meselesi amortisman yöntemine göre belirlenir. Her sene ayrılacak amortisman tutarının belirlenmesinde normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemi olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır.

Normal amortisman yöntemini tercih eden mükellefler, amortisman uygulanacak iktisadi değerlerini Hazine ve Maliye Bakanlığının faydalı ömürleri gözetilerek tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden, her sene eşit tutarda amortisman ayrılmak yoluyla itfa ederler. Bu

nedenle, normal şartlarda iktisadi kıymetin değeri, faydalı olacağı tespit edilen süre içinde tamamen yok edilmiş olur (Hatipoğlu, 2012: 198).

Azalan bakiyeler usulünde ise, her sene üzerinden amortisman hesaplanacak değer, önceden ayrılan amortismanlar toplamının, yani birikmiş amortismanların, kayıtlı değerden indirilmesi yoluyla belirlenir. Bu değere de bakiye değer denir. Bu yöntemde tatbik edilecek amortisman oranı '%50' yi geçmeyecek şekilde normal amortisman oranının iki katı olup, amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre belirlenmektedir. Bu durumda amortisman süresi, o iktisadi kıymet için tespit edilmiş normal amortisman oranının 1'e bölünmesi ile bulunur; ancak yine uygulanacak değer bu oranın iki katı veya en fazla %50 olarak uygulanacaktır (Dabbaoğlu, 2016: 170). Bu yöntem için yasada öngörölmüş kritik nokta ise, amortisman oranlarının eşit olarak tatbik edilmemesi ve amortisman süresinin normal amortisman oranına göre tespit edilmesi nedeniyle, sürenin bitiminde itfa edilemeyen bir tutarın kalması ve bu devreden bakiye değerinin o yıl tamamen gider yazılmak suretiyle yok edileceğidir.

Davaya ilişkin yukarıda yaptığımız açıklamalardan da net olarak anlaşılacağı üzere davacı tarafından seçilen normal amortisman yönteminde, amortisman süresinin bitiminde iktisadi kıymetlerin tamamen itfa olması gerekirken son yılda bakiye değer kaldığı, davacı tarafından bu bakiyenin azalan bakiyeler yönteminde olduğu gibi gider yazılmak istendiği anlaşılmaktadır. Davaya konu olayda irdelenmesi gereken en önemli hususlardan biri normal amortisman yöntemi kullanan mükellefin amortisman süresinin sonunda ilgili taşınmazı tamamen itfa etmesi gerekirken nasıl olup da bakiye değer kaldığıdır. Azalan bakiyeler yönteminde son yılda kalan bakiye değerinin gider yazılmasını dikkate alan davacı mükellef, aynı hususun normal amortisman yönteminde olmadığından hareketle iki amortisman yöntemi arasında eşitsizlik olduğunu ileri sürmektedir.

Amortisman süresinin bitiminde itfa edilemeyen devreden bakiyenin, o sene tamamen gider yazılmak suretiyle yok edileceği hükmü azalan bakiyeler usulüne özgü olarak düzenlenmiş olup, bina amortismanları için olumsuz bir durum oluşturan yeniden değerlendirme ve sonrasında getirilen enflasyon düzeltmesi karşısında net değerinin sıfırlanmasını sağlayacağı açıktır. Yasada bu kural sadece azalan bakiyeler yöntemi için öngörölmüş olup, kıyas yolu ile genişletilemez; zira normal amortisman yöntemi açısından yasa koyucu bilerek sükut etmiştir. Amortisman usullerinin isteğe bağlı olduğu ve basiretli bir mükellefin, seçimi ile enflasyona

karşı koruma tedbirlerinin neticelerini öngörmesi gerektiği açık olduğundan; davacı şirket tarafından binalarla ilgili normal amortisman usulünü tercih etmesi sebebiyle amortisman süresinin son yılında itfa edemediği bakiyenin hepsinin gider olarak kaydedilmesi gerektiği iddiasının davalı idarece kabul edilmemesi hukuka uygun bir işlem olmuştur.

Detaylı olarak anlatmış olduğumuz mevzuat hükümleri doğrultusunda davalı idare tarafından tahakkuk ettirilen ve davacı mükellef tarafından idari davaya konu edilen somut olayda, yerel mahkemenin davacı mükellef lehine vermiş olduğu dayanaktan yoksun bu karar, Danıştay 4. Dairesi tarafından bozularak ilgili mahkemeye yeniden görüşülmek üzere geri gönderilmiştir.



SONUÇ

Kamu giderlerinin finansmanı için gerek tüzel gerekse gerçek kişiler ödeme güçleri oranlarında vergi ödemekle mükelleftir. Devlet, mali güçleri oranında kişilerden vergi alınacağını en üst hukuki norm olan anayasada da belirtmiş olmasına rağmen, vergiye esas matrahın belirlenmesi ve iktisadi kıymetleri değerlemenin nasıl yapılacağı konusunu kişilerin inisiyatifine bırakmamıştır.

Vergi matrahına ulaşmada esas olmak üzere işletmede bulunan iktisadi kıymetlerin (mevcutlar, alacaklar ve borçlar) takdir ve tespiti olarak ifade edilen değerlendirme kavramına ilişkin tüm hususlar, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda bulunmakla birlikte farklı vergi kanunlarında da değerlemeye ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Değerlemenin hangi gün yapılacağı ile ilgili bir düzenleme, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda bulunmamakta, ilgili verginin kanununda yer almaktadır. Örneğin; kurumlar vergisi mükellefleri açısından tasfiye giriş sürecinin başlangıcı, tasfiye sürecinin bitişi, birleşme, devir ve bölünme işlemlerinin başladığı günler değerlendirme günü olabilmektedir. Değerleme günü, değerlemenin konusu olan iktisadi kıymetin işletmeye konulduğu, işletmeden çekildiği, edinildiği, elden çıkarıldığı, üretim yada inşasının bittiği gün veya hesap döneminin son günü olabilmektedir. Bundan dolayı vergi matrahının belirlendiği günden farklı bir günde değerlemenin yapılması durumunda, değerlendirme günü yerine, iktisadi kıymete ait vergi kanunlarında belirtilen tarihlerdeki değer dikkate alınır.

Yeniden değerlendirme müessesesinin ilk konuluşundaki amaç, iktisadi kıymetlerin bilançolarda güncel değerler ile gösterilmesini sağlamaktır. 205 sayılı kanunla yürürlüğe giren geçici 11. maddenin ilk halinde mükelleflere, bir yandan yeniden değerlemeye tabi tutulan sabit kıymetlerin yeni değerleri üzerinden amortisman ayırarak, bu iktisadi kıymetlerini yenilemelerine olanak verecek şekilde bir düzenleme yapılmıştır. Diğer yandan değer artışına denk gelen amortisman kısmının gider olarak kazançtan indirilmesini engelleyecek nitelikte

kurallar konularak, yeniden değerlemenin vergi matrahına negatif bir etki yapmaması öngörölmüştür. Ancak, 1982 senesine kadar yeniden değerleme müessesesinin bu hali işlerlik kazanamamıştır. Vergi Usul Kanununun Geçici 11. maddesinde 01 Ocak 1983’ de uygulamaya konulan 2791 sayılı kanunla gelen değişlikle, 31.12.1982 itibariyle (amortisman tabi sabit kıymetlerin bedellerini geçmiş yıllar için belirtilen katsayılarla çarpmak suretiyle) bir defaya mahsus olarak mükelleflere yeniden değerleme yapma olanağı sağlanmıştır. 2791 sayılı kanunun getirdiğı önemli yeniliklerden biri de sabit kıymetlerini yeniden değerleyen kurumlar vergisi mükelleflerinin, yeni bedeller üzerinden amortisman ayırma ve ayrılan bu amortisman tutarının gider olarak yazılabılmesini olanaklı kılarak vergi ile ilgili avantaj sağlamasıdır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 261. maddesinde; “İktisadi kıymetin değerlemesinin hangi ölçüğe göre yapılacağı sıralanmıştır: Bunlar; borsa rayici, vergi değeri, maliyet bedeli, itibari değer, tasarruf değeri, mukayyet değeri, emsal bedeli ve ücreti ile rayiç bedel” olarak sıralanmıştır. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, değerleme ölçülerinin hangileri olduğu belirlenmiştir. Yani, vergi matrahının hesaplanması sırasında kullanılacak değerleme ölçüleri tespit edilmiştir. Ancak, mükelleflerin bu ölçülerden herhangi birini tatbik etmekte serbest oldukları anlaşılmalıdır. Çünkü, Vergi Usul Kanunu’nun değerlemeye ilişkin olan ve bu maddeyi takip eden diğer maddelerinde, bu ölçülerin tarifi yapıldıktan sonra hangi iktisadi kıymetlere, hangi değerleme ölçününün tatbik edileceğı belirtilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı yeniden değerlemede kullanılacak oranı her senenin aralık ayında ilan etmekte ve resmi gazetede yayımlamaktadır. Buna göre, yeniden değerleme yapılırken esas alınacak oran, yeniden değerlemenin yapılacağı yılın ekim ayında, (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumunun Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Fiyat artış oranında kullanılan endeks öteden beri TEFE iken, 01 Ocak 2006’ dan sonra ÜFE olarak belirlenmiştir. 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kurumu Kanununun 58. Maddesi; “Çeşitli mevzuatlarda Üretici Fiyat Endeksine (ÜFE) ve Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) yapılmış olan atıflar, kurum tarafından hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksine (Yİ-ÜFE), tarım sektörü TEFE ve ÜFE’ye yapılan atıflar ise Tarım Ürünleri Üretici Fiyat Endeksine yapılmış kabul edilir” şeklindedir. Buna göre genel olarak Yİ-ÜFE (Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi) kullanılacaktır.

Hangi mükelleflerin yeniden değerleme uygulamasından yararlanacağı hangilerinin ise

yararlanamayacağı hususu Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 31. Madde ile düzenlenmiştir. İlgili madde de; “bireysel işletme sahibi gelir vergisi mükellefleri (Tam mükellefiyete tabi ve bilanço usulüne göre defter tutan kolektif, adi komandit ve adi şirketler de olmak üzere) ile kurumlar vergisi mükellefleri bilançolarında bulunan taşınmazları, yasada belirtilen istisnalar haricinde yeniden değerlendirme imkanına sahip bulunmaktadır.

Bilanço usulüne göre defterini tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine maddi duran varlıkları ile özel maliyet bedellerini yeniden değerlendirerek, yeniden değerlendirilmiş bedellerin üzerinden amortisman ayırmalarına olanak sağlayan 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. Maddesi, 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile değiştirilmiş ve yeniden değerlendirme, LİFO, maliyet artış fonu gibi araçlar yürürlükten kaldırılmıştır.

Yeniden değerlendirme oranı, günlük hayatımızda sıklıkla karşılaştığımız pek çok vergi, harç ve cezanın belirlenmesi ve maktu olarak belirlenmiş had ve tutarların güncellenmesinde çarpan olarak kullanılmaktadır. Gelir vergisi dilimlerinin belirlenmesi, gayrimenkullere ilişkin istisna tutarı, yemek yardımı istisnası, usulsüzlük, fatura kullanım zorunluluğu, özel usulsüzlük cezaları vb. bir takım had ve miktarlar, damga vergisine ilişkin üst sınır ve maktu damga vergileri, bazı harç tutarları bunlara ilişkin önemli örneklerdir. Bununla birlikte enflasyon nedeniyle işletmelerin bilançosunda yer alan sabit kıymetlerin nominal değerlerini piyasadaki gerçek değerlerine ulaştırmayı amaçlayan yeniden değerlemenin, 5024 Sayılı Kanunla tamamen kaldırılması ve yerine getirilen enflasyon düzeltmesinin istenilen faydayı sağlamaması ve anlaşılabilmesi gibi nedenlerden dolayı ihtiyari de olsa yeniden değerlendirme uygulamasının yeniden hayata geçirilmesinin olumlu olacağı düşünülmektedir.

Yeniden değerlendirme müessesesi doğrudan ya da dolaylı olarak pek çok kez yargı organlarının önüne hukuki mesele olarak çıkmış; ilgili yargı mercii tarafından bazen şekil yönünden bazen ise esastan incelenmiştir. Tez çalışmasının son bölümünde Danıştay Başkanlığının bazı konularda ilk derece mahkemesi olarak bazı konularda ise idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri kararlarının temyiz mercii olarak verdiği kararlar eleştirel bir bakış açısıyla incelenmiştir.

Yapılan incelemelerde normlar hiyerarşisi olarak da adlandırılabilen ve hukukun yazılı kuralları arasındaki astlık üstlük ilişkisini ifade eden sistematığe aykırı olduğu açıkça görülen

bazı düzenlemelerin, Danıştay tarafından yüksek mahkeme sıfatıyla incelendiği ve iptal edildiği; bununla birlikte bir üst hukuki norma aykırı olmamakla birlikte kanunda düzenlenmeyen bir konuda genel tebliğ, iç genelge, sirküler veya özgelgeye dayanılarak işlem yapılmasının uygun olmadığı yönünde kararlar verdiği görülmüştür. Ayrıca; bir Sayıştay denetçisinin, vergi dairesinde bulunan tarh dosyasını incelemesi ve cezalı tarhiyat yapması üzerine, ilgili işlemle ilgili doğan ve önüne gelen uyuşmazlıkta Danıştayın, tarafların iddialarını dikkate almaksızın konuyu sadece şekil yönünden incelemesi ve Sayıştay denetçisinin vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerden olmadığından hareketle ilgili tarhiyatı iptal etmesi de dikkat çeken kararlardan biridir.

Yeniden değerlendirme hususunda en çok karşılaşılan yargı kararları ise, yeniden değerlendirme sonucunda vergi daireleri tarafından ikmalen tarhiyatların yapılması ve yapılan bu tarhiyatlar sonucunda cezai yaptırımların uygulanmasıdır. Bu durumda mükellefler ek tarhiyatları ve cezaları yargıya taşımakta ve yargı organları da gerekli yasal düzenlemeleri ayrıntılı olarak inceledikten sonra kararlarını vermektedir. Bu kararlar mükelleflerin lehine olabildiği gibi vergi dairelerinin de lehine sonuçlanabilmektedir. Nitekim, kararların alınmasındaki temel göstergeler yeniden değerlemelerin düzenlenmiş olduğu yasal dayanaklardır. Ayrıca bu dayanakların asli veya tali nitelikli olması da yargı kararlarını etkilemekte ve tali kaynaklara dayalı yapılan itirazların mükelleflerin aleyhine sonuçlanmasına sebep olabilmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (1989). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (2. Baskı) . İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Arslanoğlu, D. E. (2018). *7144 Sayılı Kanun ile Taşınmazların Yeniden Değerlemesi. Vergi Raporu*, 231, 90.
- Ateşagaoglu, E. (2019). *Finans Sektöründe Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi Hakkında Gvk Tasarısı Hükümlerine Yönelik Genel Bir Değerlendirme. International Social Sciences Studies Journal*. 5(39): 3564
- Bayer, E. İ. ve Sazak, S. (2019). *Vergi Hukuku Atlası*. Ankara: Pelikan Yayınevi.
- Bilici, N. (2010). *Vergi Hukuku* (25. Bası). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Bozdoğan, D., Organ, İ. (2017). KDV’ de Yaşanan Mükellefiyet Sorununun Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi: Türkiye-İngiltere Karşılaştırması. Kesit Akademi.
- Coşkun, L. A. (2011). *Vergi Rehberi*. Ankara: Fortune Basın Yayım.
- Çakıcı, Ö. ve Ceylan M. (2014). Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (Teori-Uygulama-Mevzuat). *Türkiye Bankalar Birliği Dergisi*, 301, 191-203.
- Çankaya, İ. (1995). Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi, Amortisman Ayrılması, İştirak ve Gayrimenkul Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çiftçi, T. ve Organ, İ. (2019). *Emlak Vergisi Özelinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Değerlendirilmesi. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27 (1) ,79-105 .

Dabbaoğlu, K. (2016). Amortisman Uygulamasında Azalan Bakiye Yönteminin Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Kullanımı. *Mali Çözüm Dergisi*,137, 167-177.

Doğruyol, C. (2006). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi.

Eker, A. ve Bülbül, D. (2016). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Eroğlu, N. (1995). *Vergi Usul Kanunu*. Ankara: Turhan Yayınevi.

Gündüz, N. (2018). 7144 Sayılı Kanun Kapsamında Taşınmazlarda Yeniden Değerleme Uygulaması. *Vergi Raporu*, 226, 11.

Güngör, M. (2013). Değerleme Kavramı ve Ölçüleri, *Vergi Raporu*, 171, 13-14.

Gürbüz, S. (2015). Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Hatipoğlu, A. (2012). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları le Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 24, 185-216.

İnce, A. (2015). *Türk Vergi Sistemi ve Vizyon*. *Mali çözüm dergisi*. Mayıs – Haziran, 145.

Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku* (2. Bası). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Köktaş, A. M., Buyrukoğlu, S. ve Bozdoğan, D. (2016). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Sonçağ Yayıncılık

Lalik, Ö. (1997). Yeniden Değerleme. *Yaklaşım Dergisi*, 1, 11.

Maç, M. (2019). Yeniden Değerleme Oranından Etkilenen Mali Uygulamalar ve Personel

- Yemek Haddinde Meydana Gelen Derin Aşınma. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. 181, 14-15.
- Oktar, S. A. (2011). *Vergi Hukuku* (6. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku* (19. Bası). Ankara: Turhan Yayınevi.
- Öner, C. (2014). Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63 (2), 365-395.
- Özbalcı, Y. (2005). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık
- Özer, M. S. (1992). Yeniden Değerleme. *Vergi Dünyası*, 126, 32.
- Öztürk, İ. ve Yiğit, U. (2009). Emlak Vergi Değerinin Gerçek Değerine Uygun Olarak Belirlenmesinden Etkilenen Vergi, Harç ve Diğer Kamu Alacakları. *Mali Çözüm Dergisi*, 95, 134-149.
- Pehlivan Karakoç, N. (2011). Değerleme Kavram ve Ölçüleri. *Vergi Raporu Dergisi*, 147, 8.
- Pehlivan, O. (2018). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Celebiler Matbaacılık.
- Saraçoğlu, F. (2006). Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim ve Tasarruflar Üzerindeki Etkileri, *Sayıştay Dergisi*, 62.
- Sarılı, M. A. (2012). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması* (3. Baskı). Ankara: Hermes Yayınevi
- Sezgin, B. (2010). Limited Şirket Hisse Devirlerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 97, 229.
- Şafak, H., Yurtsever H. (2015). Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler. *Ege Academic Review*, 15, 1.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2008). *Türk Vergi Sistemi Dersleri*. Bursa: Ekin Yayınevi

Temiz, D. (2008). *Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006 Dönemi*. 2. Ulusal İktisat Kongresi, İzmir.

Toroslu, M. V. (1995). Yeniden Değerleme. *İSMMMO Yayın Organı*, 33,44.

Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2017). *Türk Vergi Sistemi* (22. Bası). İzmir: Kanyılmaz Matbaası.

Tuncer, F. N. (2018). Yeniden Değerleme Uygulaması. *Vergi Dünyası*, 446, 143.

Uysal, A. ve Eroğlu, N. (2009). *Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu* (4.Bası). Ankara: Sözkese Matbaası.

Yardımcı, A. A. (1997). Yeniden Değerleme ve Muhasebeleştirilmesi. *Vergi Denetmenleri Derneği*, 27, 75.

Yaylalı, İ. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve V.U.K Değerleme Esaslarının İncelenmesi ve Bir Uygulama, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi İstanbul.

Yereli, A.B., Uçar, O. (2014). *Türk Vergi Sisteminde Veraset ve İntikal Vergisi*

Yıldız, F., Tuncer,G. ve Sağdıç, E. N. (2016). Türkiye’de Gayrimenkul Sermaye İradı (GMSİ) Kazançlarında Vergi Tabanındaki Genişleme Üzerine Bir İnceleme (2000-2014). *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12 (2), 32.

Yılmaz, K. (1997). Değerleme, *Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını*, İstanbul. Vergi Siyaseti, 2.

İlgili Kanunlar (Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu,

Emlak Vergisi Kanunu, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Özel İletişim Vergisi Kanunu)

İlgili Genel Tebliğler (151, 155, 214, 245, 270 ve 500 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri, 54 ve 55 Sıra Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğleri, 138 Sıra Nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğleri)

İnternet Siteleri

www.gib.gov.tr

www.alomaliye.com

Mahkeme Kararları

Danıştay Başkanlığı, Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1993/163 E., 1994/223 K., 17.06.1994.

Danıştay Başkanlığı, 3.Daire, 1993/2762 E., 1994/2918 K., 04.10.1994.

Danıştay Başkanlığı, 3.Daire, 1994/4699 E., 1995/4360 K., 21.12.1995.

Danıştay Başkanlığı, 4.Daire, 1997/225 E., 1997/3796 K., 27.10.1997.

Danıştay Başkanlığı, 3.Daire, 1996/5573 E., 1998/1502 K., 30.04.1998.

Danıştay Başkanlığı, 3.Daire, 1997/2939 E., 1998/2348 K., 16.06.1998.

Danıştay Başkanlığı, 4. Daire, 1999/1358 E., 1999/2880 K., 24.06.1999.

Danıştay Başkanlığı, 4.Daire, 2005/2191 E., 2006/2809 T., 19.12.2006.

Danıştay Başkanlığı, 4.Daire, 2009/6691 E., 2011/5215 K., 14.06.2011.

Danıştay Başkanlığı, 4.Daire, 2013/3324 E., 2017/9092 K., 26.12.2017.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Serkan TEKKAHVECİ
Doğum Yeri ve Tarihi : Kayseri, 1982
Medeni Hali : Evli, 1 Çocuk Sahibi
İletişim Bilgileri : setekkahveci@hotmail.com
0532 580 46 05 (GSM)



EĞİTİM

1995-1998 Kayseri – Melikgazi Lisesi
1999-2004 Kocaeli Üni. / İ.İ.B.F / Siyaset Bilimi Ve Kamu Yönetimi

İŞ DENEYİMİ

2005 - 2007 E.Ü.A.Ş Gen. Müd. 18 Mart Çan İşl. Müd.- Pers. Memuru
2007 - 2010 Kayseri Deft. Felahiye Malmüdürlüğü - V.H.K.İ
2010 - 2013 Niğde Defterdarlığı – Defterdarlık Uzmanı
2014 - 2016 Niğde Kamu Hast. Birl. Gen.Sekret. – Saymanlık Müdürü
2016 - Niğde Defterdarlığı – Defterdarlık Uzmanı

YABANCI DİL

İngilizce

YAYINLARI

Uzmanlık Tezi

1. **TEKKAHVECİ, S.** (2011). “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Mahalli İdarelerde, Harcama Yetkililiği ve Üst Yöneticilik Müessesesine Eleştirel Bakış, Maliye Bakanlığı Uzmanlık Tezi.

