GVK 82. MADDE 2. FIKRASINA GÖRE ELDE EDİLEN ARIZİ KAZANÇLAR

Yazar: SerkanACİNÖROĞLU*
E-Yaklaşım / Aralık 2009 / Sayı: 204

I- GİRİŞ

Doktrinde gelirin yedinci unsuru olduğu belirtilen diğer kazanç ve iratlar; **"arızi kazançlar"** ve **"değer artış kazançları"**ndan oluşmaktadır. Vergiyi doğuran olayın tahsil esasına bağlandığı bu kazanç ve iratlardan arızi kazançlar, geçici olarak ve bir organizasyona bağlı olmaksızın elde edilmiş kazançları ifade etmektedir. Arızi kazançlarla ilgili yapılan en son düzenleme 4783 sayılı Kanun'un(1) 7. maddesiyle gerçekleştirilmiştir. 4783 sayılı Kanun'un 7. maddesi ile değiştirilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun(2) (GVK) 82. maddesinde arızi kazançlar yeniden düzenlenmiştir. Arızi kazançlar Kanun maddesi içinde 6 fıkra halinde sıralanmıştır. Bu kazançların istisna sınırı ise 2009 yılı için 17.900 TL olarak belirlenmiştir. GVK'nın 82. maddesinde safi kazanca ulaşabilmek için gider yazabilme usul ve esasları da hüküm altına alınmıştır.

II- ARIZİ KAZANÇ TANIMI

Sübjektif ve dolaysız vergilerden biri olan gelir vergisi ülkemizde mükelleflerini GVK hükümlerince vergilendirmektedir. GVK'nın 1. maddesinde de gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirileceğini açıkça belirtilmiştir. Gelire açık bir tanım getirmemekle birlikte gerçek kişilerin bir takvim yılı(3) içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlamıştır. Bu maddenin hemen ardından da 2. maddede mükelleflerin ne tür gelirler elde edebileceklerini sıralamıştır. Gelirin unsurları şeklinde tanımlanan bu maddede kazanç ve iratlar yedi ayrı alt başlıkta toplanmıştır. Bunlar; ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardır. GVK'da belirtilen gelir unsurlarından ilk altısı **"Kaynak Teorisi"**ne(4) göre gelir kavramının kapsamına girerken, yedinci gelir unsuru olan **"diğer kazanç ve iratlar"**ın bir bölümü ise, **"Net Artış Teorisi"**ne(5) göre geliri ifade etmektedir(6). GVK'nın devam eden maddelerinde bu gelir unsurlarının tanımları, vergilendirme usul ve esasları ile muafiyet, istisna ve indirim koşulları ayrı ayrı düzenlenmiştir.

GVK'ya göre diğer kazanç ve iratlar; değer artış kazançları ve arızi kazançlardan ibarettir (GVK md. 80). Değer artış kazançları kanunla belirlenmiş mal veya hakların elden çıkarılması sonucu satış fiyatı ile maliyet fiyatı arasındaki fark olarak tanımlanmıştır. Diğer kazanç ve iratların diğer bölümü ise devamlılık arz etmeyecek şekilde elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini düzenlemektedir. Kanun, devamlılık arz etmeyecek gelirleri **"Arızi Kazanç"** deyimi ile tanımlamıştır.

III- GVK'YA GÖRE VERGİYE TABİ ARIZİ KAZANÇLAR

A- GENEL OLARAK

Vergiye tabi arızi kazançlar GVK'da sıralanmıştır. GVK'nın 82. maddesinde 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4783 sayılı Kanun'un 7. maddesi uyarınca yapılan değişikliklerle arızi kazançlar tespit edilmiştir. Bunlar;

1. Arızi olarak ticari faaliyetlerin icrasından veya bu nitelikteki faaliyetlere aracılık edenlerin elde ettikleri kazançlar,
2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat,
3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil),
4. Arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat,
5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar,
6. Dar mükellefiyete tabi olanların Gelir Vergisi Kanunu'nun 45'inci maddede yazılı ulaştırma işlerini arızi olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar (GVK md. 82)

şeklinde sıralanmıştır.

B- GVK 82. MADDE 2. FIKRAYA GÖRE ELDE EDİLEN ARIZİ KAZANÇLAR

GVK'nın 82. maddesinin 2. fıkrası ticari veya zirai işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat adı altında bu gelirlerin vergilendirilmesini hedeflemiştir.

193 sayılı Kanun'un 82. maddesi ikinci fıkrasından da anlaşılacağı üzere arızi kazanç sayılacak kazançlar üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bu sınıflandırmada esas alınacak kriterler şu şekilde özetlenebilir.

- Belirlenen gelir getirici faaliyetlerden vazgeçme,
- Bu faaliyetlere hiç girişilmeme,
- İhale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesidir.

Belirlenen gelir getirici faaliyetlerden vazgeçme Kanun'un öngördüğü ticari ve zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyetlerinden vazgeçme şeklinde oluşmalıdır. Örnek olarak serbest meslek faaliyetinde bulunan serbest meslek erbabının kiracı olarak bulunduğu binanın başkaları tarafından değişik amaçlarla kullanılmak istenmesi sonucunda erbabın faaliyetine son verilmesi nedeniyle kendisine ödenen tazminat arızi kazanç olarak sayılacak ve vergilendirilecektir(7). Serbest meslek erbabı bu arızi kazancı elde ederken yapmış olduğu giderler ise belgeye dayandırılmak koşuluyla gayri safi kazançtan indirilebilecektir.

Diğer taraftan bu faaliyetlere hiç girişilmemesi gibi benzer durumlarda da vergiyi doğuran olay ortaya çıkabilecektir. Tacirler, çiftçiler veya serbest meslek erbapları bulundukları bölgede aynı faaliyeti yürüterek gelir elde edebilecek bir başka kişinin olmasını istemeyeceklerdir. Bu sebeple faaliyette bulunanlar, benzer faaliyette bulunacak kişilere tazminat ödemek koşuluyla müşteri hacmini daraltmaktan kaçınabilirler. Böyle bir durum arızi açıdan bir kazancın doğmasına neden olabilecektir.

Bir diğer arızi kazanç şekli ihale vb. organizasyonlara katılmama karşılığında elde edilen gelirlerdir. Bu kazançlar aslında ihaleye fesat karıştırma yoluyla sağlanabilecektir. Yani kişiler ihaleyi daha uygun kâr oranı veya kâr miktarı sağlayabilmek için diğer firmaların katılmamasını sağlayacaklar, bunun karşılığında da onlara, belirli maddi veya manevi destek sağlayacaklardır. Bu desteği (ödemeyi) yapan kuruluşun kâr marjını en yüksekte tutmak istemesi sonucu yapılacak işte, rekabetin azaltılması yoluyla, yolsuzluğun öne çıkacağı bir durum oluşacaktır. Yani kişiler adli açıdan bir suç fiiline neden olacaklardır. Bu konuyla ilgili Şükrü KIZILOT'un ilginç olmakla birlikte gerçeği yansıtan ve**"Yürürken ya da taksi veya dolmuşla önünden geçerken, bazı vergi dairelerinin ön cephesinde, büyük puntolarla yazılı olan 'Vergilendirilmiş kazanç kutsaldır' sözlerini fark ettiniz mi?"** başlıklı yazısında ki açıklamalara dikkat etmek gereklidir. KIZILOT'a göre;

"…

RÜŞVET BİLE VAR

Vergiye tabi olan gelirler arasında, ihaleden çekilmek için alınan paralar da yer alıyor. İnanmayanlar için belirtelim; Gelir Vergisi Kanunu'nun 82/2. maddesine göre;

'İhale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat' arızi kazanç olarak beyan edilip, gelir vergisi ödenecek. Peki... Vergilendirilince, rüşvet de kutsal mı olacak?...

…

Rüşvetin vergisini ödeyen var mı?

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, ihaleden çekilme karşılığı elde edilen paraların, 'arızi kazanç' olarak beyan edilip, yüzde 35'e varan oranda gelir vergisinin ödenmesi gerekiyor.

Merak edip araştırdık, 'İhaleden çekilme karşılığı örneğin 100 bin YTL aldım' demek suretiyle, beyanname veren olmuş mu diye... Şimdiye kadar, hiç kimse böyle bir beyanda bulunmamış!.. Belli ki, bu yasa maddesini hazırlayanlar, çok iyimserlermiş!..

Bu arada küçük bir not: İhaleden çekildiğini beyan eden kişi, 'İhaleye fesat karıştırma suçu' ile yargılanıp 12 yıla kadar hapse girme tehlikesiyle, ihale de 'iptal edilme' riski ile karşı karşıya..."(8)

Görüldüğü üzere vergiyi doğuran olayın yasak edilmiş fiillerle de gerçekleşebileceğini(9) hüküm altına alan Vergi Usul Kanunu(10) (VUK), adli mahkemelerce yargılanıp hürriyet kısıtlayıcı cezalar öngörülecek durumlarda da vergilendirilmeyi öngörmektedir.

Diğer taraftan belirli bir şartname varlığı altında yapılacak eksiltme veya arttırma satış ihalelerine katılma yeterliliği olan kişi veya kurumların bu ihalelerden rakip firmalarca tazminat ödeme sonucu elde edilecek menfaatler de bu kapsam içersinde değerlendirilir.

C- GVK 82. MADDE 2. FIKRAYA GÖRE ELDE EDİLEN ARIZİ KAZANÇLARDA SAFİ MATRAH VE DİĞER VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

GVK'nın 82. maddesinde, arızi kazançlarla ilgili istisna sınırları ve safi matraha ulaşmak için gider unsurlarının neler olduğu ve ne şekilde gider yazılabileceğini açıklanmıştır.

Arızi kazançların 2009 yılında geçerli olacak istisna sınırı 17.900 TL'dir. Bu sınır altında kalacak arızi kazançların bildirilmesi gerekmeyecektir. Daha önceki yıllarda uygulanmış istisna sınırları ise aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

DİĞER KAZANÇ VE İRATLARDA (Arızi Kazançlar) İSTİSNA TUTARLARI

Yıllar	İstisna Tutarları
2009	17.900 TL
2008	16.000 YTL
2007	15.000 YTL
2006	14.000 YTL
2005	13.000 YTL
2004	12.000.000.000 TL
2003	10.000.000.000 TL
2002	3.500.000.000 TL
2001	3.500.000.000 TL
2000	3.500.000.000 TL

İkinci fıkrada yazılı kazançlar için istisna sınırı açısından Kanun'da kısıtlama getirilmiştir. Kanun'un 82. maddesi içerisinde istisna sınırları belirtilirken, ***"henüz başlanmamış olan ticari, zirai ve mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale arttırma ve eksiltmelerine iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançları"*** bu istisnadan yoksun bırakmıştır.

Diğer taraftan, ikinci fıkrada belirtilen kazançlar için gider hususu; kazancın elde edilmesinde yapılacak giderlerin belgelendirilmesine bağlanmıştır. Belgeyle tevsik edilmiş giderler gayri safi kazançtan indirilmek suretiyle safi kazanca ulaşılacaktır.

Arızi kazançların beyanı ise tam ve dar mükellefler için farklılık arz edecektir. Tam mükellefler elde ettikleri arızi kazançları yıllık beyannamelerinde, diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edeceklerdir.

Basit usule tabi olanların kazançlarının, ticari kazançlardan ibaret olması durumunda mükellefler yıllık beyannamelerini hesap dönemini takip eden ikinci ayın 1'i ila 25. günü arasında beyan edeceklerdir. Hesap dönemini takip eden ikinci ay yıllık beyannamelerini verecek olan mükellefler vergilerini Şubat ve Haziran aylarında iki eşit taksitte ödeyeceklerdir. Diğer mükellefler ise yıllık beyanını hesap dönemini takip eden üçüncü ayın 1'i ila 25. günü arasında yaparken, vergilerini de Mart ve Temmuz ayında ödeyeceklerdir.

Dar mükellefiyette beyan durumu farklılık arz etmektedir. Dar mükelleflerin elde edecekleri arızi kazançları Münferit Beyanname ile bildirilmeleri gerekecektir.

Dar mükelleflerin Münferit Beyanname ile bildirecekleri arızi kazançlar aşağıda sıralanmıştır.

1-Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu (GVK md. 101/3),

2- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye'de yapıldığı (GVK md. 101/5),

yer vergi dairesine münferit beyanname ile bildirilirler.

Belirtilen bu kazançların elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde bildirilmeleri ve bildirim süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.

IV- SONUÇ

Çalışmada da görüldüğü üzere bazı kanunların suç saydığı fiiller vergi borcunun doğmasına engel teşkil etmez. VUK'un 9. maddesinin 2. fıkrasında yer alan; ***"Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz"***(11) şeklindeki açıklama ile bu durum hüküm altına da alınmıştır. Ancak suç fiili ispat edilmediği sürece vergi kanunları açısından vergilemenin de doğamayacağı ayrı bir tartışma konusudur. Çünkü kişiler kendilerini ihbar etmeyecekleri gibi bu tür kazanç ve iratların elde edilmesini de vergi idaresinden gizleyeceklerdir. Bu şekilde gerçekleşecek ticari nitelikteki olaylar sonucunda da günümüzde olduğu gibi hazinenin herhangi bir gelir elde etmesi mümkün olmayacaktır. Bunun en önemli göstergesi, Şükrü KIZILOT'un yazısından yapılan bir alıntıdır: **"Merak edip araştırdık, 'İhaleden çekilme karşılığı örneğin 100 bin YTL aldım' demek suretiyle, beyanname veren olmuş mu diye... Şimdiye kadar, hiç kimse böyle bir beyanda bulunmamış!.. Belli ki, bu yasa maddesini hazırlayanlar, çok iyimserlermiş!..."**

Suç sayılan fiiller dışında GVK'nın 82. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen ve belirlenen gelir getirici faaliyetlerden vazgeçme ve bu faaliyetlere hiç girişilmeme sonucunda elde edilecek gelirlerin bildirilmesi için ülkemiz vergi mükellefleri için vergi bilincinin gelişmesi gibi diğer etkenlerin gelişmesi bekleneceği açıktır.

(*) **Okutman, Rize Üniversitesi Fındıklı Meslek Yüksek Okulu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı**

(1) 09.01.2003 tarih ve 24988 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(2) 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(3) Takvim yılı hesap dönemiyle de ifade edilebilmektedir. Bu hesap dönemi 12 aydan ibaret bir süreci kapsamaktadır. Mükellefler hesap dönemlerini Maliye Bakanlığı'ndan alacakları izin ile farklı tarihlerde de belirleyebileceklerdir.

(4) Kaynak teorisine göre gelir; üretim faaliyetlerine katılan üretim faktörlerinin üretim sürecinden aldıkları payı ifade etmektedir.

(5) Net artış teorisine göre gelir; kişinin belirli bir dönem başı ile dönem sonu arasında varlık değerlerindeki artış olarak tanımlanmaktadır.

(6) Osman PEHLİVAN, **Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, 2009 Trabzon, s. 145-146.

(7) Konu ile ilgili bkz. Veysi SEVİĞ-Bumin DOĞRUSÖZ, "İşyerini Terk İçin Ödenen Para", **Muhasebe Dergisi Soru-Cevap**, 18.02.2009, http://www.muhasebedergisi.com/bumin-dogrusoz-.-referans-gazetesi-./isyerini-terk-icin-odenen-para-2.html, E. Tarihi 29.10.2009.

(8) Şükrü KIZILOT, "Yürürken ya da taksi veya dolmuşla önünden geçerken, bazı vergi dairelerinin ön cephesinde, büyük puntolarla yazılı olan 'Vergilendirilmiş kazanç kutsaldır' sözlerini fark ettiniz mi?", **Hürriyet Gazetesi**, 16.12.2007, http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=7875774&yazarid=82, E. Tarihi 30.10. 2009

(9) 213 sayılı VUK md. 9/2: ***"Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve sorumluluğu kaldırmaz".***

(10) 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(11) PEHLİVAN, age., s. 61.

Yazdır

Yazarlar : 'SERKAN ACİNÖROĞLU'