

TÜRK GELİR VERGİSİNE GÖRE TİCARİ KAZANÇ KAVRAMI

GIYAS AKDENİZ

Türk gelir vergisinde ticarî kazanç vergiye tâbi gelirin en mühim unsurudur. Gerçekten, İstatistik Umum Müdürlüğü tarafından yapılan ve neticeleri neşredilen 1952 - 1955 devresine ait gelir vergisi istatistiklerine [1] nazaran, ticarî kazanç gallobal gelirin takriben % 65 ini teşkil etmektedir. Bu duruma göre denilebilir ki, ticarî kazanç gelir vergisi sisteminin bel kemiğidir. Bu bakımdan gelir vergisine göre ticarî kazanç kavramı büyük bir ehemmiyet arzeder.

Gelir Vergisi Kanunu ticarî kazancı «ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar» diye tarif etmiştir (Madde 38). Bu tarife göre, evvelâ ticarî ve sınaî faaliyetler, saniyen «doğan» ve nihayet «kazanç» mefhumu sarîh olarak kavranmak icap eder.

Evvelâ, ticarî ve sınaî faaliyetler nelerdir? Kanunda bu hususta bir tarif veya izah yoktur.

Gelir vergisi izahnamesi ise, bu hususda şöyle diyor : «bilindiği gibi, ticarî ve sınaî faaliyetler, bu faaliyetlerin mevzuu olan muamelelere istinat eder. Bu itibarla tatbikatta ticarî kazancın kavranması, her şeyden evvel, ticarî ve sınaî muamelelerin ve bu muamelelerle devamlı bir şekilde iştigal eden şahısların vuzuhla kavranmasına bağlıdır. Ticarî muameleler ise Ticaret Kanunumuzun 15 inci maddesinde tarif olunmuştur» [2].

İzahname, bundan sonra mülga Ticaret Kanununun saydığı ticarî muameleleri izah etmektedir.

Biz, ticarî ve sınaî faaliyetlerin bu şekilde kavranmasını muhtelif bakımlardan yerinde görmüyoruz.

a) Hukukî bakımdan :

Hukukun muhtelif kolları arasındaki münasebet ve irtibat ne kadar sıkı olursa olsun, eğer bu kollar müstakil birer hüviyet ka-

[1] İstatistik Bülten, sayı 29, s. 124-125.

[2] Gelir Vergisi İzahnamesi, s. 191.

zanmışlarsa, bunlara taallûk eden hükümler diğer hukuk kolları hükümlerinden ayrı ve müstakil bir mahiyet alır. Bu takdirde müstakil bir hukuk rejiminin boşluklarını diğer hukuk rejimlerinin kanunî hükümlerile doldurmak mümkün değildir. Böyle bir prosedür, ancak, sarîh kanunî atıflarla mümkün olabilir. Kanunda sarîh atıflar mevcut olmadığı takdirde, boşluklar, nihai kaza mercii içtihatlarıyla doldurulur.

Burada bir sual varıdihatır olur : Nihai kaza organları kararlarında hangi prensiplerden müphem olacaklardır?

Vergi içtihatlarında hususî hukuk hükümlerinin aynen tatbiki mevzuubahis olmasa bile, bu rejimlerin prensipleri kararlarında rehber olamaz mı?

Hiç şüphesiz, bir memlekette hususî bir hukuk rejimile kavranmış olan ticarî faaliyet, vergilendirmede, hususî hukuk rejiminden tamamen farklı ve ona aykırı prensiplere istinat ettirilemez. Vergi kanunları, nihayet, mevcut bir hukukî rejimle inzibat altına alınmış bir faaliyeti vergilendirmeyi istihdaf ederler. Hal böyle olunca, bu hukukî rejime bigâne kalmaları veya ona aykırı bir rejim tesis etmeleri mevzuubahis olamaz. Burada mevzuubahis olan mesele hususî hukuk hükümlerine ve bunların tatbikatına istikamet veren temyiz mahkemesi kararlarına mutlak olarak bağlı kalıp kalmamak meselesidir. Vergi hukuku, hususî hukuk prensiplerinden istifade etmekle beraber Hususî Hukuk Kanunlarının maddelerine ve bunlara müteallik içtihat kararlarına mutlak olarak bağlı kalmaz. Çünkü, bir âmme müessesesi olan verginin, kendine has icapları ve zaruretleri vardır. Bu icaplar ve zaruretler, onu, hususî hukuk kaidelerinden ayrılmaya, kendi zaviyesine, kendi ihtiyaçlarına göre bir hukuk rejimi tesisine mecbur edebilir. Binaenaleyh, vergi kaza mercileri icabında hususî hukuk prensiplerinden müphem olmakla beraber, kararlarında, vergi hukukunun icaplarına ve zaruretlerine uymak mecburiyetindedirler. Meseleye bu zaviyeden bakılınca vergi hukukunun hususî hukuk ile tedahül ettiği noktalarda hususî hukuk prensiplerinden ancak vergi rejiminin müsaadesi ve zaruretleri çerçevesinde istifade edilebilir. Böylece, vergiyeye müteallik yeni bir hukuk nehci ortaya çıkar. Esasen vergi mekanizmasının bugünkü mudil durumu karşısında başkaca bir yol takibi de mümkün değildir.

Memleketimize gelince, bizde vergi hukuku tam manasile müstakil addedilemez. Vergi hukukunun müstakil olabilmesi için kazai istiklâl şarttır. Halbuki, Türkiye'de malî hukuk ihtilâfları nihai de-

recede bir idarî kaza organı olan Şûrayı Devlet tarafından hallolunmaktadır. Bu bakımdan, malî hukuk ve bu meyanda vergi hukuku ancak idarî hukuk rejiminin bir kolu durumundadır. İdarî hukukumuz ise, hususî hukuk rejimimizden tamamen ayrı ve müstakildir. Hukukî durum bu olunca, Vergi Kanunlarındaki boşlukların, bağlı oldukları hukukî nehcin nihâî kaza organlarının içtihatlarıyla doldurulması lâzımdır. Binaenaleyh, ticarî kazanç kavramında mevzuubahs olan «Ticarî ve sınaî faaliyetleri» hukukî bakımdan, izahnamenin ileri sürdüğü gibi Ticaret Kanunu hükümlerine göre değil, vergi hukukunda nihâî kaza mercii olan Şûrayı Devlet içtihatları ile kavramak lâzımgelir.

b) Kanunî bakımdan :

Gelir Vergisi Kanunu, ticarî kazancı «ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar» şeklinde tarif etmiştir. Bu tarif ve kanunun bazı yerlerinde hususî hukuk hükümlerine sarahaten yapılan atıflar ticarî ve sınaî faaliyetin Ticaret Kanunu hükümlerine göre kavranmasına imkân vermez.

Gerçekten, Gelir Vergisi Kanunundaki tarifde, evvelâ, «faaliyet» tâbiri kullanılmıştır ki, bu mefhum gelir vergisinin tedvini sırasında mer'iyette olan 865 sayılı mülga Ticaret Kanunu ile kavranmış olan «ticarî muamele» mefhumundan farklıdır. Bu da tabiidir. Zira, hukukî bakımdan ehemmiyet arzeden hadise hukukî netice doğuran akit, yani «hukukî muamele» dir. Halbuki, vergi bakımından ehemmiyetli olan hâdisе kazancı doğuran «faaliyet» dir.

Saniyen, mülga Ticaret Kanunu ticarî muameleleri sayarken «sınaî faaliyet» diye bir mefhumdan bahsetmemiştir. Ticarî muameleler meyanında fabrikacılıktan bahseylemiştir. Halbuki, Gelir Vergisi Kanunu ortaya «sınaî faaliyet» diye bir mefhum koymuştur. Ticaret Kanununda, vevleki muamele namı altında böyle bir mefhumu mevcut olmadığına göre, acaba vazı kanun, Gelir Vergisi Kanununda neden dolayı böyle bir mefhum kabulüne lüzum görmüştür? Bunun sebebi, ticarî faaliyetin Ticaret Kanunu hükümlerine göre değil, ondan müstakil olarak ve gelir vergisi zaviyesinden kavranmak istenmesidir.

6762 sayılı yeni Ticaret Kanunumuzun ticarî muamele kavramına gelince, yeni kanun, bu hususda büsbütün başka mebdeden «işletme» esasından hareket etmiştir. Bu suretle Gelir Vergisi Kanunile Ticaret Kanununun ticarî faaliyet kavramı yekdiğerinden daha ziyade ayrılmış bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununda, vazı kanunca hususî hukuk hükümlerine uyulması derpiş edilen hallerde bu hükümlere sarîh atıflar yapılmıştır. Meselâ, ikametgâh mefhumunun tayininde vaziyet böyledir. Kanunun dördüncü maddesinde Türkiyede yerleşmiş olan şahıslar sayılırken maddenin birinci bendinde «ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar» zikredilmiş ve parantez içinde «ikametgâh, Kanunu Medeninin 19 uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir» denilmiştir. Görülüyor ki, vazı kanun, hususî hukuk hükümlerinin tatbiki gereken yerlerde, bu kanunlara sarîh atıflar yapmıştır. Ticarî kazancın tarifinde böyle bir atıf olmadığına göre, ticarî faaliyeti, Ticaret Kanunu hükümlerinin mutlak kavramına göre mütalâa etmek mümkün değildir. Esasen, vazı kanun böyle bir şey derpiş etseydi, ikametgâh tarifinde olduğu gibi, Ticaret Kanunu hükümlerine ve maddelerine sarîh bir atıf yapardı. Bunu yapmadığına göre, ticarî faaliyeti, Gelir Vergisi Kanunu çerçevesi içinde ve vergi prensiplerine uygun bir şekilde kavramak istediği aşikârdır. Bu izahatımızla gelir vergisinin ticarî faaliyet kavramında, kanunî bakımdan da Ticaret Kanununun mutlak hükümlerine göre hareket etmenin yerinde olmayacağını belirtmiş oluyoruz. Böylece meselenin en mühim merhalesine gelmiş oluyoruz. Mademki ticarî ve sınaî faaliyetleri vergi bakımından gelir vergisi prensiplerine göre kavramak icap ediyor, o halde bu husustaki ölçülerimiz ne olacaktır? Bunları sırasıyle tetkik edelim :

1 — Ticarî ve sınaî faaliyette devamlılık (mutat meslek) :

Gelir vergisi bakımından ticarî ve sınaî faaliyet kavramının birinci ölçüsü bu faaliyetlerin devamlı ve mutat meslek halinde yapılması olmak icap eder. Maalesef, Gelir Vergisi Kanununda bu hususta sarahat yoktur. Kanun, sadece : «ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar» demekle iktifa etmiştir. Vakıa faaliyet tâbirinin cemi olarak kullanılması müteaddit defalar faaliyette bulunulması mânasını işrap etmektedir. Fakat, devamlılık, mutad meslek veya mutaden icra şartı bu şekilde kavranamaz ve tam bir mâna alamaz. Biz, bu hususun kanunda sarahaten zikredilmiş olmasını tercih ederdik.

İzahname, ticarî ve sınaî faaliyeti Ticaret Kanunu hükümlerine göre kavramak cihetini istilzam eylediği ve mülga Ticaret Kanunu da tüccarı «ticarî muamelelerden birile iştigali san'atı mutade ittihaz eden kimse» (madde 9) şeklinde tarif ettiği için faaliyetin

mutad san'at halinde ifasını zarurî bir şart olarak almaktadır. Fakat, evvelâ, gelir vergisinin ticarî kazanç tarifinde tüccardan değil, «ticarî ve sınaî faaliyetler» den bahsedilmiş olması, sâniyen, gelir vergisine göre, ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazancı elde eden şahsın, yani mükellefin, Ticaret Kanununda tarif edilen tüccar ile aynı mânâyı taşımaması, izahnamenin kabul ettiği prosedürün zarurî bir icabı olan bu neticeyi zayıflatmaktadır.

Gerçekten, Gelir Vergisi Kanunu hiç bir vakit tüccardan bahsetmemiştir. Binaenaleyh, izahnamenin kabul ettiği gibi, ticarî muamelelerden tüccara intikal ederek ve tüccarın da mevzuubahs muameleleri sanâtı mutade ittihaz eden kimse olması dolayısıyla ticarî faaliyetlerde itiyat ve devamlılık şartı aramak mümkün değildir. Kaldı ki, Gelir Vergisi Kanununa göre, ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazancı elde eden şahıs, yani vergi mükellefi, mülga Ticaret Kanununda tarif edilen «Tüccar» dan farklıdır. Zira, mülga Ticaret Kanununa göre bir kimsenin tüccar olabilmesi için evvelâ ehliyeti ticariyeyi, yani medenî hakları kullanma ehliyetini haiz olması lâzımdır (Madde 4) Halbuki, vergi sistemimizde mükellefiyet için medenî hakları kullanma ehliyeti (kanunî ehliyet) aranmamıştır (Vergi Usul Kanunu, Madde 9). Binaenaleyh, ticarî ve sınaî faaliyetleri ifa ederek, bundan bir kazanç elde eden şahıs, medenî hakları kullanma ehliyetini haiz olmasa dahi, gelir vergisi mükellefi olur, fakat mülga Ticaret Kanununa göre tüccar olamaz.

Binaenaleyh, bir şahsın gelir vergisi mükellefi olabilmesi için, muhakkak surette Ticaret Kanunu kavramına göre, tüccar olması şart değildir. Böyle olunca da daimilik vasfını bu yoldan kavramağa imkân yoktur. O halde ticarî kazanç kavramında ticarî faaliyetlerin daimilik vasfını hangi hükümlerden çıkaracağız? Yoksa bunun için de kazaî içtihatları mı beklemek icap edecektir?

Biz, ticarî ve sınaî faaliyetde devamlılığın lüzumunu gelir vergisindeki arızî kazançlar tarifinin mefhumu muhalifinden çıkarıyoruz. Gerçekten, Gelir Vergisi Kanununun 67 nci maddesinin 1 inci bendine göre, «arızî olarak ticarî muamelelerin icrasından veya ticarî muamelelere tavassuttan elde edilen ve her muamelede 500 lira-yı aşan kazançlar» arızî kazanç addedilmiştir. O halde bu muamelelerin daimî olarak icrasından elde olunan kazançların da ticarî kazanç mevzuu olması lâzımgelir.

Ancak, burada bir noktaya işaret etmek isteriz. Arızî olarak elde edilen kazançlar tarif olunurken «muameleler» tâbiri kullanılmıştır. Yani burada, Gelir Vergisi Kanunu, belki de tesadüfen, mül-

ga Ticaret Kanununda kullanılan «muamele» tâbirine dönmüş oluyor. Acaba neden? «Muamele» mefhumunda arızîlik «faaliyet» mefhumunda devamlılık mânasını mı mündemiçtir? Zannetmiyoruz. Bu fark, kanaatımızca bir tekniğin zâfından doğmuştur. Bazı dinleyicilerimiz, belki, her kelime üzerinde böyle ayrı ayrı ve uzun müddet durmamızı metinciliğimize atfederler. Halbuki, şahsen, metincilikten en çok şikâyet edenlerdenim. Ancak, kanun metinlerinin ruhu kanuna uygun bir anlama sarahaten aykırı olmaması da şarttır. Stopaj mevzuunda kanunun mutlak ifadesinin bizi gelir vergisi sistemile nasıl taban tabana zıt tatbikata ve içtihatlarla götürdüğü malûmdur. Kanun ibare ve istilahlarının ehemmiyeti ve tatbikattaki rolleri çok büyüktür. Kanun metnindeki en ufak bir lâûbalilik ve hafiflik büyük adaletsizlikler doğurabilir. Bu bakımdan sayın dinleyicilerimin beni mazur görmelerini rica ederim.

Böylece, ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançların, yâni ticarî kazancın kavranmasında birinci vasfın «devamlılık» olduğu muhakkaktır, diyebiliriz. Şimdi bu mevzuda mühim bir noktaya geliyoruz : Devamlılığın kıstası nedir?

Kanaatımızca, devamlılığı, sübjektif birer hadise olan «niyet» ve «karar» a istinat ettirmek lâzımdır. Zira, bu faaliyeti devamlı olarak ifa hadisesi bu faaliyeti yapacak olan şahsın «niyet» ve «karar» ına bağlıdır. Niyet ve karar ise sübjektif ve ölçülmesi güç birer olaydırlar. Binaenaleyh, bu sübjektif hâdiseleri objektif bazı karinelere istinat ettirmek zaruridir. Bunlardan bazıları Usul Kanunumuzda da mezkûrdur. Meselâ, Vergi Usul Kanunu «bir işyeri açmak, sicilli ticarete veya meslekî bir teşekküle kayıt olunmak» ı işe başlamaya bir karine addetmiştir (Madde 144). Aynı olaylar ticarî ve sınaî faaliyeti devamlı olarak yapma niyet ve kararına da birer karinedir. Bunlardan başka, sirküler neşretmek, ilân vermek, reklâm yapmak, sipariş almak, taahhüde girişmek, bankalardan ticarî kredi temin etmek, devamlı mübayaa ve satışlarda bulunmak, ilâh.. gibi olaylar da devamlı faaliyet niyet ve kararına karinedirler.

2 — Ticarî ve sınaî faaliyet neveleri :

Gelir vergisi ticarî kazanç mevzuunda ticarî ve sınaî faaliyetleri ayrı ayrı zikrettiğine göre, bunları ayrı katagoriler halinde kavramak faydalı olur. Bu hususta şahsen bir deneme de yapmış ve Odalar Birliğinin İktisat Mecmuasında neşretmiş bulunuyorum. Burada kısaca işaret etmek isterim ki, ticarî faaliyette mübadeleye

tavassut ve sınaî faaliyette imal karakteri galiptir. Fakat bir de bunların haricinde hizmet istihsalî mahiyetinde olanlar vardır ki, kanaatimca bu faaliyetleri sınaî faaliyet kategorisine sokmak lâzımdır. Meselâ, otelcilik, turistik tesisler işletmek, nakliyecilik bu kabildendir. Şimdi bu faaliyetleri tarif ve bu tariflerin unsurlarıyla kavramak mevzuunu bir tarafa bırakarak bunları tadadî şekilde sayalım :

1. Menkul malların satılmak veya kiraya verilmek üzere satın alınması veya kiralanması,
2. Gayrimenkullerin satmak üzere satın alınması ve satılması,
3. Kıymetli evrak alım satımı,
4. Borsa ve Kambiyo işleri,
5. Bankacılık,
6. Tavassut işleri,
7. Her nevi imal ve inşa,
8. Maden istihracı,
9. Matbaacılık, fotoğrafçılık,
10. Yayın işleri,
11. Nakliyecilik,
12. Sigortacılık,
13. Umumî mağaza, depo, anbar işletmek,
14. Su, elektrik, havagazı, enerji tevzii,
15. Telefon, Radyo, Televizyon işletmek,
16. Tamirhane işletmek,
17. Tiyatro, sinemacılık,
18. Eğlence yerleri işletmek,
19. Otel, lokanta, gazino ve benzeri yerleri işletmek,
20. Turistik tesisler, plâj, ılıca, kaplıca ve benzeri yerler işletmek,
21. Esnaf muafılığı haddini aşan küçük san'at ve ticaret işleri.

3 — Ticarî ve sınaî faaliyetin hudutları :

Ticarî ve sınaî faaliyetlerin diğer faaliyetlerle tedahül edebilecek uç noktaları, hiç şüphesiz, mevcuttur. Ancak, bunların burada incelenmesi mevzuu biraz genişletmek olacaktır. Zira, bu noktaları tetkik edebilmek için, gelir vergisi mevzuuna giren diğer faaliyetlerin tarifini yapmak, hudutlarını çizmek ve tedahül noktalarını birer birer gözden geçirmek lâzımdır. Buna konferansımızın

hacmi ve zamanı müsait değildir. Bu mevzuun daha mufassal bir tetkikini sayın dinleyicilerim yine İktisat Gazetesi sütunlarında bulacaklardır.

Ancak burada, sayın dinleyicilerime bu hususta bir kaç tipik misal arzedeceğim.

Meselâ, ticarî faaliyetin serbest meslek faaliyetile tedahülünü tebarüz ettirecek bir misal alalım :

Bir avukat Bürosu tasavvur ediniz ki, 10 u müteceviz Avukat ve 50 yi müteceviz müstahdem çalıştırsın; bir Doktor muayenehanesi tasavvur ediniz ki, 10 u müteceviz doktor çalıştırsın, bir tahlil lâboratuvarı bulunsun, fizyoterapi ve röntgen cihazları mevcut olsun ve ehemmiyetli miktarda müstahdem çalıştırsın. Şimdi bu müesseseler ticarî faaliyet mi yapmaktadırlar, serbest meslek faaliyeti mi?

Bu hususta İktisat Gazetesinde neşrettiğim bir denemede serbest meslek faaliyeti için «fikrî mesai» ölçüsünü esas olarak almıştım. Bu ölçüye göre, zikredilen müesseseler serbest meslek faaliyetinde bulunmaktadırlar. Fakat mevzu münakaşaya mütehammidir.

Keza, küçük san'at muaflığı hudutlarını aşanlarda serbest meslek faaliyetile hem hudut noktalar vardır. Meselâ, bir nevi makine dimağ demek olan elektronik riyaziye ve istatistik makinelerini tamir eden bir mütehassısın faaliyeti serbest meslek faaliyeti midir, yoksa ticarî faaliyet midir? Yine aynı şekilde, san'at eseri ile ticarî meta arasındaki hudut nasıl çizilecektir? Meselâ, bir fotoğraf san'atkârı ile fotoğrafçı arasındaki hudut hangi kıstaslara göre tâyin edilecektir?

Ziraî kazançlarda çiftçinin iptidâî usullerle yağ, peynir, yoğurt yapması, imalâthane sınaî işletme vüs'at ve ehemmiyetinde olmak şartıyla, ziraî faaliyet addedilmiştir. Fakat iptidâî usul ne demektir? Makine ölçüsü bu meseleyi halleder mi? Etmediği takdirde ölçü ne olacaktır? Mülga Muamele Vergisi Kanunundaki müteharrik kuvvet ve işçi adedi ölçüsünün tatbikattaki güçlükleri hatırlanırsa, burada buna benzer bir meselenin tekrar karşımıza çıkması mukadderdir.

Sonra, yine ziraî faaliyetlerde istihsale müteferri muameleleri nasıl hudutluacağız? Gelir Vergisi İzahnamesi, süttten yoğurt ve peynir yapılmasını «ziraate müteferri» addetmiştir. Böyle olunca, buğdaydan un, zeytinden zeytin yağı elde edilmesi de ziraate müteferri midir?

Bütün bunlar ticarî kazanç hudutlarının çizilmesi bakımından üzerinde ehemmiyetle durulması icap eden noktalardır. Ve ayrı ayrı araştırma mevzuu olacak kadar vüs'at gösterirler.

4 — Kazanç mefhumu :

Ticarî kazancın kavranması bakımından kazanç mefhumu üzerinde de biraz durmak icap eder.

Bilindiği gibi, istihsalin kaynakları iki esaslı unsura irca olunabilir : Emek ve kapital. İşte, istihsale tahsis edilen bu kaynakların işletilmesinden elde edilen hasıllata, emek, emekle memzuç kapital veya sadece kapitalden husule gelmelerine göre, kazanç veya irat diyoruz. Hasılât kapitalden doğmuş ise «irad», kapitalle memzuç emekden doğmuş ise «kazanç» oluyor. Yalnız emekden müte-hassıl hasılât ise iki veçhe arz ediyor. Bunlardan bir iş verene bağlı ve onun emrinde bulunan emekten hasıl olanına «ücret» diyoruz; emek müstakil olduğu takdirde bundan elde olunan hasılâta ise serbest meslek veya küçük san'at kazancı diyoruz.

Bu ayırmalar Türk Vergi Hukukuna göre yapılan ayırmalardır. Ayırmayı iktisadî görüşe göre yapacak olursak ölçülerimiz değişebilir. Fakat biz ticarî kazancı, gelir vergisine göre tetkik ettiğimiz için ayırmayı vergi bakımından yapmamız icap eder.

Vergiye tâbi kazanç mefhumunda, umumî olarak, devamlılık vasfı yoktur. Kazanç ismi verdiğimiz hasılat devamlı bir faaliyetin mevlûdi olabileceği gibi, arızî bir faaliyetten de doğabilir. Ticarî kazançta ise, kazancı müsbet veya menfi seklile düşünmek şartıyla, devamlılık vardır.

Diğer taraftan vergiye tâbi gelirin unsuru olan her nevi kazanç net olarak nazara alınır. Yani kendisini elde etmek için yapılan masraflar çıkarıldıktan sonra kalan miktar, diğer bir deyimle sâfi kazanç gelire dahil olur. Yapılan masraf gayrisâfi kazançtan fazla ise zarar, diğer bir tâbirle menfi bir kazanç vardır. Bu menfi kazanç da, gelire, diğer gelir unsurlarile mahsup edilmek üzere ithal edilir.

5 — Ticarî kazancın doğması ve elde edilmesi :

Gelir Vergisi Kanunu, 38 inci maddesinde, ticarî kazancı «ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar» şeklinde tarif etmek suretile ticarî kazancın doğmasını vergi mevzuu olabilmesi için şart koşmuştur. Bu şart, lâzım olmakla beraber, acaba kâfi midir? Kanaatımızca, kâfi değildir. Zira, aynı kanunun birinci maddesinde

vergiye tâbi gelir tarif edilirken «gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iradları sâfi tutarıdır.» denildiğine göre, ticarî kazancın vergiye tâbi gelire dahil olabilmesi için aynı zamanda «elde edilmiş olması» da lâzımdır.

Burada şöyle bir soru varidihattır olur : Acaba, vazı kanun, ticarî kazancın doğmasıyla elde edilmiş olduğunu mu kabul etmektedir? Yani ticarî kazançla «elde etme» kazancın «doğması» ile mi vaki olmaktadır?

Bize göre, kazancın sadece doğması elde etmeğe karine olmaz. Çünkü, «elde etme» mefhumunda, en dar şekilde dahi, «tasarruf edebilme» mânası mündemiçtir. Eğer her doğan hak aynı zamanda kabili tasarruf olsaydı, icra hukukunun mevzuu kalmazdı. Netekim, Fransız Vergi Hukuku «elde etme» için «emre âmâde» şartını aramakta ve «tahsili sadece lehtarın arzusuna bağlı» geliri de «emre âmâde» telâkki etmektedir [3]. Profesör Neumark'a göre elde etme «bir şeyin fiilen ele geçmesi, o şeye tasarruf imkânının mevcut olması veya iktisaden o şeyden istifade edebilme» dir. İsviçre Vergi Hukukunda da «tasarrufa âmâde olmak» gelirin mümeyyiz vasfını teşkil etmektedir [3]. Halbuki «doğma» da «tasarrufa âmâde olma» vasfı olmayabilir. Alacağın doğması ile tasarrufa âmâde olması aynı şey değildir. Birinci halin hukukî neticesi alacaklıya mütalebe hakkı bahşeyemesi, ikinci halin hukukî neticesi ise «fiilen tasarruf imkânı» temin eylesidir. Vergide ikinci hal ehemmiyetlidir. Zira, ancak bu takdirde «elde etme» mevzuubahs olabilir. Bunun en tipik misali, kambiyo kontrolü koyan memleketlerdeki bloke alacaklardır. Bu alacaklar doğmuş olmakla beraber, tasarrufa âmâde, yani, bu hususda sarîh bir kıstas koymuş olan Fransız Vergi Hukukuna göre, «tahsilleri sadece leyhtarın arzusuna bağlı» değildirlere.

Türk Vergi Hukukunun teessüsünde Büyük Millet Meclisinden sonra en selâhiyetli merci olan Şûrayı Devlet bazı kararlarında sarâhaten bu görüşe iştirak eylemiş [3], bazı kararlarında ise bu görüşü red eylemiştir [4]. Maliye Bakanlığı ise ticarî kazançta «doğma» yı vergi mevzuu olmak bakımından kâfi görmektedir.

Biz, şahsen, Fransız ve İsviçre Vergi Hukuklarında en sarîh şekillerini bulmuş olan «emre âmâde» kıstasına iştirak ediyoruz. Bazı vergicilerimiz, bu meyanda Sayın Rasim Saydar aksi tezi savunmakta ve bu hususda bazı deliller serdetmektedir. Bunların münâ-

[3] Bak., Gıyas Akdeniz, Gelir Vergisi - Ticarî Kazanç, s. 32.

[4] S. Dinçmen, R. Aral, Gelir ve Kurumlar Vergisi, s. 143, Karar 153.

kaşasını burada yapmağa konferansımızın mevzuu ve zamanı müsait olmadığı için, bir iki kelime ile, tatbikat bakımından doğması melhuz müşkülleri tebarüz ettireceğim. Zira, vergide amelî faydanın, âdalete fazla aykırı düşmemek şartıyla, diğer mülâhazaların üstünde yer alması zaruretini kabul edenlerdenim. Bunun esbabı mucibesi de pragmatist bir zihniyetle tedvin edilmeyen vergi hükümlerinin neticede adâleti daha fazla zedeleyeceğine kani olmamdır. Şimdi meselenin bu yönden de mülâhazası lâzımgelen tatbiki mahzurlarına dönüyorum.

Kanaatımca, tasarrufa ve emre amâde olmayan kazançları vergilendirmek mükellefde en az vergiye karşı menfi bir psikoloji yaratmaktan başlayarak, onu, vergisini ödeyemeyecek bir duruma sokmak gibi ağır neticelere kadar götürebilecek bir telâkkidir.

Gerçekten, tasarruf edemediği bir kazancın vergilendirildiğini gören bir mükellef, maddî imkânları müsait olup da vergisini ödeyebilecek durumda olsa bile, en az, vergi müessesesine karşı, gayri âdil bir müessese karşısında duyulan antipati hislerini duyacaktır; vergisini istemiyerek, arzu etmiyerek ödemek gibi bir psikoloji içinde bulunacaktır. P.L. Reynaud'ın «manevî vergi tazyiki» ismile adlandırdığı tazyiki hissedecektir. Mükellef psikolojisini ihmale alışmış olan vergicilerin pek fazla umursamadıkları bu durum, vergide muvaffakiyetsizliğin en mühim âmillerindendir. Zira, cebrî bir müessese olmasına rağmen, mükellefi inandırmadan alınmağa teşebbüs edilen vergi muvaffakiyetsizliğe uğramağa mahkûmdur. Hiç bir ceza tahdidi, hiç bir kontrol sistemi bu neticeyi önleyemez. Vergide ceza ve kontrol muvaffakiyetin yardımcı unsurlarıdır. Vergide muvaffakiyeti sağlayan asıl unsur, bizde vergicilerimizin de maalesef ekseriya ihmal ettikleri şey, yani mükellef psikolojisini vergiye hazır bir hale getirebilmek meselesi, bir kelime ile psikolojik unsurdur. Vergiciler, bu unsuru ekseriya kale almazlar, dedik. Zira, bu iş hakikaten güç bir iştir. Ve kökleri derindedir. Vergi telâkkisinden başlayarak, devlete karşı itimad meselesine kadar giden bir çok mudil meseleleri içine alan bir dâvadır: Ama hakikî vergiciliğin temel taşıdır.

Şimdi, yukarıki misali biraz ifrata götürerek, bir de mükellefin tahakkuk eden kazancının «emre amâde» olmadığını, mükellefin diğer maddî imkânlarının da vergiyi karşılamağa müsait bulunmadığını tasavvur edelim. Bu takdirde, mükellef, vergisini, bütün hüsnüniyetine rağmen, ödeyemez bir duruma girecektir. Vergi ödeme bakımından kendisine hiç bir kusur atfı mümkün olmadığı halde,

tehhür cezası ödemeğe mecbur olacak, icraî takibata maruz kalacaktır. Bütün bu neticeler, kanaatimizce, normal sayılamaz; ve vergi adâletile hiç bir veçhile kabili telif değildir. Kaldı ki, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazancı kavrarken «doğma» şartı araması birinci maddesindeki «elde etme» şartını bertaraf edemez. Bu şart umumî ve hilâfına kanunî sarahat olmadıkça, bütün gelir unsurlarına şâmilidir. Binaenaleyh, ticarî kazancın vergilendirilmesi için zarurî olarak «elde edilme» şartını aramak durumundayız.

Bizce, ticarî kazancın elde edilmiş olması için şu iki unsurun mevcudiyetine lüzum vardır :

a) Kazanç doğmuş olmalıdır. Yani kazancı doğuran ticarî ve sınaî faaliyetler neticelenmiş, kazanç tahakkuk etmiş bulunmalıdır. Binaenaleyh, ihtilâflı, gayrimuayyen, şarta muallâk, vadesi hulûl etmemiş kazançlar vergi dışı kalmalıdır.

b) Kazanç mükellefin emrine amâda olmalıdır. Yani ondan iktisaden istifade, ona fiilen tasarruf edebilme imkânı mevcut bulunmalıdır. Bunun ölçüsü de «tahsilin sadece lehtarın arzusuna bağlı olması»dır.

6 — Ticarî kazancın tesbiti :

Gelir Vergisi Kanunu ticarî kazancın tesbitini, bilindiği gibi iki esasa bağlamıştır : Bilânço esası, işletme esası.. Ancak, Gelir Vergisinde kazancın tesbitine müteallik ana sistem bilânço sistemidir. İşletme sistemi zaruretlerin doğurduğu istisnâî bir sistemdir; kazancı mahdut mükelleflere tatbik olunan hususî bir rejimdir.

Bilânço sistemi, yine bilindiği gibi, ticarî kazancı «sene sonu ve sene başı öz sermayeleri arasındaki müsbet fark» şeklinde kavramıştır. Bu kavrayış tarzı iktisadî mânada şahsî gelirin tarifine uygun düşmektedir. Gerçekten son tarifler, iktisadî mânada «ferdin tasarruf kabiliyetindeki hakikî artış» şeklinde kavramaktadırlar. Burada «sâfi artış» nazariyesinin hâkimiyeti açıkça görülmektedir.

Gelir vergisi sistemimiz öz sermayede vâki artışı ticarî kazanç addettiğine göre iktisadî mânada ferdi gelirin yeni telâkkisi vergi hukukumuzda gelir vergisile intikal etmiş olmaktadır. Ancak, şurasını hemen ilâve etmeğe mecburuz ki, Türk Vergi Hukukundaki değerlendirme sistemi bu telâkkiyi tam manasiyle tahakkuk ettirecek durumda değildir. Zira, bilânçoğa dahil kıymetlerin değerlendirilmesinde kabul edilen maliyet bedeli esası konjonktürel tahavvüllerin pek

sık olduğu bugünkü iktisadî düzende «tasarruf kabiliyetindeki hakikî artış» ı tezahür ettirecek bir elâstikiyet arzmemektedir. Türk Vergi Hukukunda yeniden değerleme (réévaluation) esasının henüz kabul edilmemiş olması dolayısıyla «tasarruf kabiliyetindeki hakikî artış» dan oldukça uzaklaşan Türk Vergi sistemi, vazi'larının bütün hüsnüniyetine rağmen, ileri bir görüşü tahakkuk ettirecek bir mekanizma addedilemez. O kadar ki, mevcut sistem, enflasyon devrelerinde, hakikî zararları dahi vergilendirmek gibi, bir netice doğurabilir. Böyle bir durum, esasen enflasyonun tesirile kapitali kar gibi eriyen mükellef için hakikaten vahim sonuçlar yaratır. Böyle bir durumun, vergiye karşı zaten menfi bir psikoloji taşıyan mükellefi gayrimesru yollara saparak kendini korumak gibi, bir istikamete sevk etmesi ihtimali de vardır. Buna karşı tek çare, tam olmamakla beraber, yeniden değerlemenin vergi sistemimize ithalidir.

Yukarıda verdiğim izahatla Türk Vergi Hukukunda ticarî kazanç kavramına kısa bir nazar atfetmiş bulunuyorum. Bu sahada söz sahibi zevatın da bu mühim mevzu üzerine eğilmeleri en halisane temennimdir.

İstanbul, 23 Mayıs 1957