

## **VERGİ HUKUKUNDA KAVRAMLARIN ÖNEMİ ÜZERİNE....**

Cemalettin TURAN

Hasan Tahsin BAYRAKER

Hesap Uzmanı

Hesap Uzmanı

### **I— GİRİŞ:**

Verginin en az siyasi ve iktisadi boyutu kadar önemli bir başka boyutunun, hukuki boyutu olduğu bilinmektedir. Bu durum, verginin kimden ve neden alınacağı kadar nasıl alınacağına da önemine işaret eder. Yasalar hiyerarşisinin en üst seviyelerinde daima kendisine yer bulan "verginin kanuniliği" ilkesi, bazı yorumlarda işin daha çok siyasi boyutuna işaret eden bir ilke olarak açıklanıyor ise de, aynı ilkenin aynı zamanda verginin hukuki boyutunun da temelini oluşturduğu rahatlıkla söylenebilir.

Siyasi ve iktisadi tercihler ne olursa olsun, vergilendirmeye dair kararlar hangi şartlar altında alınırsa alınsın, vergi her şeyden önce hukuka dayanmalıdır; vergi hukuki olmak zorundadır.

Hukuka dayanmak, hukuk sisteminin içinde yer almak zorunda olan vergiye ait düzenlemeler uygulama planında "vergi tekniği" adını alır. Vergi tekniğinde kullanılan ve her biri birer hukuki kavram niteliği de taşıyan belli başlı kavramların yerli yerinde kullanılması, hukukun diğer dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da büyük önem arzeder. Vergi tekniğine ait kavramların yanlış kullanılmasının neden olduğu kavram kargaşası, diğer alanlarda olduğu gibi vergi hukukunda da yanlış anlamalara, yanlış yorumlara, yanlış kararlara ve uygulamalara ve hatta haksızlıklara yol açabilir; bütün bunlar olmasa bile gereksiz tartışmalara, emek ve zaman israfına neden olabilir.

### **II— HASILAT VE KAZANÇ KAVRAMLARI:**

Vergi hukukunun işletme iktisadi ve muhasebe ile birlikte kullandığı, artık yerleşmiş sayılması gereken iki kavramı: hasılat ve kazanç kavramlarıdır. Literatürde bu iki kavrama ait pek çok tanım bulmak mümkün olduğu gibi, amaçlanan şeye bağlı olarak derecelendirilip çok farklı adlarla anıldıklarına rastlamak da mümkündür. Fakat bütün bunların dışında çok soyut bir ifade ile hasılatın her hal ve takdirde kazancı içerdiği;

hasılat ve kazançta dair hangi tanım yapılırsa yapılsın, bunlar hangi sıfat eklenerek anılırsa anılsın, aralarındaki değişmeyecek en temel ilişkinin bu olduğu rahatlıkla söylenebilir. Çünkü bilindiği gibi kazanç her zaman bir hasılat varsa var olabilir. Hasılat yoksa bir kazançtan söz edilemez. Kazanç hasılattan yola çıkılarak, hasılatla ilişkin maliyet unsurları düşülerek hesaplanır. Bu temel ilişkiyi gözönünde tutarak konuyu irdeleyelim.

### **III— BİR ÖRNEK OLAY:**

14.2.1994 tarih ve 94/5307 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6/b bendinin sonuna eklenen parantez içi hükmün yol açtığı tartışmalar hatırlanacaktır. Sadece 1994 yılı kazançlarına uygulanmış olması nedeniyle geçici nitelikteki bu hükmün hangi iktisadi ve siyasi şartlar altında uygulamaya konulduğu ve bundan nelerin amaçlandığı bilinmektedir. Bakanlar Kurulu'nun bu hükümde, kanunla kendisine verilen yetkiyi aştığına dair tartışmalar başta olmak üzere, konu değişik yönlerden tartışılmalı gelmiştir. Bu yazıda ise konu farklı bir yönden ele alınarak, vergi hukukunun (ya da tekniğinin) temel kavramlarının yanlış kullanılmasına yol açtığı için, hükmün anlam zaafı içerdiğine ilişkin düşüncelerimiz açıklanmıştır.

Sözkonusu parantez içi hüküm aynen şöyledir:

"Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri, Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin gelirleri, bu menkul kıymetlerin alım-satım kazançları ve bu kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler ile portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının (portföyünde döviz, altın ve diğer kıymetli madenler bulunanlar hariç), risk sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının ve gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının katılma belgeleri ve hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının toplamının, indirim ve istisnalar (iştirak kazançları hariç) düşülmeden önceki kurum kazancı içindeki paylarına göre, bu bendin "b/i" ve "b/ii" alt bentleri uyarınca yapılacak vergi tevkifat oranları 1994 yılı kazançlarına uygulanmak üzere aşağıda gösterilmiştir.

Sözkonusu Gelirlerin Kurum Kazancı İçindeki Payı	Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulanacak Tevkifat Oranı	Diğer Kurumlarda Uygulanacak Tevkifat Oranı
a)% 5'i aşıyorsa	%8,25	%18,25
b) % 10'u aşıyorsa	%6,30	%16.30
c) % 15'i aşıyorsa	%4,12	%14.12
d) % 20'yi aşıyorsa	% 1.67	%11.67
e) % 25'i aşıyorsa	% "0" sıfır	%8.89
f) % 30'u aşıyorsa	% "0" sıfır	%5.71
g) % 35'i aşıyorsa	% "0" sıfır	% 2.05
h) % 37.5'i aşıyorsa	% "0" sıfır	% "0" sıfır.

Hükmün ilk kısmında bazı gelir unsurları sayılarak bunları toplamının bulunacağı belirtilmektedir. Bunlar metinde faiz, gelir, alım-satım kazancı, kar payı gibi adlarla yer almıştır. Hükmün son bölümünde yer alan tablonun ilk sütun başlığında da "Sözkonusu gelirlerin kurum kazancı içindeki payı" ibaresine yer verilmiştir. Bunların gayrisafi tutarlarının mı yoksa giderler düşüldükten sonra kalan net tutarlarının mı esas alınacağı, alım-satım zararlarının alım-satım kazançlarına mahsup edilip edilmeyeceği metinde belirtilmemiştir. Diğer taraftan 47 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, hesaplamalarda sözkonusu gelirlerin "gayrisafi tutarları" toplamının esas alınacağı (47 no.lu K.V.G.T. VI/3-d bölümü 8. paragraf) belirtilmiştir.

Sözkonusu gelirlerin "gayrisafi tutarları" neyi ifade eder?

Gerek işletme iktisadı, gerek muhasebe bilimi ve gerekse vergi hukukunda bu gelirlerin gayrisafi tutarları "hâsılat" kavramı ile karşılanır. Nitekim yukarıda belirtilen 47 no.lu K.V.G.T.'nin anılan bölüm ve paragrafında sözkonusu gelirlerin gayrisafi tutarlarının "hasılat" niteliğinde olduğu "... bu tür hasılatın.... " ve " .... belirtilen hasılatın...." ibareleri ile açıkça ortaya konmuştur. Diğer taraftan Vergi İdaresinin, bu tür gelir unsurlarının gayrisafi tutarlarının hasılat kavramı içinde yer alacağına dair daha açık ve net bir görüşünü, 50 no.lu K.V.G.T.'nde bulabiliyoruz. 94/5307 sayılı BKK'nın uygulaması ile çok yakından ilgili olan 30.12.1993 tarih ve 93/5148 sayılı BKK'nın uygulanmasına ilişkin açıklamanın yapıldığı sözkonusu tebliğin V-A/4-a bölümünde, anılan Kararnamede (93/5148 s .BKK.) yer alan "hasılat" deyiminin kapsamı şöyle belirtilmiştir:

"Sözkonusu Kararnamede (93/5148 s. BKK'ndan söz ediliyor) yer alan gayrisafi hasılat, işletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan veya tahakkuk ettirilen değerler toplamı ile işletmenin esas faaliyeti dışındaki diğer faaliyetlerinden doğan temettü gelirleri, faiz, Devlet tahvili ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin gelirleri, komisyon gelirleri, konusu kalmayan karşılıklar ve diğer gelirler ile hesap döneminden önceki dönemlere ait olağandışı gelirleri kapsamaktadır. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları ve vergi iadeleri ile hasılat olarak dikkate alınabilecek bütün gelir unsurları da bu tutarlara dahil edilecek, satışlar üzerinden hesaplanan katma değer vergisi dahil edilmeyecektir.

Bununla birlikte, gayrisafi hasılatın hesaplanmasında brüt satışlardan, satıştan iadeler, satış iskontoları ve satıcı tarafından alıcı adına yapılan sevk giderleri gibi unsurları indirmek gerekir. Bu işlemlerden sonra bulunan tutar, gayrisafi hasılat olarak dikkate alınacaktır."

Buradan şu sonucu çıkarmak mümkündür: Gerek 94/5307 ve gerekse 93/5148 sayılı Kararnamelerde geçen faiz, gelir, alım-satım kazancı, kar payı (son ikisi sadece 94/5307 s. BKK'nda geçmektedir) gibi gelirlerin gayrisafi tutarları "hasılat kavramı ile karşılanmak durumundadır. Vergi İdaresine göre de, bunların birer "hasılat" kalemi olduklarına dair şüphe yoktur.

Şimdi 94/5307 s. Kararname ile eklenen parantez içi hükmün devamını ele alalım. Hükmün devamında "toplaminin" kelimesinden sonra "... indirim ve istisnalar (iştirak kazançları hariç) düşülmeden önceki kurum kazancı içindeki paylarına göre,...." ibaresi yer almaktadır. Kazancı niteleyen bölümü bir kenara bırakıp bir an için dikkatimizi "kurum kazancı" ifadesinde toplayalım. "Kurum kazancı" da "hasılat" gibi vergi hukukunun en önemli, en temel, en işlevsel kavramlarından biridir ve özü işletmecilik ve muhasebedeki "kazanç" kavramına dayanır. Fakat bilindiği gibi bu iki kavramı; "hasılat" ve "kurum kazancı" (veya "kazanç") kavramları, birbirinden çok farklı anlamları olan, tamamen iki ayrı kategoriye ifade eden kavramlardır. Elbette bu, bu iki kavramın birbiriyle ilişkisi olmadığı anlamına gelmez. Tam aksine yukarıda II. bölümde açıklandığı gibi bu iki kavram arasındaki ilişkinin şekli, bunların tamamen ayrı kategoriler içinde değerlendirilmesini gerekli kılar. Çünkü yine bilindiği gibi, "kurum kazancı" (ya da "kazanç") çok genel anlatımıyla, elde edilen "hasılat"tan hasılatın elde edilmesi için katlanılan maliyet unsurlarının indirilmesi suretiyle hesaplanır. Tanım gereği "kazanç" (ya da "kar"), "hasılat" ve "maliyet" unsurlarıyla (ya da "giderlerle") yapılan bir takım hesaplamalardan sonra ulaşılan bir sonuçtur; dolayısıyla "kazanç" (ya da "kar") "hasılat" ve "maliyetlere" ait her unsuru belli oranda ama mutlaka içerir. Bu nedenle, bir hasılat unsurunu "kurum kazancı içindeki PAYI"ndan anlamlı bir büyüklük olarak söz edilebilir fakat, bir hasılat unsurunun doğrudan doğruya "kurum kazancına ORANI"nın ne kadar anlamlı bir büyüklük olduğu tartışılabilir. Bizce bu, elmaların armutlara oranlanması demek olur ki, bunların birbiri ile toplanması ne kadar anlamlı bir sonuç verirse, oranlanması da o kadar anlamlı bir sonuç verir. Bu nedenle, "hasılatın doğrudan kazanca oranı" gibi bir orandan söz etmenin, ciddi bir anlam zaafı içereceğini düşünüyorumuz.

Şimdi tekrar parantez içi hükme dönersek; yine "kurum kazancı" niteleyen ".... indirim ve istisnalar (iştirak kazançları hariç) düşülmeden önceki..." şeklindeki ibarenin bir an için dikkate alınmadığı bir durumda, yukarıda anlam zaafı içerdiği belirtilen yoruma da gidilmeden, şu yorumun kolayca yapılabileceği kanısındaız: "Hüküm metninde bir takım gelir unsurlarının (gayrisafi tutarları) toplamının "kurum kazancı İÇİNDEKİ PAYI"na göre bir hesaplama yapılacağından söz edilmektedir. Metnin devamında yer alan tablonun ilk sütununun başlığı da "Söz konusu Gelirlerin Kurum Kazancı İÇİNDEKİ PAYI" ibaresini taşımaktadır. Demek ki hüküm metninde sayılan gelir unsurlarının toplamının kurum kazancına ORANI değil, bunların kurum kazancı İÇİNDEKİ PAYI hesaplanacaktır. Bu iki işlemin aynı şey demek olmadığı çok açıktır. İkisi birbirinden farklı sonuçlar verir. Gelir unsurlarının gayrisafi tutarları toplamının (hasılatın) kurum kazancına ORANI şeklindeki bir işlemin nasıl yapılacağı açıklamaya gerek göstermeyecek kadar nettir. Fakat söz konusu gelir unsurlarının gayrisafi tutarları toplamının kurum kazancı İÇİNDEKİ PAYI elbette bu şekilde hesaplanamaz. Bu pay, pek tabii ki bu gelir unsurlarının gayrisafi tutarları toplamı bir "hasılat" kalemi olduğu ve kurum kazancı da sadece bu gelir unsurlarına ait hasılatı değil kurumun diğer hasılatlarını ve bütün maliyet unsurlarını da İÇERDİĞİ için en uygun bir yöntem olarak düşünebileceğimiz, hasılat unsurlarının birbirine oranlanması suretiyle bulunacak orana göre tespit edilmelidir. Kaldı ki hüküm metninde her iki ibarede de (gerek ilk bölümde cümle içinde ve gerekse tablo kısmında ilk sütun başlığında) gelirler toplamının kurum kazancı İÇİNDEKİ PAYI, açıkça belirtildiği halde, gelirler toplamının kurum kazancına ORANI'ndan hiçbir yerde bahsedilmemiştir. Diğer taraftan G.V.K.'nın 94/6-b bendinin uygulamasına ilişkin 93/5148 sayılı BKK. ile eklenen bir başka hüküm, benzer gelir unsurlarının toplam kurum hasılatı içindeki payını esas almış bulunmaktadır."

Tekrar belirtmek gerekir ki, bu yorum, hüküm metnin de "... indirim ve istisnalar (iştirak kazançları hariç) düşülmeden önceki..." şeklindeki niteleme ibaresinin olmadığı varsayımı altında mümkün olabilecek hiç kuşkusuz vergi hukukunun temel kavramları da yerli yerinde kullanılmış

olacaktı. Fakat bu varsayım geçerli değildir. Çünkü hüküm metninde sözkonusu niteleme ibaresi aynen yer almaktadır. Hüküm metninde yer alan "... indirim ve istisnalar (iştirak kazançları hariç) düşülmeden önceki..." şeklindeki niteleme ibaresinin mutlaka bir anlamı olması gerektiğine göre, yoruma dahil edilmesi kaçınılmazdır. Bu durumda ise, yukarıdaki, vergi hukukunun temel kavramlarını yerli yerine oturtan bir yorumu yapmak imkansız hale gelmektedir. Şöyle ki: Yukarıda yapılan yorum karşısında böyle bir niteleme ibaresinin metinde varlığı tamamen anlamsız hale gelmektedir. Kolayca anlaşılacağı üzere, yukarıda yapılan kavramlaştırma ve buna dayalı yorum şekline göre, herhangi bir hasılat unsurunun kurum kazancı İÇİNDEKİ PAYI (miktarı değil), kurum kazancının indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarı içinde de, düşüldükten sonraki tutarı içinde de aynıdır. Aynı mantık gereği iştirak kazançlarını (ya da herhangi bir diğer indirim veya istisna unsurunu) buna dahil etmek veya etmemek de durumu değiştirmeyecektir. <sup>(1)</sup> Öyleyse bu niteleme ibaresinin burada neden yer almış olduğunu açıklamak son derece güç görünmektedir.

Bir tarafta vergi hukukuna ait temel kavramlar diğer tarafta mutlaka yoruma dahil edilmesi gereken fakat yoruma dahil edildiğinde kavramları altüst etmesi muhtemel bir niteleme ibaresi.... Sözkonusu niteleme ibaresinin varlığına başka bir anlam yüklemeye imkan olmadığı için olsa gerek, Vergi İdaresinin yaptığı yorum ve açıklama, sözkonusu gelirlerin gayrisafi tutarları toplamının kurum kazancına ORANLANACAĞI şeklinde olmuştur. Çünkü 47 no.lu K.V.G.T.'nin VI/3-d bölümünün 8. paragrafında şu yorum aynen yer almaktadır: "Sözü edilen karar (94/5307 s. Kararname) gereğince gelir vergisi tevkifat oranı, kurumun yukarıda belirtilen gelirlerinin gayrisafi tutarları toplamının, safi kazanç içindeki PAYI esas alınarak belirlenecektir. Başka bir ifade ile bu tür hasılatın kurum hasılatı içindeki oranı değil, belirtilen hasılatın kurum kazancına ORANI esas alınacaktır...."

Bizce bu yorum, 94/5307 sayılı BKK'nda yer alan "... indirim ve istisnalar (iştirak kazançları hariç) düşülmeden önceki..." şeklindeki gereksiz bir niteleme ibaresine anlam kazandırma çabasından başka bir şey değildir. Fakat bu, ne yazık ki; vergi hukukunun iki temel kavramı yanlış kullanılarak yapılabilmektedir.

#### IV— SONUÇ:

Vergi elbette sadece bir vergi tekniği meselesi değildir. Hatta denebilir ki verginin kimden ve neden alınacağı soruları çoğu zaman nasıl alınacağı sorusundan önce gelir ve dolayısıyla da vergi esasen siyasi ve iktisadi bir olaydır; vergi hukuku ya da tekniği sadece siyaseten ve iktisaden zorunluluk arzeden bir olaya ilişkin çerçeveyi çizer. Bu değerlendirme karşısında bile vergilendirmeye ilişkin kararlarda vergi hukukunun çizdiği çerçevenin dışına çıkılmaması, vergi hukukunun temel kavramlarının yanlış yorumlara yol açacak tarzda kullanılmaması gerektiğini düşünürüz.

(1) Bunu basit bir örnek yardımıyla açıklayalım:

Bir kuruma ait veriler aşağıdaki gibidir:

- Esas faaliyetten satış hasılatı	160 milyar
- Devlet tahvil faizi	10 milyar
- Yatırım fonu katılma belgesi kar payı	5 milyar
- İştirak kazancı (temettü geliri)	5 milyar
- Her türlü maliyet unsurları	155 milyar

Bu verilere göre:

- Toplam hasılat	180 milyar
------------------	------------

(160+10+5+5)

- Kurum kazancı (ticari bilanço karı) 25 milyar olur

(180-155)

Vergiye tabi matrah ise:

- İştirak kazançları istisnası(-) 5 milyar

- Yatırım fonu katılma belgesi kar payı(-) 5 milyar

- Safi kurum kazancı (matrah) 15milyar olarak hesaplanır.

(25-(5+5))

Vergi İdaresinin yorumuna göre "Söz konusu gelirlerin kurum kazancı içindeki payı", (Devlet tahvili faizi+Yat.fonu kar payı)/ (Kurum kazancı-iştirak kazancı) yani  $15/20 = \% 75$ 'tir. Bu yorum, bize göre yanlış düzenlenmiş parantez içi hüküm metni karşısında "zorunlu" bir yorumdur. Olması gereken ve açıklamaya çalıştığımız durumda ise, herhangi bir hasılat unsurunun kurum kazancı içindeki payının farklı kurum kazancı tutarlarında neden değişmediği aşağıda gösterilmiştir:

- Devlet tahvili faizi ve yatırım fonu kar paylarının kurum kazancı içindeki payı=(Devlet tahvili faizi+Yatırım fonu kar payı) / Toplam hasılat=15 mil./180 mil.=0,0833'tür. Buna göre bu tür gelir unsurlarının gerek indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı (ticari bilanço karı) içindeki payı, gerek bundan iştirak kazancı düşüldükten sonra ulaşılan kazanç içindeki payı ve gerekse bütün indirim ve istisnalar düşüldükten sonra ulaşılan safi kurum kazancı (matrah) içindeki payı değişmez, aynıdır: 0,0833. Fakat, her aşamadaki kazanç içindeki miktar doğal olarak değişecektir.

- Kurum kazancı (ticari bilanço karı) içinde : 25 milx0,0833= 2,083 milyar

- iştirak kazancı düşüldükten sonraki kazançta : 20 milx0.0833=1,667 milyar

- Safi kurum kazancı (matrah) içinde : 15 milx0.0833=1,250 milyar