

Vergi Adaleti Bağlamında Diğer Kazanç ve İratların Değerlendirilmesi

İmren Peker Kılıçer¹

Özet

Vergi hukukunun en önemli fonksiyonlarından biri, toplumda vergi yükünün adil bir biçimde dağılmasını sağlamaktır. Bu bağlamda vergi adaleti, bireylerin ödeme güçlerine uygun biçimde vergilendirilmesini öngören bir ilke olarak öne çıkmaktadır. Vergilemede adalet ilkesi, benzer ekonomik durumda bulunan kişilerin aynı oranda vergilendirilmesini ifade eden yatay adalet ile gelir düzeyi yüksek kişilerin daha fazla vergi ödemesini gerektiren dikey adalet anlayışı çerçevesinde şekillenmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) tanımlanan yedi gelir unsurundan biri olan “diğer kazanç ve iratlar” süreklilik göstermeyen ve çoğunlukla istisnai nitelikteki gelirleri kapsamı nedeniyle uygulamada çeşitli tartışmalara konu olmaktadır. Bu çalışma, söz konusu gelir unsurunu vergilemede adalet ilkesi bakımından değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda önce vergilendirilebilir gelir kavramı açıklanmış, ardından diğer kazanç ve iratlar teorik açıdan incelenmiş ve son bölümde de mevcut uygulamalarda adalet ilkesinden sapmalara değinilerek çözüm önerileri geliştirilmiştir.

1. Giriş

Vergi hukukunun temel amaçlarından biri, kişiler arasında adil bir vergi yükü dağılımını gerçekleştirmektir. Vergi adaleti kavramı, bireylerin, ekonomik güçlerine göre vergilendirilmesini öngören bir ilkedir. Bu bağlamda vergi adaleti, aynı durumda olanların aynı oranda vergilendirildiğini ifade eden yatay adaletle, geliri yüksek olanların daha fazla vergilendirilmesinin karşılığı olan dikey adalet ilkeleri doğrultusunda şekillenmektedir. Ülkemizde gelir vergisinin esas alındığı Gelir Vergisi Kanunu geliri yedi unsur altında tanımlamıştır. Bu unsurlar: *“ticari kazanç, zırai kazanç, ücret, serbest meslek*

1 Dr. Öğr. Üyesi, Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Büyükkutlu Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, imrenkiler@isparta.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3249-4100.

kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar”dır. Gelir vergisi sistemi, GVK’da ifade edilen bu yedi gelir unsuruna dayanmakta olup, bu unsurlar arasında yer alan “diğer kazanç ve iratlar” vergi sisteminin en tartışmalı alanlarından biri olarak öne çıkmaktadır.

Türk vergi sisteminde yer alan diğer kazanç ve iratlar genel olarak istisnai, süreksiz ya da tek seferlik gelir unsurlarını ifade eden bir grup olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu gelir unsurunun vergilemede adalet açısından değerlendirilmesi, önemli tartışma alanını oluşturmaktadır. Bu tür gelirlerin vergilendirilmesinde mali güç ilkesinin ne derecede gözetildiği, vergi yükünün değişik gelir grupları arasında nasıl dağıtıldığı ve vergi sisteminin genel adalet algısı üzerindeki etkileri disiplinler arası bir bakış açısıyla değerlendirilmesi gereken konular arasındadır.

Bu çalışmanın amacı, gelirin unsurlarından biri olan diğer kazanç ve iratların vergilemede adalet ilkesi çerçevesinde değerlendirmektir. Bu amaçla çalışmada öncelikle vergilendirilebilir gelir kavramı ele alınmış daha sonra diğer kazanç ve iratlar teorik olarak incelenmiştir. Son olarak ise diğer kazanç ve iratlar kapsamında vergi adaleti anlayışından uzak uygulamalara değinilerek, birtakım önerilerde bulunulmuştur.

2. Gelir Kavramı ve Geliri Açıklayan Teoriler

Gelir vergisi, Türk vergi sisteminde ilk kez modern bir anlayışla 1950 yılındaki vergi reformu sonucu uygulanmaya başlanmıştır. Reform öncesinde vergilendirilebilir gelir kavramı üzerinde ayrıntılı bir şekilde durulmamış, bu konuda net bir çerçeve oluşturulmamıştır. Ancak 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler sonrasında “gelir” kavramının kapsamı yeniden tanımlanmış ve verginin konusu önemli ölçüde genişletilmiştir. Bu değişiklikler, gelir unsurlarının hangi ölçüde ve ne şekilde vergilendirilmesi gerektiği yönündeki tartışmaların bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Gelirin kapsamı ve vergileme biçimi konusundaki bu gelişmeler, gelir vergisinin uygulamadaki etkinliğini ve başarısını belirleyen temel unsurlar haline gelmiştir (Arıkan ve İnneci, 2016: 12).

“Üretim faktörlerinin üretim sürecine dâhil edilmesi karşılığında elde edilen değerler akımı” olarak ifade edilen gelir, ekonomik anlamda ise, *“bir kişinin belirli bir dönem başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak şartıyla tüketebileceği mal ve hizmetlerin toplamı”* olarak ifade edilmektedir (Yegen, 2019: 238). GVK’ya göre gelir; “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” (GVK, md.1).

Gerçek kişilerin belirli bir dönemde elde ettikleri kazanç ve iratların toplamının safi tutarı üzerinden kişilerin subjektif özellikleri dikkate alınarak

tahsil edilen vergiler gelir vergisi olarak ifade edilmektedir (Susam, 2016: 307).

Vergilendirilebilir gelirle ilgili olarak maliye literatüründe iki farklı yaklaşımın yer aldığı görülmekte olup, bunlar kaynak ve net artış teorileri olarak ifade edilmektedir. Geliri dar anlamda tanımlayan kaynak teorisinde, gelirin belli bir kaynaktan düzenli olarak sağlanması gereği söz konusudur. Bir diğer ifadeyle, üretim faktörlerinden biri veya birkaçının hatta tamamının üretim sürecine dâhil edilmesi ve bunun sonucunda elde edilen gelirin süreklilik taşıması şartı söz konusudur (Rakıcı ve Aktuğ, 2020: 893). Üretim faktörlerinden emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişimin üretime katılmaları sonucunda, ücret, faiz, rant veya kâr olarak elde edilen iktisadi değerler kaynak teorisine göre gelir kabul edilmektedir. Uygulamada kaynak teorisinin benimsenmesi, vergi tabanının daralmasına neden olmakta ve vergi kapsamı dışında kalan ekonomik faaliyetleri teşvik etmesi bakımından çeşitli sakıncalar doğurmaktadır (Susam, 2016: 308). Ayrıca, bu teoriye göre yalnızca kaynağı belirli ve süreklilik arz eden faaliyetlerin vergilendirilmesi öngörüldüğünden, bireylerin söz konusu niteliklere sahip olmayan faaliyetlere yönelme eğilimi gösterebilecekleri değerlendirilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017: 187).

Kaynak teorisi, genellikle vergi idaresinin etkinliğinin sınırlı olduğu gelişmekte olan ülkelerde benimsenen bir yaklaşım olarak öne çıkmaktadır. Bu durumun temel nedeni, söz konusu teorisinin kapsamına süreklilik arz etmeyen, düzensiz veya tespiti güç gelirlerin dâhil edilmemesi; buna karşın nispeten daha kolay ölçülebilen ve üretim faktörlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine imkân tanınmasıdır (Ferhatoglu, 2003: 26). Sonuç olarak, kaynak teorisi; vergi tabanını daraltması, vergilemede adalet ilkesini yeterince yansıtmaması, vergi idarelerinin vergi kayıp ve kaçakını önleme kapasitesini sınırlaması ve ekonomik gelişmelerle ortaya çıkan yeni gelir unsurlarını kapsayacak esnekliğe sahip olmaması nedeniyle literatürde sıklıkla eleştirilmektedir (Bıyık ve Kıratlı, 2006: 42). Kaynak teorisinin, her bir gelir unsuruna özgü vergilendirme esaslarının belirlenmesine imkân tanınması ve bu yolla ayırma ilkesinin daha etkin bir biçimde uygulanabilmesine katkı sağlaması, söz konusu teorisinin üstün yönünü ortaya koymaktadır.

Net artış teorisi, geliri daha kapsamlı biçimde tanımlamakta ve bir kişinin belirli bir dönemde gerçekleştirdiği harcamalar ile malvarlığında meydana gelen artışların toplamı olarak ele almaktadır. Bu yaklaşıma göre, üretim sürecine dâhil edilmemiş olsa dahi miras, bağış veya nafaka gibi tek seferlik elde edilen değerler, bireylerde ödeme gücü yarattıkları için gelir kapsamında değerlendirilmektedir (Şenyüz vd., 2019: 4). Kaynak teorisinin aksine, safi

artış teorisi gelirin kaynağını ya da süreklilik niteliğini dikkate almamakta; bu yönüyle, kaynak teorisinin içerdiği sınırlılık ve sakıncaları ortadan kaldırmaktadır.

Safi artış teorisi, kaynağına bakılmaksızın elde edilen tüm iktisadi değerleri gelir kapsamına dâhil etmesi bakımından, vergilemede adalet ilkesine daha uygun bir yaklaşım olarak görülmektedir. Bununla birlikte, teorisinin uygulamaya aktarılması sürecinde çeşitli güçlüklerle karşılaşmaktadır. Özellikle, serveti oluşturan menkul ve gayrimenkul kıymetlerde meydana gelen değer artışlarının, satış ya da elden çıkarma işlemi gerçekleşmediği sürece tespit edilmesi oldukça güçtür. Bu durum, dönem başı ve dönem sonu servet değerleri arasındaki net artışın doğru bir biçimde hesaplanmasını pratikte önemli ölçüde zorlaştırmaktadır (Erginay, 1985: 107-108). Safi artış teorisinde kayıt ve belge düzenine uyum büyük önem taşıdığından vergi idarelerinin etkin bir şekilde faaliyet göstermemesi, denetim mekanizmalarının yetersizliği ve muhasebe sisteminin sağlıklı biçimde uygulanamaması, özellikle gelişmekte olan ülkelerde bu teorisinin başarısını olumsuz yönde etkilemektedir (Öztürk ve Ozansoy, 2009: 75).

Ülkelerin bir kısmında kaynak teorisi, bir kısmında ise safi artış teorisi daha baskın olmakla birlikte, hiçbir ülke bu teorilerden yalnızca birini tamamen benimsememektedir. Tek bir teoriyi esas almak yerine, ülkeler her iki yaklaşımın avantajlarını bir araya getirerek karma bir vergilendirme sistemi oluşturmaktadır. Kaynak teorisinin ağırlıklı olduğu vergi sistemlerinde, vergilendirilecek gelir unsurları tek tek sayılarak belirlenirken; safi artış teorisinin benimsendiği sistemlerde ise gelir kavramı daha geniş biçimde tanımlanmakta ve “*diğer kazanç ve iratlar*” ya da “*diğer gelirler*” gibi başlıklar altında, teorisinin kapsamına uygun şekilde vergilendirme yapılmaktadır (Yegen, 2019: 244).

3. Gelir Vergisi Bakımından Vergilemede Adalet

Hukuk doktrininde en tartışmalı ve tanımlanması en güç kavramlardan biri adalettir. Adalet kavramının karmaşık ve çeşitlilik gösteren yapısı, yere, zamana ve bireye özgü anlamlar içermesi sebebiyle evrensel bir tanımın oluşturulmasını güç kılmaktadır. Esasen adalet olması gereken durumu ifade etmekle birlikte genel bir ifadeyle, bireylerin haklarının korunması ve toplumsal eşitsizliklerin giderilmesi amacını taşımaktadır (Kılıç, 2018: 396-397).

Vergilemede adalet, toplumu oluşturan tüm bireylerin aynı vergi yükünü üstlenmesi olarak değil, aynı durumda olanlara eşit şekilde işlem yapılmasını, bir diğer ifadeyle aynı mali güce sahip mükelleflerin aynı vergi yükü altına

girmelerini ifade eden bir kavramdır (Biltekin, 2006: 67). Bir başka tanıma göre vergi adaleti, vergi sisteminin yapısı, vergilerin konulması, vergi idaresinin uygulamalarıyla vergi yargısına kadar olan tüm süreçleri kapsayan bir kavramdır (Işık ve Kılınç, 2009). Vergi yükü dağılımında adalet ise; vergi yapısı ve vergilendirme politikalarının durumundan, mükellef yapısından, kayıt dışı ekonomiden, istisna ve muafiyetlerden, vergi affı uygulamalarından, gelir dağılımından ve gelirin nasıl tanımlandığından etkilenmektedir (Koç ve Dağlı, 2007:34).

Türk vergi sistemimizde kabul görmüş olan en temel vergileme ilkelerinden biri vergilemede adalet ilkesidir. Anayasamızın vergi ödevi başlıklı 73.maddesinin ilk bendi *“herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu”* düzenlemesinden de anlaşılacağı üzere vergilendirme işlemlerinde mükelleflerin ödeme güçlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergilemede adalet, verginin temel ölçütlerinin ne olması gerektiği üzerine odaklanmakta ve belirli bir ülke ile dönemde uygulanan vergi yükünün toplum tarafından kabul edilebilir olmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda, verginin alınmasında temel ilke, her bireyin ödeme gücü doğrultusunda katkıda bulunmasıdır (Pehlivan, 2011: 146)

Vergilemede adaletin sağlanmasının temelinde ödeme gücü ilkesi yer almaktadır. Gelir vergisinde vergi adaleti mükellefin ödeme gücünü esas aldığından iyi ve doğru bir biçimde uygulandığında en adaletli vergilerdendir. Ödeme gücü, toplumdaki bütün bireylerin ailevi, kişisel veya benzeri sübjektif ölçüler doğrultusunda, katlanabilecekleri biçimde vergiye tabi olma durumlarını belirtmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2013:10). Gelir vergisinde artan oranlılığın, ayırma prensibinin, en az geçim indirimi uygulamasının, muafık ve istisnaların bulunması ve yansıma olanaklarının çok zor olması ödeme gücü ilkesine en uygun vergi türü olduğunu göstermektedir (İnce, 1980: 152; Türk, 1983: 269).

4. Gelirin Unsurlarından Diğer Kazanç ve İratlar

Türkiye’de modern anlamda gelir vergisi uygulaması, ilk olarak 1950 yılında gerçekleştirilen vergi reformu ile yürürlüğe girmiştir. Başlangıç dönemlerinde vergilendirilebilir gelir kavramına sınırlı bir vurgu yapılmış olsa da, 4369 sayılı Kanun ile gelirin tüm unsurlarının kapsanması ilkesine dayanan yeni bir yaklaşım benimsenmiş ve gelir kavramı vergilendirme açısından genişletilmiştir. Bu doğrultuda, söz konusu kanun ile net artış teorisi kabul görerek, gelir kavramı *“tasarruf ve harcamalara kaynak oluşturma”* ilkesi çerçevesinde tanımlanmıştır. Böylelikle 4369 sayılı Kanun’un gelirin

unsurlarından biri olan diğer kazanç ve iratlar “tasarruf ve harcamaya kaynak teşkil eden ve altı gelir unsuru dışında kalan kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar” şeklinde değiştirilerek net artış teorisine yaklaşılmıştır. 4369 sayılı Kanun lafzına göre açıkça vergiden istisna edildiğine dair bir hükmün bulunmaması neticesinde ve servet vergilerinden biri olan veraset ve intikal vergisi kapsamında vergilendirmeye tabi tutulmuyorsa söz konusu kazanç veya irat “diğer kazanç ve iratlar” olarak vergilendirilecektir (Arıkan ve İnneci, 2016: 12; Güngör, 2002).

Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde sıralanan “gelir unsurlarından ticari, zirai, serbest meslek kazançları ile menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında” üretim faktörlerinin üretim sürecine dâhil olduğu ve üretim sonucu çeşitli gelir ve iratların ortaya çıktığı görülmekte ve vergilemenin yapılabilmesi için de bu kazanç ve iratların süreklilik arz etmesi gerekmektedir. Yedinci gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratlar, “belirli kaynaklara bağlanması mümkün olmayan, belirli dönemlerde meydana gelmeyen, devamlı olarak değil, arızı şekilde gerçekleşen ve çoğu zaman bir teşebbüs sonucu olmaksızın, kişilerin bazı mal varlıklarında kendiliğinden meydana gelen değer artış ve arızı kazanç ve iratlar”dır (GİB, 2024: 5). Bu kapsamda bütün değer artışları değil, bazı değer artışları ile süreklilik arz etmeyen arızı nitelikli bazı gelirleri kapsamına aldığı söz konusudur. Bu bakımdan diğer kazanç ve iratlar bakımından kısmi bir safi artış teorisinin esas alındığı görülmektedir.

Şunu da ifade etmek gerekir ki, yedinci gelir unsuru ilk altı gelir unsuru dışındaki bütün gelirleri içermediğinden kapsamı sınırlı olmaktadır. Diğer kazanç ve iratlar; değer artış kazançları ve arızı kazançlar olarak incelenmekte olup, her bir kazanç türü altında belirli gelirler vergilemeye tabi tutulmaktadır. Değer artış kazançları GVK’nın mükerrer 80. maddesinde² sıralanmaktayken,

2 “Mükerrer Madde 80 – (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.; Yeniden düzenleme: 7/1/2003-4783/4 md.) Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

1. (Değişik: 30/12/2004-5281/27 md.) İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.
2. 70 inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)”

arızı kazançlar da 82. maddesinde³ yer almaktadır. Bu durum, ülkemizde safi artış teorisinin sınırlı, kaynak teorisinin daha ağırlıkta olduğu bir yapıyı ortaya koymaktadır (Yegen, 2019: 243).

5. Diğer Kazanç ve İratlarda Vergi Adaleti ve Vergi Adaletini Bozucu Uygulamalar

Bilindiği üzere gelir vergisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan bir vergidir. Burada gelir denildiğinde ve kapsamına nelerin dâhil edilip edilmediği gelir vergisinin matrahının belirlenebilmesi açısından önem taşımaktadır.

Diğer kazanç ve irat kavramı, gelirin ilk altı unsuruna girmeyen ancak kişinin elde ettiği tüm kazanç ve iratlar anlamını taşımamaktadır. Zira kanun lafzına göre, diğer kazanç ve iratlar kapsamında nelerin vergiye tabi tutulacağı tek tek sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Dolayısıyla diğer kazanç ve iratlar bazı değer artış kazançları ile bazı arızı kazançları kapsamaktadır (Akgül Yılmaz, 2013:236). Gelir vergisi bakımından vergiyi doğuran bir olay gerçekleştiğinde bu durum diğer kazanç ve iratlar kapsamında sayılmamışsa, gelir vergisi doğmayacaktır. Bu durumun vergide adalet yönünden ilgili mevzuat hükümlerinde tek tek sayılan vergiyi doğuran olaylar günün koşullarına göre yeniden revize edilmelidir (İçmen ve Armağan, 2018:133). Böylelikle diğer kazanç ve iratların tam olarak net artış teorisine göre vergilendirilmesi mümkün olmadığından vergilemede adaleti bozucu bir etki yaratmaktadır.

Bir gelir unsurunun kaynak teorisi kapsamında değerlendirilerek buna göre vergilendirmenin yapılması ödeme gücüne göre vergilendirmeyi tam anlamıyla kavramamaktadır. Vergilerin belirli gelir veya servet unsurlarından alınması sebebiyle vergileme alanında dar kapsamlı vergilerin uygulanması kapsamı daraltmakta, kapsam daraldığından kişinin elde ettiği gelirin

3 “Madde 82- (Değişik: 7/1/2003-4783/7 md.) Vergiye tâbi arızı kazançlar şunlardır:

1. Arızı olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.
2. Ticarî veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat.
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 dâhil).
4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat.
5. Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil).
6. Dar mükellefiyete tâbi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar”.

tamamı kavranamamakta bu durum vergi adaletinin sağlanamamasına neden olmaktadır (Ferhatoğlu, 2003:13).

Diğer kazanç ve iratlar kapsamında gelir elde eden bir kişinin kazancı geliri daha geniş tanımlayan net artış teorisine göre vergilendirildiğinden, net artış teorisi yaklaşımı vergi tabanını daha geniş tuttuğundan vergilemede mali gücün gerçekleşebilmesine daha iyi hizmet etmektedir (Akgül Yılmaz, 2013:233-234).

Diğer kazanç ve iratlar kapsamında yer alan indirim, istisna ve muafiyetler, stopaj uygulaması, beyanname verilmeyecek durumlar vergi adaletini bozucu etkiler yaratmaktadır. Bu uygulamalar bir takım sonuçları da beraberinde getirmektedir: (Arıkan ve İnneci, 2016: 25).

- Diğer kazanç ve iratlar kapsamında yer alan bu tür uygulamalar Anayasamızın 73. maddesinde yer alan vergilemede mali güç ilkesinden uzaklaşılmasına sebebiyet vermekte, bu durum Anayasamızın hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerine de ters düşmektedir.
- Gelir vergisi beyan esaslı bir vergi olmasına karşın, beyan edilmeyecek gelirlerin kapsamının genişletilmesi söz konusu vergiyi stopaj vergisine dönüştürmekte, bu durum vergilemede adalet anlayışını zedelemektedir.
- Bu tür uygulamalar vergilemeye olan gönüllü uyumu azaltabilmekte, vergi gelirlerini azaltabilmekte böylelikle dar tabanlı bir vergilendirmenin oluşmasına yol açmaktadır.

5.1. Muafiyet, İndirim ve İstisna Uygulamalarına Çok Fazla Yer Verilmesi

Ülkeler esasen sosyal, politik veya ekonomik amaçlar doğrultusunda indirim, istisna ve muafiyetleri bir araç olarak kullanmaktadırlar. İndirim, istisna ve muafiyetler; belirli bir teşebbüsü, faaliyeti ya da mükellef gruplarını destekleyen, matrahı azaltan veya ödenecek olan vergiyi erteleyen vergi kanunu hükümleri veya düzenlemelerinden oluşmaktadır (Anderson, 2008:4).

Ülkeler doğrudan kamu harcaması yapmaksızın, vergi muafiyetleri, istisnalar, indirimler ve benzeri vergi harcamalarıyla ekonomik faaliyetleri yönlendirmesi belirli amaçlara dayanmaktadır. Ekonomik veya sosyal birtakım amaçlar kapsamında büyüme ve kalkınmayı teşvik etmek, gelir dağılımındaki adaletsizlikleri azaltmak, dezavantajlı grupların üzerindeki vergi yükünü hafifletmek üzere bazı mükelleflerin vergi kanunlarıyla vergilendirme dışı kalması, bir kısım vergi konularının da kanunlarla vergi

dışı bırakılması mümkündür. Elde edilen kazanç ve iratlar istisna kapsamında bulunuyorsa, bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir. Benzer şekilde, gelir elde eden mükellefin vergiden muaf olması durumunda da beyanname verme yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır (Arıkan ve İnneci, 2016: 23).

Bu tür uygulamalar, maliyet etkinliği bakımından avantaj sağlarken, ekonomik karar alıcıların davranışlarını etkileme ve kaynaklarını yönlendirme anlamında etkin bir biçimde kullanılmaktadır (Kaya ve Bay, 2025: 73).

İndirim, istisna ve muafiyet uygulamaları bazı durumlarda kamu maliyesi bakımından hem avantaj hem de bazı dezavantajları bünyesinde bulunduran bir mali araç olarak öne çıkmaktadır. Devletler, belirli ekonomik ve toplumsal amaçlara ulaşılabilmesi bakımından bazı vergi gelirlerinden bilinçli bir şekilde vazgeçebilmektedir. Bu açıdan uygulandığında, indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarının doğrudan sübvansiyonlara oranla daha az görüldüğü ifade edilse de, bu tür uygulamaların kamu gelirlerini azaltacağı ve bütçe üzerinde de bir yük oluşturacağı sonucu unutulmamalıdır (Kaya ve Bay, 2025:71).

Gelir vergisi uygulamasında yer alan istisna ve muafiyetler, her ne kadar sosyal, ekonomik ve mali amaçlar doğrultusunda uygulanmakta olsa da, vergi sisteminin üniter yapısını zedeleyen unsurlar olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarının hükümet ve kamuoyu denetiminden uzaklaşması durumunda, bu araçların gerçek ihtiyaçlardan ziyade çeşitli baskı ve çıkar gruplarının taleplerine hizmet edecek şekilde kullanılma riski ortaya çıkmaktadır. Bu durum, vergi sisteminde etkinlik kaybına yol açarak söz konusu düzenlemelerin işlevselliğini olumsuz yönde etkileyebilmektedir (Karaş ve Hayrullahoğlu, 2020: 95).

Diğer kazanç ve iratlar kapsamında değer artış kazançları ülkemizde 2025 yılı için 120.000 TL'ye kadar vergilendirilmez yani istisnadır. Bu rakamı aşan tutar beyan edilmektedir. Arızı kazançlar yıllık 2025 yılı için 280.000 TL'ye kadar vergilendirilmemekte, aşan kısım beyan edilmektedir (329 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği). Bu düzenlemeye göre diğer kazanç ve iratlar kapsamında gelir elde edenlerin vergilemeye tabi tutulması istisna tutarlarının yüksek olması dolayısıyla neredeyse istisnai bir durum haline gelmiştir.

Diğer kazanç ve iratlarda uygulanan istihdam edilmeyen kazançlara tanınan muafiyetler, aynı geliri farklı yollardan elde eden bireyler arasında farklı vergi yükü oluşturmaktadır. GVK'nın 86. maddesine göre, 150.000 TL arızı kazanç elde eden bir kişi vergi ödemez iken, aynı tutarı ücret olarak elde eden bir çalışan gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Bu durum, gelir kaynağının niteliğine göre vergi yükünü farklılaştırdığından yatay eşitliği zedelemektedir (Kırbaş, 2021: 99).

İndirim, istisna ve muafiyetlerin belirlenen amaçların dışında veya öngörülen sınırların üzerinde uygulanması, hem vergi gelirlerinde düşüşe yol açmakta hem de vergilemede adalet ilkesinin ihlal edilmesine sebep olabilmektedir (Giray ve Ömür, 2019:72). Bu nedenle vergi sisteminde indirim, istisna ve muafiyetlerin kapsam ve gerekliliği, maliye politikası ve toplumsal adalet açısından belli periyotlarla gözden geçirilmeli ve kamusal fayda temelinde verimsiz ve etkinsiz olan indirim, istisna, muafiyetlerin uygulamasına son verilmelidir.

Genel olarak bakıldığında, vergilemede adaleti sağlamada en etkin verginin gelir vergisi olduğu ifade edildiğinden, diğer kazanç ve iratlarda ekonomik amaçlı indirim, istisna ve muafiyetlerin payının az olması vergi adaletinin sağlanması açısından olumludur.

5.2. Beyanname Verilmeyen Durumlar

Vergi sistemimizde vergi tarhında beyan usulü yer almaktadır. Beyan usulüne göre verginin tarhı mükellefin beyannamesini vermesi yöntemini esas almaktadır. Beyan usulünün etkin bir şekilde uygulanabilmesi için, mükelleflerin kendilerine düşen kanuni ödevleri yerine getirmesi, bir anlamda vergilendirmeye ilişkin bilgi ve belgeleri eksiksiz ve zamanında vergi dairesine sunması gerekmektedir (Aksoy, 1998:211).

GVK'nun 86. maddesine göre, *“yıllık beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda beyannameye dâhil edilmeyecek gelir unsurları”* sıralanmıştır. Buna göre örneğin, dar mükellefiyette tamamı Türkiye’de stopaj yoluyla vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için beyanname verilmemektedir (GVK, m.86).

Diğer kazanç ve iratlar kapsamında yer alan *“değer artışları”* ve *“arızı kazançlar”* ın beyan edilip edilmeyeceği, elde edilen gelirin ilgili yıla ait istisna tutarını aşip aşmadığına bağlıdır. Gelir, istisna tutarının altında kaldığında söz konusu değer artışları ve arızı kazançlar beyannameye dâhil edilmeyecek; istisna tutarını aşması durumunda ise yıllık beyanname verilmesi gerekecektir. Bu kapsamda diğer kazanç ve iratlarda istisna tutarlarının çok yüksek olması bu gelir türünü elde edenlerin beyan dışı kalmasına ve böylelikle vergilemeye tabi tutulmamasına yol açmaktadır.

Diğer kazanç ve iratlar kapsamında elde edilen gelirlerin beyan edilmediği haller vergi kayıp ve kaçığına, vergi sisteminin karmaşıklığına ve böylelikle vergilemede adaletsizliklere sebebiyet verebilmektedir. Bu bakımdan, beyanname verilmeyen hallerin sebepleri, sonuçları ve çözüm yolları geniş bir yelpazede düşünülerek gerekli adımların atılması önemlidir.

5.3. Stopaj Uygulaması

Vergi sisteminde stopaj, kaynakta kesinti veya vergi tevkifatı olarak da adlandırılan ve verginin, ödemesi sırasında tahsil edilip sonradan mahsup edilebilmesine imkân tanıyan bir yöntemdir. Bu tanım, stopajın aynı zamanda bir vergi toplama usulü olduğunu göstermektedir (Aliefendioğlu, 1975: 2).

Ülkemizde stopaj uygulaması, vergi mevzuatına 1926 yılında 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile girmiştir. Bu uygulama esasen ücret gelirleri için öngörülmüş ve kesintilerin ayrı bir beyanname ile bildirilmesi yükümlülüğü getirilmiştir. İlgili kanunun yürürlükten kaldırılması üzerine stopaj uygulaması gelir vergisinde yer almıştır (Doğrusöz, 1992: 17).

Gelir vergisi günümüzde beyan sisteminin yeterince işletilemediği stopaj yöntemiyle tahsil edilebilen bir vergiye dönüştüğü görülmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi, stopaj yöntemiyle vergilendirmenin esasını oluşturmakla birlikte, kanun düzenlemesinde stopaj yapmaya yetkili olanlar, kesinti yapılacak gelir unsurları, oranları ve ilgilileri yer almaktadır. Söz konusu kanun maddesine göre *“Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmek zorunda olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler”* den oluşan vergi kesenler, ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben kesinti yapmak zorundadır (GVK, md. 94).

Stopaj usulü vergi idarelerinin iş yükü ve maliyetleri azaltan, devlet açısından elde edilen gelir üzerinden vergiyi hızlıca tahsil ederek vergi kaybını engelleyen ve vergi mükelleflerini şekli ödevlerden kurtaran bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır (Başaran Yavaşlar, 2012: 10).

Stopaj yöntemiyle vergilendirmenin avantajları sebebiyle, gelir vergisinde diğer kazanç ve iratlar dışındaki tüm gelir unsurlarına uygulandığı mevzuat düzenlemelerine göre anlaşılmaktadır (Özbalcı, 2005: 843). Gelir vergisi kapsamında stopaj yöntemiyle tahsil edilen vergilerin payının yüksek oluşu vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükü bakımından ödeme gücü ve adalet ilkeleri açısından bağdaşmamaktadır. Diğer kazanç ve iratlar unsurunda stopaj yönteminin uygulanmaması bu unsurun vergilemede adalet ilkesine hizmet ettiğini göstermektedir.

Ülkemizde gelir vergisi kapsamında diğer kazanç ve iratların büyük bir kısmı istisna sınırları altında bırakılarak beyan dışı tutulmakta veya sabit bir oranda stopaj usulüyle vergilendirilmektedir. Özellikle borsa kazançları,

gayrimenkul satış gelirleri gibi kalemlerin vergiye tabi tutulmaması veya çok düşük oranda vergilendirilmesi, yüksek düzeyde gelir elde eden kişilerin ayrıcalıklı bir konuma gelmesine yol açmaktadır (Özbalcı, 2012: 38). Sonuç olarak bu durum, dikey adalet ilkesine aykırılık oluştururken, vergi sisteminin servet birikimini teşvik eden, fakat emek gelirlerini baskılayan bir yapıya dönüşmesine sebebiyet vermektedir. Bu bağlamda, diğer kazanç ve iratlardan GVK geçici 67. madde kapsamında yer alan kazanç türlerine uygulanan stopaj oranlarının vergi adaleti bakımından gözden geçirilmesi yararlı olacaktır (İçmen ve Armağan, 2018: 133).

5.4. Vergi Karmaşıklığı

Vergi karmaşıklığı, genel ifadeyle vergi mevzuatının anlaşılmasının güç yapısı, sık değişen düzenlemeler, teknik terimlerin fazlalığı ve uygulamada rastlanan belirsizlikler olarak tanımlanabilir. Vergi sisteminin karmaşıklığı ulusal ve uluslararası karşılaştırmalarda sıklıkla vurgulanan bir sorundur. Zeren'in yapmış olduğu bir çalışmada, Türk vergi sisteminin dünyadaki en karmaşık sistemlerden biri olduğu ve bu karmaşıklığın idari ve mükelleflerin uyum maliyetlerini artırdığı ifade edilmektedir (Zeren, 2019: 146).

Vergi karmaşıklığı, vergi idaresi ve mükellefler açısından maliyet oluşturan ve gönüllü uyumu azaltabilen bir unsur olarak öne çıktığından diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesinde, mevzuatın karmaşık yapıda olması ve uygulama farklılıkları mükelleflerin adalet algısını olumsuz etkileyebilme potansiyelini taşımakta ayrıca vergi sistemine olan güvenini azaltabilmektedir. Karmaşık bir vergi sistemi mükelleflerin bilgi eksikliği yaşamasına ve vergi yükünü adaletsiz bulmasına yol açabilmektedir. Bu bakımdan vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve uygulama farklılıklarının giderilmesi vergilemede adaletin güçlendirilmesi açısından önemlidir.

Sonuç

Gelirin unsurlarından biri olan diğer kazanç ve iratlar genel olarak yüksek gelir grupları tarafından elde edilen, yatırım kaynaklı veya sermaye kazancı niteliğindeki gelirler olup, bu gelirlerin çoğu istisnalar ve beyan dışı kalmaları sebebiyle vergi sisteminde ya hiç vergilendirilmemekte ya da çok düşük oranlarla vergiye tabi tutulmaktadır. Bu durum, yüksek gelir grubunu oluşturan bireylerin daha az vergi ödemesine yol açarak dikey adaleti zedeleyebilmektedir.

GVK'da yedi gelir unsurundan biri olan diğer kazanç ve iratlar, hukuki olarak tamamlayıcı bir gelir unsuru olsa da, uygulamada vergi adaletini zayıflatan bir takım sorunlara sahiptir. Arızı ve değer artış kazançlarına

tanınan istisnalar ve düşük oranlı vergilendirme politikaları yatay ve dikey adaleti olumsuz etkilemektedir. Özellikle yüksek gelirli kesimlerin gelirin bu unsurundan yararlanarak daha düşük vergi ödemeleri, düşük ya da orta gelirli kesimlerin vergi yükünü artırabilmektedir. Vergi yükünün bu çarpık dağılımı adaleti zayıflatmaktadır. Bu doğrultuda, diğer kazanç ve iratlar daha kapsayıcı ve adil bir şekilde vergilendirilmelidir.

Diğer kazanç ve iratların önemli bir kısmı beyan dışı kalmakta, vergi idaresi tarafından etkin bir şekilde izlenememektedir. Denetim yetersizlikleri de beyan dışılığı teşvik etmektedir. Bu doğrultuda, diğer kazanç ve iratlar kapsamında yer alan istisna ve muafiyetler gözden geçirilmeli, beyan esaslı güçlendirilmeli ve beyan ağırlıklı geniş tabanlı bir vergilendirmeye ağırlık verilmelidir. Beyan yoluyla vergilendirmeden ziyade stopaj uygulamalarına çokça yer verilmesi vergi denetimlerinin yetersiz ve etkinsiz olmasının bir sonucudur. Bu noktada, etkin vergi denetimi uygulamalarına ağırlık verilerek beyan sisteminin yaygınlaştırılması adalet anlayışına daha uygun olacaktır. Ayrıca denetimi destekleyici çeşitli vergi güvenlik önlemleriyle vergi adaleti sağlanmaya çalışılmalıdır. Vergi sistemimizde gelirin daha geniş bir biçimde kavranabilmesi için net artış teorisine uygun bir yapı oluşturulmalı bunun için gerekli kanuni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bir vergi sisteminde vergi politikalarının yukarıda sayılan hususların gözetilerek oluşturulması kamu gelirlerinin sürdürülebilirliğine olumlu yansıyacaktır.

Kaynakça

- Akgül Yılmaz, G. (2013). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 4. Baskı.
- Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aliefendioğlu, Y. (1975). *Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)*. Ankara
- Anderson, B. (2008). Tax Expenditures in OECD Countries. <http://www.oecd.org/governance/budgeting/39944419.pdf>, (15.09.2025).
- Anıkan Z. ve İnneci, A. (2016). Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üni-ter Yapıyı Bozan Uygulamalar. *Sosyoekonomi*. 24(30), 11-28.
- Başaran Yavaşlar, F. (2012). Bir Adaletsizlik Örneği: Ücret Gelirlerinin Vergilen-dirilmesi. *Fasikül Dergisi*. (30), 6-12.
- Bıyık, R. ve Kıratlı, A. (2006). *Giderler ve İndirimler*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Biltekin Ö. (2006). *Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendiril-mesi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Doğrusöz, B. A. (1992). *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"*. İs-tanbul: İSMMM Odası Yayınları.
- Erginay, A. (1985). *Kamu Maliyesi*. Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 11. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Ferhatoglu, E. (2003). Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye'de-ki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz. *E-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*. 19(9). 1-17.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2024). Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi Rehberi.
- Giray, F. ve Ömür, Ö. M. (2019). Veraset ve İntikal Vergisinde Mali ve Sos-yal Fonksiyonlara Aykırı Olan Vergi Harcamaları. *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 12(1), 72- 82.
- Güngör, K. (2002). 4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi. *Mevzuat Dergisi*. 5(56). Ağustos 2002. <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/08a/01.ht>.
- Işık, N. ve Kılınç C. E. (2009). OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü ve Vergi Tür-leri: Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF Dergisi*. 11(17), 147-173.
- İçmen M. ve Armağan, R. (2018). Gelir Vergisi Unsurlarının Vergi Adaleti Bağlamında Değerlendirilmesi: 1980 Sonrası Değişiklikler ve Gelişmeler, *Vergi Raporu Dergisi*. S.222, 114-135.
- İnce, M. (1980). *Maliye Politikası* (ders notları), Ankara: Olgaç Matbaası.
- Karaş, E. ve Hayrulloğlu, B. (2021). Türkiye'de Vergi Harcamalarının İnce-lenmesi ve Vergilemede Adalet Açısından Değerlendirilmesi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. S:44, 91-105.

- Kaya B. ve Bay H. (2025). Vergi Harcamalarının Yenilikçi Teknolojilere Etkileri ve Güncel Gelişmeler. *Sosyoekonomik Araştırmalar Dergisi*. 2(1), 69-82.
- Kılıç, Ö. (2018). Türkiye’de Vergi Adaleti. *Akademik Bakış Dergisi*. (66), 396-411.
- Kırbaş, S. (2021). Türk Vergi Sisteminde Gelirin Unsurları ve Vergi Adaleti. *Maliye Dergisi*. 180, 85–102.
- Koç, A. F. ve Dağlı, M. F. (2007). Vergi Yüklü Dağılımı ve Vergi Adaleti. *Vergi Raporu*. 88, 34- 46.
- Özbalcı, Y. (2005). *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özbalcı, Y. (2012). Gelir Vergisinde Diğer Kazanç ve İratlar. *Vergi Dünyası*, 372, 35–42.
- Öztürk, İ. ve Ozansoy A. (2009). Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Vergi Mevzuatı Açısından Gelirin Tanımı. *Mali Pusula*. S.57, 66-78.
- Pehlivan, O. (2011). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Murathan Yayınları.
- Rakıcı C. ve Aktuğ M. (2020). Gelir Kavramına Yönelik Farklı Görüşler ve Türk Vergi Sisteminin Gelire Yaklaşımı. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 20(4), 879-904.
- Susam, N. (2016). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Beta yayıncılık.
- Şen, H. ve Sağbaş İ. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikası, Gözden Geçirilmiş ve Kısmen Genişletilmiş* 3. Baskı, Ankara: Barış Arıkan Yayınları.
- Şenyüz, D, Yüce, M. ve Gerçek, A. (2019). *Türk Vergi Sistemi*. 16. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2013). *Türk Vergi Sistemi*. İzmir: Kanyılmaz Matbaacılık.
- Türk İ. (1983). *Maliye Politikası Amaçlar- Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri*. Ankara: S Yayınları:14.
- Yegen, B. (2019). Türk Vergi Sisteminde Gelirin Tanımı Konusunda Yaşanan Gelişmeler. *Maliye Araştırmaları Dergisi*. 5(3), 237-247.
- Zeren, G. (2019). Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırmalı İncelenmesi. *International Journal of Public Finance*. 4(2), 145-165.
- 193 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli Gelir Vergisi Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr>,
- 32768 Sayılı ve 30.12.2024 tarihli 329 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/12/20241230M2-12.htm>. (18.10.2025).

