

Ticari Kazancın Belirleyicisi Olarak "Devamlılık": Türk Ticaret Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Bir Değerlendirme

Neslihan COŞKUN KARADAĞ*
Soner YAKAR**

Öz

193 sayılı Kanun'un 37'nci maddesinde ticari kazanç "her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar" olarak tanımlanmıştır. İlgili maddede ticari ve sınai faaliyet tanımlanmamış, başka bir kanuna da doğrudan atıf yapılmamıştır. Ticari ve sınai faaliyet kavramı genellikle Türk Ticaret Kanunlarındaki ticari işletmenin özelliklerinden faydalanılarak belirlenmeye çalışılmaktadır. Ticari işletmenin özelliklerinden birisi de devamlılıktır. Gelir vergisi açısından devamlılık ticari kazanç ile arızı kazancın belirleyicisi olarak kabul edilmektedir. Bu çalışmada devamlılık unsuru hem ticaret kanunu hem de gelir vergisi açısından ele alınmıştır. Yapılan değerlendirmeler çerçevesinde devamlılığın varlığının genel objektif kriterler yerine, olayın özelliğine göre ticari amaç hedeflenerek yapıp yapılmadığının belirlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi, Ticari İşletme, Ticari Kazanç, Devamlılık

**"Continuity" as a Determinator of Commercial Earnings:
An Evaluation on Turkish Commercial Code and Income Tax Law**

Abstract

In Article 37 of Law No. 193, commercial gain is defined as "profits arising from all kinds of commercial and industrial activities". The

*Doç.Dr., Çukurova Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ncoskun@cu.edu.tr

**Doç.Dr. Çukurova Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, syakar@cu.edu.tr

Makalenin Gönderilme Tarihi: 22.01.2018

Kabul Tarihi: 29.06.2018

commercial or industrial activity has not been defined in the relevant article and has not been referenced directly any other citation. The concept of commercial and industrial activity is generally determined by using the characteristics of the commercial business in the Turkish Commercial Code. One of the characteristics of a commercial business is continuity. In terms of Income Tax, continuity is considered as the determinant of casual earnings and commercial earnings. In this study the continuity is discussed both in terms of trade law and income tax. As a result of the evaluations made, it has to be determined whether the existence of the continuity should be determined by targeting the commercial purpose according to the characteristic of the event rather than the objective criteria.

Keywords: *Income Tax, Commercial Company, Commercial Earnings, Continuity*

JEL Classification Codes: *H20, H24, K22*

Giriş

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde gelirin tanımı yapılmış, 2'nci maddesinde yedi unsurdan oluştuğu belirtilmiş ve bu unsurlar sıralanmıştır. Bu yedi gelir unsurundan birisi de ticari kazançtır. 193 sayılı Kanun'un 37'nci maddesinde “*ticari kazanç her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançtır*” şeklinde tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu dahil vergi kanunlarında ticari ve sınai faaliyet tanımlanmamış, başka bir kanuna atıf da yapılmamıştır (Şenyüz vd., 2008:22). Bu kavramlar Türk Ticaret Kanunu'ndan yararlanılarak açıklanmaya çalışılmış, ancak atıf olmaması dolayısıyla gelir vergisi bakımından oluşan yasal boşluk bir takım belirsizliklere yol açmıştır. Bu belirsizliklerden birincisi, Gelir Vergisi Kanunu'nun zımnen atıf yaptığı varsayılab sını ve ticari faaliyetin Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre belirlenip belirlenemeyeceği, belirlenecekse gelirin kavranması bakımından ticaret kanunu hükümlerinin yeterli olup olamayacağıdır. Yasal boşluktan kaynaklanan ikinci belirsizlik ise zaman içinde önem kazanan “devamlılığın” neye göre tespit edileceğidir. Devamlılık, ticari ve sınai faaliyetin belirlenmesinde bir ölçüt olarak kullanılmaktadır. Dolayısıyla, devamlılığın varlığı ticari ve sınai faaliyetin varlığının göstergesidir. Bu nedenle ticari ve sınai faaliyet ile devamlılık iç içe geçmiş kavramlar olarak karşımıza çıkar. Faaliyetin devamlılığı ticaret hukukunda “ticari işletme”nin belirleyicisi, gelir vergisinde ise gelir unsurunun tespiti açısından önemlidir. Gelir vergisi bakımından devamlı yapılan ticari ve sınai faaliyetler gelir unsurlarından ticari kazanç, devamlı yapılmayan ara sıra yapılan faaliyetler ise diğer kazanç ve irat olarak vergi kapsamına dahil edilmektedir. Dolayısıyla devamlılık, elde edilen gelirin vergilendirme rejimini etkileyen bir unsurdur.

Tüm bu belirsizlikler içinde bahsi geçen kavramlar, gelir vergisi bakımından, sözlük anlamlarından ve Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan hükümlerden hareketle anlamlandırılmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede faaliyetlerin devamlılığının tespitinde birtakım ölçütler ve yaklaşımlardan yararlanılmasına yol açmıştır. Ancak her iki hukuk alanının konu ile ilgili yaklaşımlarında zaman içinde meydana gelen farklılıklar, faaliyetlerin "devamlılığı"nın tespitinde dikkate alınan yaklaşımların da farklılaşmasına ve gelir vergisine özgü hale gelmesine sebep olmuştur. Vergi hukuku doktrini ve vergi idaresi tarafından zamanla gelir vergisine özgülleştirilen, ticari kazancın belirleyicileri ve bunlardan biri olan "devamlılık" unsurunun kriterleri, uygulamada karşılaşılan sorunlar ve yargının vermiş olduğu kararlar ile yeniden tartışılmaya başlanmıştır.

Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Bu kapsamda öncelikle, tarihsel açıdan gelir vergisi ve gelirin unsurları hakkında kısa bir açıklama yapılacaktır, ikinci olarak ticari faaliyet, sınai faaliyet, devamlılık ve süreklilik kavramları açıklanacaktır. Daha sonra Cumhuriyet döneminde geliri konu edinen başlıca Türk vergi kanunları ile ticari hayatı düzenleyen Türk ticaret kanunları, sahip oldukları sistemsel farklılıklar, yürürlük tarihleri ve birbiriyle etkileşimleri dikkate alınarak dört farklı dönemde açıklanacaktır. Son olarak vergi idaresi, yargı ve doktrinin "devamlılığa" bakış açısı tebliğler, özeldeler, rehberler, Danıştay kararları ve vergi hukukçularının yazınlarındaki görüşleri ile açıklanacak ve değerlendirmeler yapılacaktır.

1. Tarihsel Açıdan Gelir Vergisi ve Gelirin Unsurlarına Kısa Bir Bakış

Türkiye'de modern anlamda ilk gelir vergisi 03.06.1949 tarihinde kabul edilen 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'dur. Bu Kanun'un kabulüne kadar Osmanlı döneminde Meşruiyetin ilk yıllarında başlayan vergi reform çabalarının yansımaları dikkati çeker. Fransız ekolünün etkisi ile şekillenen bu çabalar 1889 yılında bir fikir olarak projelendirilmiş, ancak o yıllarda çeşitli gerekçelerle hayata geçirilememiş, 1907-1926 yılları arasında temettü vergisi, 1926-1949 yılları arasında ise kazanç vergisi şeklinde uygulama alanı bulmuştur. Her iki vergi aslında Fransa'da uygulanan ve karakteri itibarıyla yerel bir vergi özelliği taşıyan "sanat ve ticaret vergisi" veya basit bir "iş vergisi" şeklinde değerlendirilen, devletin temel vergisini oluşturmaktan uzak patent vergisinin (patente) Türkiye uygulamasıdır (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1987:3-7; Başaran Yavaşlar, 2011:25). Fransızların bu vergiyi esas vergi olmaktan çıkarıp gelir vergisi sitemine geçmesi 1914-1917 tarih aralığında gerçekleşirken, Türkiye'de bu tarih 1949 yılına uzanmıştır (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1987:3-7).

1907-1914 yılları arasında uygulanan Temettü Nizamnamesi ile ticari, sınai kazançlar, serbest meslek kazançları ve kısmen ücretler üzerinden nisbi veya maktu vergi alınmaya başlanmıştır. Objektif nitelikli bir randıman vergisi olan ve karine usulüne dayanan bu vergi 1914 yılında yerini aynı

özellikleri gösteren temettü vergisine (Turhan, 1993:111; Başaran Yavaşlar, 2011:24-25) bırakmıştır. 1926 yılında temettü vergisinin yerini, gerçek kişileri ve kurumları vergilendiren, beyan esasına dayanan, gerçek geliri hedef alan kazanç vergisi almıştır. Kazanç vergisinin beyan usulünün uygulanmasındaki zorluk, bu verginin Fransız sedüler gelir vergisi (Ortaç, 2000:10) sistemi esas alınarak 1934 yılında revize edilmesi, götürü ve karine esasına dayalı sisteme geri dönülmesi (Turhan, 1993:111; Başaran Yavaşlar, 2011:25) ile sonuçlanmıştır.

Toplumların ekonomik, sosyal ve kültürel yapılarındaki değişiklik ve gelişmelerin vergi yapısını da şekillendirdiği (Bulutoğlu, 1978:46) bir gerçektir. Bir ülkenin vergi gelirlerinin türleri, bu vergilerin vergilendirdikleri işlemler ve maddeler o ülkenin iktisadi yapısı ile yakından ilişkilidir. Nitekim Türkiye’de yaşanan gelişmelere ve artan gelir ihtiyacına mevcut vergi sisteminin karşılık verememesi vergi reformu baskısını artırmış, kazanç vergisi uygulamasının aksine üniter yapıda olan Alman gelir vergisi sistemi esas alınarak 5421 sayılı Kanun kabul edilmiştir. Modern anlamdaki¹ bu ilk Gelir Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde “*Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” şeklinde tanımlanmış, 27’nci maddesinde ise gelirin unsurları sıralanmıştır. 5421 sayılı Kanun’da zirai kazançlara gelir unsurları içinde yer verilmemiş, diğer taraftan 19’uncu maddede tarım kazançları vergiden istisna edilmiştir. Bu Kanun’un kabulü ile Ticaret Kanunu’nda ve geliri vergilendiren kanunlarda o güne kadar vurgulanmayan faaliyetlerin “devamlılık (süreklilik)” niteliği, arızı kazançların 6’ncı gelir unsuru olarak kabul edilmesiyle önemli hale gelmiştir. Belirli ölçüler dahilinde iş yapan ticaret ve sanat erbabı esnaf muafılığı adıyla gelir vergisi dışında bırakılırken, 5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanunu² ile götürü usule dayalı vergiye tabi tutulmuştur. Kazanç vergisi kapsamında vergilendirilen hükmi şahısların geliri, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ayrı bir vergi kapsamına alınmıştır. Bu şekilde kazanç vergisinin bünyesinde barındırdığı kişiler ve konular, biri usule ilişkin kanun olmak üzere dört farklı kanun (Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Esnaf Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu) kapsamında yeniden düzenlenmiştir. Esnaf vergisi, 1955 yılında 6582 sayılı Kanun’la kaldırılarak mükelleflerin büyük bir kısmı gelir vergisi içine alınmıştır (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1987:191; İnan, 2010:353-354).

Modernize edilen vergi sistemimizin on yıllık deneyimi sürecinde birtakım aksaklıkların yaşanması üzerine (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1987:191) halen yürürlükte bulunan 1960 tarihli ve 193 sayılı Kanun³ kabul

¹Bazı yazarlar 1934 tarihli Kazanç Vergisini ilk modern gelir vergisi olarak kabul etmektedir (Bkz. Başaran Yavaşlar, 2011:25).

²Esnaf Vergisi Kanunu md.1/2’de esnaf tanımı yapılmıştır. Buna göre “*Esnaf, Gelir Vergisi Kanununa göre esnaflık şartlarına haiz olanlardır.*” denilmek suretiyle açıkça Gelir Vergisi Kanunu’na atf yapılmıştır.

³Kabul Tarihi: 31.12.1960, Resmi Gazete, 06.01.1961, Sayı: 10700.

edilmiş, 5422 sayılı Kanun'da değişiklikler yapılmıştır. 193 sayılı Kanun ile 5421 sayılı Kanun'da izah edilen gelir tanımı aynen korunmuş, 2'nci maddede gelir unsurları içine zirai kazançlar da dahil edilerek gelir 7 unsura çıkarılmıştır. 1998 yılında kabul edilen 4369 sayılı Kanun⁴ ile 193 sayılı Kanun'da reform niteliği taşıyan birtakım değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda, yaklaşık 48 yıldır yürürlükte bulunan "gelir" tanımı ilk defa değiştirilmeye ve genişletilmeye çalışılmıştır.⁵ Diğer yandan, kurum gelirlerini vergilendiren 5422 sayılı Kanun, küreselleşmenin getirdiği yenilik ve gerekliliklere cevap verememesi nedeniyle (Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi ve Kanun Tasarısı, 1960) yürürlükten kaldırılmış, yerine 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Halen yürürlükte olan bu Kanun, "*Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur*" (5520 S.K. md.1) hükmü ile kurumun gelirini (kurum kazancını) 193 sayılı Kanun'a atıf yaparak tanımlamaktadır. Netice olarak gelir üzerinden alınan vergileri düzenleyen her iki kanun geliri; ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücretler, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar dahilinde kabul etmektedir.

2. Kavramsal Açıklama

2.1. Ticari ve Sınai Faaliyet Kavramı

Ticari, Arapça "ticar"dan gelen sıfat olarak kullanılan bir terimdir. Türk Dil Kurumu'nun (TDK) Güncel-Büyük Türkçe Sözlüğü'nde "ticari" kelimesi "ticaretle ilgili, ticarete ilişkin" anlamı taşımaktadır (<http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi:11.01.2018)). Yine aynı sözlüğe göre ticaret; "ürün, mal vb. alım satımı; kazanç amacıyla yürütülen alım satım etkinliği; alışveriş sonucu elde edilen, yararlanılan fiyat farkı, kâr" anlamına gelmektedir (<http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi:11.01.2018)). Bu amaçla yapılan iş, fiil, davranış ve etkinliklere de ticari faaliyet⁶ denilmektedir.

Sınai, Arapça "sınai"den gelen "sanatla ilgili, sanata dair" anlamını taşıyan sıfat olarak kullanılan bir kelimedir. Osmanlıca-Türkçe Büyük Lügat'a (1987:881) göre, sınai (sınaiyye) "sanatla ve sanayi ile alakalı, insan yapısı"; sınaiyyat, "sanatla ilgili olan şeyler, insan yapısı şeyler" anlamına gelmektedir. Meydan Laroussese'da (1973:263) sınai, sıfat olarak "sanat ve zanaatla ilgili, tabii olmayan, yapay" anlamında tanımlanmıştır. Güncel-Büyük Türkçe Sözlük'te sanayi (san'atlar), "Ham maddeleri işlemek, enerji kaynaklarını yaratmak için kullanılan yöntemlerin ve araçların bütünü,

⁴Resmi Gazete 29.07.1998, Sayı: 23417.

⁵"*Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safı tutandır*" (4369 sayılı Kanun, md.24). Bu maddenin yürürlük tarihi 01.01.1999 iken 4444 sayılı Kanun (Resmi Gazete, 14.08.1998, 23786) ile uygulaması 01.01.2003'e ertelenmiş, 4783 sayılı Kanun (Resmi Gazete, 09.01.2003, Sayı: 24988) ile kaldırılarak uygulanamadan eski gelir tanımına geri dönmüştür.

⁶Faaliyet kelimesi yine Arapça kökenli "fa'aliyyet"ten gelmekte olup, "canlılık, hareket; çalışma; işler durumda olma, etkinlik" anlamını taşımaktadır (Osmanlıca-Türkçe Büyük Lügat, 1987:259).

işleyim, uran, endüstri (fr. Industrie)” şeklinde tanımlanmıştır (<http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi:11.01.2018)). Bu amaçla yapılan iş, fiil, davranış ve etkinliklere de sınıai faaliyet denilmektedir.

2.2. Devamlılık/Süreklilik Kavramı

Kelime anlamı ile devamlılık, “bir halde bulunma, sürekli olma, daimilik, her vakit” anlamına gelmektedir (Osmanlıca-Türkçe Büyük Lügat, 1987:177). Süreklilik, “sürekli olma, kesintisiz olarak sürüp gitme durumu, devamlılık” şeklinde tanımlanmaktadır (<http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi: 04.01.2018)). Görüldüğü gibi sözlükte iki kelime aynı anlamda kullanılmıştır. Kesintisiz sürüp gitme durumu sürekliliğin/devamlılığın belirleyicisi olmakta, Osmanlıcada ve hukuk dilinde “mutad” (alışılmış, sıra gelen, belirli bir düzende devam eden, normal) kavramına karşılık gelmektedir (Osmanlıca-Türkçe Büyük Lügat, 1987:683; <https://tr.wiktionary.org/wiki/mutad> (Erişim Tarihi: 04.01.2018)).

3. Gelir Vergisi Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu İlişkisi Bağlamında Devamlılık

Vergi tarihimizde Osmanlı İmparatorluğu ile Türkiye Cumhuriyeti Devleti geçiş döneminden başlamak üzere günümüze kadar geliri esas alan çok sayıda vergi⁷ olmakla birlikte temel anlamda üç vergi türünün uygulandığı söylenebilir. Yukarıda da kısaca izah edildiği üzere bu vergiler temettü, kazanç ve gelir/kurumlar vergisidir. Bu vergiler ticari ve sınıai faaliyetleri ya/ya da tacir-tüccar-esnaf-sanatkârı (zenaat) vergi kapsamına almış/almaktadır. Mevzuat, 1907 tarihli Temettü Nizamnamesi, 1914 tarihli Temettü Vergisi Kanunu, 1926 ve 1934 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu, 1949 tarihli Gelir Vergisi Kanunu, 1949 tarihli Kurumlar Vergisi Kanunu, halen yürürlükte bulunan 1960 tarihli Gelir Vergisi Kanunu ile 2006 tarihli Kurumlar Vergisi Kanunu ile şekillenmiştir.

İlgili kanunlarda, ticari ve sınıai faaliyetler, tüccar, esnaf, zanaatkâr gibi temel kavramların tanımı yapılmamıştır. Bu kavramlar, ticari hayatı düzenleyen ticaret kanunlarında tanımlanmış ve geniş düzenleme alanı bulmuştur. Bu nedenle, ticaret kanunu hükümlerinin vergi hukuku alanında uygulama alanı bulup bulmadığı konusu araştırmacıları ticaret hukuku-vergi hukuku ilişkisine yönlendirmiştir.

Diğer taraftan, “devamlılık” konusu ticari ve sınıai faaliyetin tanımlanmasında kullanılan bir ölçüt olarak her iki kanunda da yer almıştır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde izah edileceği üzere, Türk Ticaret Kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu’nun “devamlılık” konusundaki yaklaşımı farklılıklar arz etmektedir. Gelir vergisinde ticari kazancın belirlenmesi için ticari ve sınıai faaliyetin tanımlanması, ticari ve sınıai faaliyetin tanımlanması

⁷Geliri esas alan vergiler arasında; aşar vergisi, mahsulatı arziye vergisi, hususi ormanlar resmi, esnaf vergisi, gayrimenkul kıymet artışı vergisi gibi olağan vergiler; harp vergisi, iktisadi buhran vergisi, muvazene vergisi, toprak mahsulleri vergisi, mali denge vergisi gibi olağanüstü vergileri sıralamak mümkündür (Detaylı bilgi için bkz. Giray, 2010; Küsmenoğlu, 2010).

için de devamlılık unsurunun tespiti gereklidir. Bu konu aşağıda, mülga ve mer'î Türk Ticaret Kanunları ile geliri konu edinen kanunlar çerçevesinde izah edilmeye çalışılacaktır.

Yukarıda bahsi geçen vergi kanunlarının uygulandığı sürelerde dört farklı Ticaret Kanunu yürürlükte olmuştur. Bunlar; 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret, 1926 tarihli ve 845 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 1957 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 2012 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'dur. Ticaret hukukunda "merkez kavram"ın ne olduğuna bağlı olarak farklı sistemler geliştirilmiştir. Ticaret hukuku sisteminde "ticari işlem"i esas alan sistem objektif sistem, "tacir"i esas alan sistem sübjektif sistem, "ticari işlem, tacir ve ticari işletme"yi esas alan karma sistem, sadece "ticari işletme"yi esas alan sistem ise modern sistem olarak bilinmektedir (<http://www.fevziapaydin.com> (Erişim Tarihi:06.01.2018)). Fransız İhtilali ile sınıf kavramı reddedildiğinden, tacir olsun ya da olmasın ticari işlemlere ticaret hukuku kurallarının uygulanacağını belirten objektif sistem Fransız ticaret hukuku ile bütünleşmiştir. Objektif sistemde ticari olarak nitelendirilen muamelelerin ortak bir nizamata tutulması hedeflenmiş, faaliyetlerin süreklilik taşımaksızın icrası dahi yapılan işe ticari nitelik vermiştir (Göktürk, 2015:4). 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret aşağıda izah edileceği üzere Fransız Ticaret Kanunu'nun çevirisi olup, ticari işlemi merkeze alan bir kanundur. 1926 tarihli ve 845 sayılı Kanun karma sisteme dayalı tacir, ticari muamele ve ticari işletme odaklı bir yapıda olup, farklı esaslara dayanan çeşitli yabancı mevzuattan alınmış hükümlerden oluşan belli bir sistemden yoksun derleme bir kanundur. Genel hükümleri 1882 tarihli İtalyan Ticaret Kanunu'ndan (Cidice Commerciale), ortaklıklarla ilgili hükümler ise Alman ve Fransız kanunlarından alınmış, esas itibarıyla ticaret hukukunun sübjektif ve objektif görüşlerinin karmasından oluşan bir sisteme dayanarak düzenlenmiştir (Ulusoy, 2017). Taciri esas alan sübjektif sistem ise Alman ekolü ile bütünleşmiştir. Türkiye'de 1957 tarihli ve 6762 sayılı Kanun ile 2012 tarihli ve 6102 sayılı Kanun "ticari işletme"yi esas alan modern ticaret hukuku sisteminin örnekleridir (<http://www.fevziapaydin.com> (Erişim Tarihi: 06.01.2018)).

Kronolojik olarak yürürlükteki vergi kanunları ile ticaret kanunlarını ekoller açısından değerlendirdiğimizde;

-1907 tarihli Temettü Nizamnamesi, 1914 tarihli Temettü Vergisi/1850 tarihli Kanunname-i Ticaret- Fransız Ekol /Objektif Sistem (Birinci Dönem)

-1926 tarihli Kazanç Vergisi, 1934 tarihli Kazanç Vergisi, 1949 tarihli Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Esnaf Vergisi Kanunu/1926 tarihli Türk Ticaret Kanunu-Fransız Ekolü Baskın Karma Sistem (İkinci Dönem)

-1960 tarihli Gelir Vergisi Kanunu, 1949 tarihli Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006 tarihli Kurumlar Vergisi Kanunu/1957 tarihli Türk Ticaret Kanunu-Alman-İsviçre Ekolü/Ticari İşletme Ağırlıklı Karma Sistem/Modern Sistem (Üçüncü Dönem)

-1960 tarihli Gelir Vergisi Kanunu, 2006 tarihli Kurumlar Vergisi Kanunu/2012 tarihli Türk Ticaret Kanunu-Modern Sistem (Dördüncü Dönem)

Bahsi geçen vergi kanunu-ticaret kanunu ilişkisi aşağıda dört başlıkta ele alınacak ve incelenecektir.

3.1. Birinci Dönem

Osmanlı döneminde Meşrutiyetin ilk yıllarında başlayan vergi reform çabalarının yansımaları Fransız ekolünün etkisinde şekillenmiştir. Bu ekolün etkisi ile ilk vergi düzenlemesi Temettü Nizamnamesi ile yapılmıştır. Ticaret ve sanatı ilk defa bağımsız bir vergi kanunu ile vergilendiren temettü vergisi ticaret, sanat ve emek gelirleri üzerinden, karine usulüne göre alınan bir vergidir (Turhan, 1993:111; Giray, 2010:227; Küsmenoğlu, 2010:116; Başaran Yavaşlar, 2011:24-25). Nizamnameye göre, verginin mükellefi sabit işyeri olan ticaret erbabıdır. Matrahın belirlenmesinde iki karine esas alınmıştır: i) Sanatın türü ve ii) Sanatın icra edildiği binanın tahririne göre tespit edilen değeri. Bu ilk temettü vergisi uygulamasının ardından 1914 yılında çıkarılan Temettü Vergisi Kanunu ile karinelerin hemen hemen aynı olduğu Fransızların Patent Vergisine daha da yaklaşılmıştır (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1987:5). Bu Kanun ile ticaret ve sanat icra edenler ile şirketler vergi kapsamına alınmış olup, sabit işyeri sahipleri (ticarethane) nisbi vergi, belirli bir işyeri olmayan ticaret ve sanat erbabı ile işçiler için maktu vergi uygulaması getirilmiştir (Küsmenoğlu, 2010:118). Bu vergi kapsam itibarıyla; esnaf vergisi, gelir vergisi ve kurumlar vergisi niteliği göstermiştir (İnan, 2010:353).

Temettü Nizamnamesi ve Temettü Vergisi Kanunu'nda, ticari ve snai faaliyetler vergi kapsamına alınmış olmakla birlikte bu kavramların tanımı yapılmamıştır. Öte yandan devamlılığa ilişkin bir ibarede de bulunulmamıştır. Her iki vergi kanununun yürürlükte bulunduğu sürelerde, ülkemizin ilk ticaret kanunu olma özelliğini taşıyan 1850 tarihli "Kanunname-i Ticaret" ile ticaret hayatı düzenlenmiştir.⁸ Bu Kanun iki kısımdan oluşmakta olup, birinci kısım ticaret hukuku genel hükümlerine, ikinci kısım iflase ayrılmıştır. Birinci kısım toplam 6 bölümden ibaret olup sırasıyla; tüccar ve ticari ehliyet tabiri, ticari defterler, ticaret şirketleri (kollektif, komandit ve anonim şirket), komisyonculuk, kara ve deniz nakliyeciliği ile poliçeler düzenlenmiştir (İnan, 1966:830). Dikkat edildiği üzere ticari muamele veya ticari iş kavramı kanunda açıklanmamıştır. Bu dönemde Ticaret Kanunu'nun boşlukları genel kanun niteliğinde olan mecelle ile doldurulmaktaydı (Demir, 2017:18). Bu kapsamda İslam hukukunun "muamelat"a ilişkin hükümleri ticari işlerin kapsamını (örneğin, Mecelle'nin 1'inci kitabında geçen alım satımla ilgili hükümler, 10'uncu

⁸Bu Kanun öncesinde müstakil ticaret kanunları olmayıp, İslam hukukunun muamelata ilişkin hükümleri ticari işlerde uygulanmıştır (<https://www.turkcebilgi.com/ticaret> (Erişim Tarihi: 04.01.2018) bkz. Uçkan, 1999). 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret, 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu'ndan alalacele tercüme edilmiş bir kanundur (Türkiye Barolar Birliği, 2008:4) ve tercümelere de çok ciddi yanlışlıkların yapıldığı belirtilmektedir (İnan, 1966:829).

kitabında geçen ortaklıkla ilgili hükümler) belirleme bakımından uygulama alanı bulmuştur.⁹

Ekonominin tarıma dayalı olduğu, büyük sanayinin değil küçük el zanaatının hakim olduğu, ticaretin yabancılar eliyle şekillendirildiği, İslam hukukunun, örf ve adetinin baskın olduğu bir toplumsal yapıda, dışardan ithal edilen vergi ve ticaret kanunları (Küçük, 2012:2) hakikate yabancı kalmıştır.

3.2. İkinci Dönem

Temettü vergisinin arkasından, genel ilkeler bakımından büyük farklılıklar taşımayan 1926 tarihli ve 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile 1934 tarihli ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu uygulanmıştır. 1926 mali yılı başından itibaren uygulanmak üzere kabul edilen 755 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi¹⁰ ile Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ticari, sınai veya mesleki faaliyetlerde bulunanlar ya da aynı Kanun'da belirtilen işleri yapan gerçek ve tüzel kişiler vergi kapsamına alınmıştır.¹¹ Bu Kanun'da bahsi geçen ticari, sınai ve mesleki faaliyete ilişkin açık bir tanımlama yapılmamıştır. Kazanç vergisi ile ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve ücretler sedüleri halinde vergilendirilirken menkul sermaye iratları ile gayrimenkul sermaye iratlarını geniş ölçüde vergi dışı bırakmıştır (İnan, 2010:353).

1934 tarihli ve 2395 sayılı Kanun'un¹² Birinci Bab (Mükellefiyet) Birinci Fasıl "Verginin Mevzuu"nu düzenlemiştir. Birinci madde "vergiye tabi kazançlar" başlığını taşımakta ve ilk kazanç vergisine göre verginin kapsamını genişletmektedir. Buna göre;

"Madde 1-Aşağıda yazılı:

A) Kollektif, komandit, limitet, kooperatif ve anonim şirketlerin, umumi ve mühlhak ve hususi bütçeli daire ve müesseselerin ve menafii umumiyeye hadım cemiyetlere ait olup ticari bir gaye takip eden müesseselerin;

B) Ticari ve sınai iş yapanların;

C) Serbest meslek erbabının;

Ç) Hizmet erbabının;

D) Yukarıdaki fıkralar dışında kalıpta her hangi vasıtasız bir vergiye tabi bulunmayan sair işler ve teşebbüsler erbabının;
temin ettikleri kazançlar bu kanun mucibince vergiye tabidir."

⁹Muamelat, kişilerarası muamelelere ilişkin hükümler olup, alışveriş, kiralama, trampa, rehin, kefalet, ortaklık, borçlanma ve taahhütte bulunma gibi fertler arasında mali ilişkileri düzenlemeyi ve hak sahibi olan herkesi korumayı amaç edinen prensiplerdir (<http://fikih.ihya.org/islam-fikhi/muamelat.html>).

¹⁰"Verginin Mevzuu ve Müstesniyeti" başlığı altında yer alan 1'inci maddeye göre "Türkiye Cumhuriyeti hududu dahilinde icrayı ticaret, sanat ve hırfet eden veya bu kanunda muharrer umur ve teşebbüsat ile işgal eyleyen hakiki ve hükmi her şahıs işbu kanunda münderiç şerait dahilinde kazanç vergisine tabidir."

¹¹Zirai kazançlar, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları kazanç vergisinin kapsamına alınmamıştır (Küsmenoğlu, 2010:121).

¹²755 ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunları nitelik itibarıyla hem maddi hem de usul hukuku hükümleri içeren karma yapıda bir kanun görülmüştür.

2395 sayılı Kanun önceki kanundan farklı bir yaklaşımla, ticari ve sınai kuruluşların, serbest meslek erbabının ve bu sayılanlar dışında kalmakla birlikte herhangi bir dolaysız vergiye tabi olmayan diğer işlerle uğraşanların elde ettiği kazancın bu kanun uyarınca vergilendirileceğini belirtmektedir (Küsmenoğlu, 2010:122). 755 sayılı Kanun'da devlete ait müessese ve fabrikalar açıkça vergiden muaf tutulmasına rağmen, il özel idarelerine, belediyelere ve genel müessese ve kamuya yararlı derneklere ait müessese ve fabrikalar hakkında ne mükellefiyete ne de muafiyete ilişkin bir hüküm bulunmadığından bu konuda idari ve yargısal içtihatlarla işlem yapılmaktaydı (md.1/f.17). 2395 sayılı Kanun ile “ticari bir gaye” takip eden müesseseler açıkça vergi kapsamına alınarak genellik ilkesi tesis edilmiş, içtihatlarla mahal bırakılmamıştır (2395 Numaralı Kazanç Vergisi Kanunu Hakkında 02.05.1934 tarih, (2) Numaralı Umumi Tebliğ).

2395 sayılı Kanun'un kabulünün ardından yayımlanan 02.05.1934 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu Hakkında (2) Numaralı Umumi Tebliğ'de “ticari bir gaye”¹³ ile neyin kastedildiği, 1926 yılında yürürlüğe giren 845 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 15 ile 25'inci maddeleri arasında düzenlenen “Muamelatı Ticariyye (Ticari Muameleler)” hükümlerine yollama yapılarak şu cümlelerle açıklanmıştır: “...Kazanç vergisi kanununun birinci maddesindeki (ticari bir gaye takip eylemek) ibaresinin, ticaret kanununda (muamelatı ticariye) diye tedat ve beyan olunan işleri ve teşebbüsleri yapmak olduğu anlaşıldıktan sonra, ...” ibaresi ile açıkça Ticaret Kanunu'nda sayılan ticari muamelelerin kastedildiği ifade edilmiştir. Maliye Bakanlığı bu açıklamayı, 845 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde ifade olunan devlet, vilayet ve belediyelerin ticaret yapsalar dahi tacir sayılmayacakları ancak ticari muamelelerinin Ticaret Kanunu'na tabi olduğu hükümden hareketle yapmıştır. 845 sayılı Kanun'un “Ehliyeti Ticariye ve Tüccar (Ticaret ehliyeti ve tüccar/tacir)” başlığını taşıyan ikinci faslın 9'uncu maddesinde “*ticaret şirketleri ve ticari ehliyete sahip olup da kendi namına ticari muamelelerden birini mutad meslek edinmiş (...muamelatı ticariyeden birile iştigali sanatı mutad ittihaz eden...)* her şahıs tacir kabul edilir” denilmektedir. Bu hükümde yer alan “mutad (adet edilen iş, alışılmış olan belirli bir düzende devam eden)” kelimesi, içinde süreklilik/devamlılık da barındırmaktadır (Osmanlıca-Türkçe Büyük Lügat, 1987:683; <https://tr.wiktionary.org/wiki/mutad>). İlgili Kanun'un 11'inci maddesinde ise “ticari muameleyi tesadüfen icra etmiş olan” kimsenin tacir sayılmasa da muamelelerinin ticaret kanununa tabi olacağını belirtmiştir. Bu hükümde geçen “tesadüfen (rastgele, kendiliğinden olma, tedbirsiz meydana gelme)” kelimesi, anlamında önceden planlanmayan, alışılmamış, devamlılık/süreklilik barındırmayan bir kelimedir (Osmanlıca-Türkçe Büyük

¹³Kazanç vergisi kanun teklifinde bu ibare “iktisadi bir gaye” şeklinde hazırlanmış ancak Türkiye Büyük Millet Meclisi İktisat Encümeni her iktisadi teşebbüsün mutlaka ticari bir mahiyetinin olmayabileceği görüşünden hareketle vergi kapsamına alınacak kamu teşebbüslerinin ticari gaye gütmesi gerektiğini belirterek “iktisadi” kelimesini “ticari” şekilde değiştirmiştir (2395 Numaralı Kazanç Vergisi Kanunu Hakkında (2) Numaralı Umumi Tebliğ (02.05.1934)).

Lügat, 1987:993). Öte yandan, 845 sayılı Kanun'un ticari muamelelerin nelerden oluştuğunu sıralayan 15 ile 25'inci maddelerinde geçen "tacir olsun ya da olmasın" ibaresi ile ticari muamele tanımı, sadece tacirin yaptığı muameleler sınırlamasına indirilmemiştir. İş bu halde, 845 sayılı Kanun'da devamlılık (mutad) ve geçici/bir defaya özgü (tesadüfi) yapılan muameleler kapsama alınmıştır.

2395 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin B fıkrasındaki "Ticari ve sınai iş yapanların" ibaresi tebliğde "ticari ve sınai teşebbüsler erbabı" şeklinde aktarılmış, bu konuda tereddüt yaratan bir durum olmadığı, "mahiyeti ticari ve sınai olan her teşebbüsün, kimin eli ile işletilirse işletilsin serbest ticaret ve san'at sahasındaki mümassilleri (benzer) gibi vergiye tabi tutulması" gerektiği vurgusu ile ifade edilmiştir.

2 No'lu Bakanlık Tebliği'ne göre, kanunda açık veya gizli bir gönderme olmasa da, 2395 sayılı Kanun'da geçen "ticari ve sınai iş", "ticari bir gaye takip eden kişi ve müesseselerin faaliyetleri", 755 sayılı Kanun'da yer alan "ticari muameleler"i ifade etmektedir. Dolayısıyla ticari işletme ve tacir ehliyetine sahip olan ticari ve sınai iş¹⁴ yapanlar, ticaret şirketleri, kooperatifler, devlete, il ve belediyelere, kamuya yararlı derneklere ait ticari gaye güden müesseselerin "mutad" iş olarak "ticari muameleleri" icrasında devamlılığın varlığı kabul edilmelidir.

3.3. Üçüncü Dönem

Kazanç vergisi sistemindeki aksaklıklar¹⁵ geliri vergilendiren yeni bir sistemin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu nedenle kazanç vergisi kaldırılarak¹⁶ yerine Alman Gelir Vergisi Sistemi Türkiye koşullarına uygun hale getirilerek hazırlanan (Turhan, 1993:112) 03.06.1949 tarihli ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kabul edilmiştir.¹⁷ Bu Kanun, kazanç vergisinden farklı olarak kazancı elde edenin kimliği üzerinden vergiye tabi kazanç tespiti yerine genel olarak geliri tanımlamış, yine genel olarak mükellefini "gerçek kişi" olarak belirlemiş, geliri spesifikleştirmek için gelirin unsurlarını sıralamıştır. Gelir unsurları sıralanırken kazanç ve irat odaklı hareket edilmiş (sonuç odaklı), kazanç ve iradı ortaya çıkaran faaliyetler tanımlanmıştır. Kısaca gelir vergisinde faaliyetlerin sonucunda oluşan gelir her kim gerçek kişi tarafından elde edilirse edilsin, sayılan kazanç ve irat tanımına giriyorsa vergi kapsamına alınmıştır. O halde, gelir

¹⁴15.05.1934 tarihli ve 2701 sayılı RG, yayımlanan 10.05.1934 tarihli ve 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun verginin konusunu belirleyen 1'inci maddesinde geçen "sınai müessese" kavramı ile Teşviki Sanayi Kanunu'nun 1'inci maddesine dahil sınai müesseselerin kastedildiği parantez içi hüküm ile açıklanmıştır.

¹⁵Aksaklıklar için Bkz. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1987:8-13; Başaran Yavaşlar, 2010:25-26; Küsmenoğlu, 2010:378-381; Turhan, 1993:111.

¹⁶Kazanç vergisiyle birlikte İktisadi Buhan Vergisi, Muvazene Vergisi ile Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır (Küsmenoğlu, 2010:378).

¹⁷Kazanç vergisinin kaldırılmasından sonra yerine gerçek kişilerin gelirini vergilendiren Gelir Vergisi Kanunu, kurumların gelirini vergilendiren Kurumlar Vergisi Kanunu ve Esnaf Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Her üç vergi kanunu da geliri vergilendiren kanunlar olmakla birlikte "süreklilik" unsurunun tespiti açısından sadece gelir vergisi değerlendirmeye alınacak, diğer vergilere gerekli olduğu ölçüde değinilecektir.

vergisinde önemli olan, geliri oluşturan kazanç ve irat doğuran faaliyetlerin nelerden oluştuğunun tespiti. Oysa kazanç vergisinde verginin konusu “kazanç” iken elde edenin (şirketler, kamu iktisadi teşebbüsleri, kamuya yararlı dernekler, ticari ve sınai iş yapanlar, serbest meslek erbabı, hizmet erbabı, sair işler ve teşebbüsler erbabı) kimliği üzerinden (özne odaklı) tanımlama yapılmıştır.

5421 sayılı Kanun’un 1’inci maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra gelir “*Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır. İlgili Kanun’un 2’nci maddesinde ise, gelirin unsurları ticari kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlar şeklinde 6 bent halinde sıralanmıştır.¹⁸ Her bir gelir unsurunun safı tutarının, muaflik ve istisnalarının tespiti büyük önem arz etmiş, her bir gelir unsuru için ayrı ayrı belirlenmiştir. Ödenecek verginin doğruluğu açısından yapılan faaliyetin hangi gelir unsuruna girdiğinin belirlenmesi gerekmiştir. Bu gereklilik nedeniyle gelirin unsuru oluşturan kazanç ve iratlar kanunda tek tek tanımlanmış, muğlak olan, tereddüt yaratan faaliyetlerde ise hangi gelir unsuruna girdiği tadadi olarak açıkça belirtilmiştir.

5421 sayılı Kanun’da ilk gelir unsuru olarak “ticari kazanç” 38’inci maddede şu şekilde tarif edilmiştir:

“Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır.

Maden ve taş ocakları işletilmesinden, coberlik işinden mütevellit kazançlar da ticari kazanç sayılır.

Kollektif şirketlerde ortakların, adi ve eshamlı komandit şirketlerde komanditelerin şirket karından aldıkları hisseler, şahsi ticari kazanç hükmündedir.

Ticari kazanç vergi usul kanunu hükümlerine ve bilanço veya işletme hesabı esaslarına göre tespit olunur.”

Görüldüğü gibi ticari kazancın ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançtan oluştuğu belirtilmesine rağmen ticari ve sınai faaliyet tanımlanmamıştır. Sadece 2’nci fıkrada maden ve taş ocakları işletilmesinden¹⁹ ve coberlik işinden elde edilen gelirlerin ticari kazanç sayılacağı açıkça belirtilmiş, bu faaliyetler konusunda tereddüte yer verilmemiştir.

Ticari ve sınai faaliyet, temettü ve kazanç vergisinde olduğu gibi yeni gelir vergisi düzenlemesinde de netlik kazanmamıştır. Bu nedenle ticari ve sınai faaliyetten ne anlaşılması gerektiği ticaret kanunu çerçevesinde

¹⁸5421 sayılı Kanun’da zirai kazançlar gelirin bir unsuru olarak sayılmamış, 19’uncu maddesi ile tarım kazançları istisnası adıyla gelir vergisinden istisna edilmiştir.

¹⁹Bulutoğlu’na göre, tabiattan doğrudan doğruya ürün alma ilkel kesim faaliyeti olarak kabul edilir. Biyolojik ürün alınması (bitkisel, hayvansal vb.) zirai faaliyet sayılırken maden, enerji, taş, toprak, su şeklinde cansız ürün alınması sınai faaliyet olarak kabul edilir (Bulutoğlu, 1976:88). Maden ve taş ocağı işletilmesinden elde edilen gelirin ticari kazanç olduğu açık hükmünün, zirai kazançtan ayırt etmek amacıyla getirilmiş olduğu kanaatindeyiz.

açıklanmaya çalışılmıştır. 5421 sayılı Kanun'un kabul edildiği tarihte 1926 tarihli ve 845 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlükteydi. 845 sayılı Kanun'da kanun kapsamı "tacir olan/olmayan" kişilerin yaptıkları "ticari muameleler" şeklinde belirlenirken "Ticari Muameleler" Kanun'un 15-25'inci maddeleri arasında tahdidi olarak sayılmıştır. 5421 sayılı Kanun, ticari ve sınai faaliyetin belirlenmesinde Ticaret Kanunu'nu dikkate almıştır. Şöyle ki; Gelir Vergisi hükümet teklifinde maden ve taş ocakları işletilmesi ile coberlik işlerinin yanında "gümrük komisyonculuğu işlerinden mütevellit kazançlar" da ticari kazanç olarak kabul edilmiştir. Ancak TBMM geçici komisyon raporunda "Hükümetçe, ticari kazancın tanımına ithal edilen gümrük komisyoncularının yaptıkları işler Ticaret Kanunu hükümleri muvacehesinde ticari bir mahiyet arz etmediğinden bu maddeden çıkarılmış ve maddeye vuzuh verilmiştir." şeklinde yapılan bir değerlendirme sonucunda gümrük komisyonculuğu işlerinden elde edilen kazançlar tasaridan çıkarılarak serbest meslek kazancı kapsamına alınmıştır.

Diğer yandan, Ticaret Kanunu hükümlerine göre tacir olarak kabul edilen şahıs şirketleri ile eshamlı komandit şirkette komandite ortağının aldığı pay, 5421 sayılı Kanun'un 38'inci maddesinin üçüncü fıkrasında şahsi ticari kazanç olarak kabul edilmiştir. Bu hükmü, 1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi ile birlikte okumak gerekmektedir. 5422 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde, tüzel kişiliğe sahip sermaye şirketleri, kooperatif şirketler, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve tesislere ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmiştir. Aynı Kanun'un 2'nci maddesinde sermaye şirketleri ile Ticaret Kanunu'nda sayılan anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin, 3'üncü maddesinde kooperatif şirketler ile Ticaret Kanunu'na ve özel kanunlara göre kurulan kooperatiflerin ifade edildiği vurgulanmıştır. 4'üncü maddede ise kamuya bağlı, devamlılığı olan ticari, sınai ve zirai işletmelerin (sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamışsa) iktisadi kamu müessesesi olduğu kabul edilmiştir. Dikkat edilecek olursa 5422 sayılı Kanun'da, mükellefler konusunda 1926 tarihli 845 sayılı Kanun'a açıkça atıf yapıldığı gibi, Ticaret Kanunu'nda düzenlenen kollektif ve adi komandit şirketin kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmediği görülmektedir. Gelir sağlamak maksadıyla kurulan, tüzel kişiliğe sahip bu şahıs işletmelerinin faaliyetlerinden doğan gelir tüzel kişilik bünyesinde değil, ortakların kişiliğinde şahsi gelir olarak gelir vergisine tabi tutulmuştur. Bu halde, Ticaret Kanunu'nda sayılan ve tacir olarak kabul edilen kollektif, adi komandit şirketlerin (ticari işletme) bünyesinde, 845 sayılı Kanun'un 15 ile 25'inci maddelerinde sayılan ticari işlerden olması kaydıyla, yapılan faaliyetlerden elde edilen gelir ticari kazanç sayılmıştır. 845 sayılı Kanun'un 15 ile 25'inci maddelerinde zirai faaliyetler de ticari işler olarak kabul edildiğinden, kollektif ve adi komandit şirketler zirai faaliyetle uğraşsalar dahi, yapılan iş ticari iş sayıldığından elde edilen gelir ticari kazanç olarak kabul edilmiştir. Hatta, mevcut mevzuatta olduğu gibi ticari işletmelerin elde

ettiği gayrimenkul, menkul ve diğer kazanç ve irat niteliğindeki gelirler de bir bütün olarak ticari işlerden sayıldığından ticari kazanç olarak addolunmuştur. Bu belirlemede doğrudan Ticaret Kanunu hükümleri dikkate alınmıştır. Şirket yapılanması dışındaki gerçek kişilerin yaptıkları faaliyetlerin belirlenmesi (tacir olmayanların) gelir vergisi bakımından büyük önem arz etmiştir.

5421 sayılı Kanun'da belirsizlik yaratan ticari kazanç tanımına karşılık diğer gelir unsurları (serbest meslek, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı) net bir şekilde tanımlanmış ve sınırları belirlenmiştir. 6'ncı gelir unsuru olan sair kazanç ve iratlar, ilk 5 gelir unsuruna dahil olmayan, ancak "*bugün o şekilde bazı kazançlara rastlanmaktadır ki, sahipleri için bir gelir teşkil ettiği şüphe olmamakla beraber, bunları muayyen bir kaynakla irtibatlandırmak güç olmaktadır*" şeklinde gerekçelendirerek kaynakları ortak müşterekte buluşmayan kazanç ve iratlar sayma yöntemi ile bu gruba dahil edilmiştir (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1987:37). Sair irat ve kazançlar kapsamına aşağıdaki faaliyetler dahil edilmiştir:

"Madde 64-Aşağıda yazılı olup geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tâbi gelire dâhildir:

1. *Özel hastane ve okul ve bunlara benzer ticari olmayan müesseselerin işletilmesinden elde edilen kazançlar;*

2. *Gayrimenkullerin ve hakların, menkul kıymetlerin satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden doğan kazançlar;*

3. *Arızı kazançlar."*

Devam eden maddelerde ise bu kazançların nelerden oluştuğu sıralanmıştır. Arızı kazançlar;

"Madde 67-Aşağıda yazılı kazançlar arızı kazançtır:

1. *Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya ticari muamelelere tavassuttan elde edilen ve her bir muamelede 500 lirayı aşan kazançlar;*

2. *Ticari bir faaliyetin durdurulması için alınan her türlü paralar ve menfaatler;*

3. *500 lirayı aşan peştemallıklar."*

şeklinde sıralanmıştır. Sair kazanç ve iratlar vergi kanunumuza iki önemli unsuru kazandırmıştır. Birincisi "*ticari olmayan müesseselerin*" işletilmesinden elde edilen kazançların vergi kapsamına alınması, ikincisi sürekli olmayan, ara sıra yapılan ticari muamelelerden elde edilen kazancın vergilendirilmesi. Belirtmek gerekir ki, her iki kavram, ticaret kanununda geçen ticari muameleyle vurgu yapmaktadır. Maliye Bakanlığı tebliğine göre "*ticari bir gaye takip eden müessese*"ler ile 1926 tarihli 845 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 15 ile 25'inci maddeleri arasında sıralanan ticari muameleleri yapanların kastedildiği daha önce açıklanmıştır.²⁰ Gelir vergisindeki bu düzenleme ile Ticaret Kanunu'nda sayılan muameleler

²⁰02.05.1934 tarihli ve 2395 Numaralı Kazanç Vergisi Kanunu Hakkında (2) Numaralı Umumi Tebliğ.

dışında kalıp da kazanç elde eden özel okul ve hastaneler vb. vergi kapsamına alınmıştır.

Vergi kanunlarımızda faaliyetin "devamlılığının" ilk defa kanun lafzında yer alarak önem arz etmesi ve gelirin belirleyicisi olması Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen "arızı kazançlar" ile olmuştur. Arızı kazançların gelir vergisi kapsamına alınması, o güne kadar geliri vergilendiren kanunlarda vurgulanmayan faaliyetlerin "devamlılığı" unsurunu gündeme getirmiş, tespitini gerekli kılmıştır. Kanunda ifade edilen "arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya ticari muamelelere tavassuttan" ibaresinde geçen ticari muameleler ile yine 845 sayılı Kanun'da sayılan muameleyi ticariyelerin kastedildiği anlaşılmaktadır. Şu kadar ki, 5421 sayılı Kanun'un 67/1'inci maddesi ile Ticaret Kanunu'nun 11 ile 15 ve 25'inci maddeleri birlikte okunursa "mutad" iş olarak "ticari muamelelerin" icrasında devamlılığın varlığı kabul edilirken "ticari muameleyi tesadüfen icra etmiş olan" kimsenin arızı olarak yapılan ticari muamele icra ettiğini kabul etmek gerekir.

1949 tarihli ve 193 sayılı Kanun yürürlükte iken 1926 yılından beri uygulanmakta olan 845 sayılı Türk Ticaret Kanunu kaldırılmış, yerini 1957 tarihli 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu almıştır. Yeni Ticaret Kanunu ticari işletmeyi merkeze alan bir yapıda Alman/İsviçre ekolü ile hazırlanmış, ticari işletme bünyesinde icra edilen ticari işler kanuna tabi tutulmuştur. Dolayısıyla "ticari işletme"nin sürekliliği esas alan yapısı ticaret kanununda faaliyetlerin devamlılığını da esas konu haline getirmiştir. 6762 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde "*Bu kanundaki hükümlerle, bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen her hangi bir müesseseyi ilgilendiren muamele, fiil ve işlere dair diğer kanunlarda yazılı hususi hükümler*" ticari hükümlerden sayılmıştır. İlgili Kanun'un 3'üncü maddesinde yer alan "*Bu kanunda tanzim olunan hususlarla bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işler ticari işlerdendir.*" hükmü ile ticari iş tanımı "ticarethane, fabrika veya ticari şekilde işletilen müessese"ye bağlanmıştır. 6762 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde ticarethane 12 bent halinde sayılan "işlerle uğraşmak" (ticari işler sıralanmış) üzerinden tanımlanmış, son fıkrada fabrikacılık "*ham madde veya diğer malların makine yahut sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni veya değerli mahsuller vücuda getirilmesi*" şeklinde ifade edilmiştir. 02.02.1957 tarihli Ticaret Sicili Nizamnamesi'nin 14'üncü maddesinde "*Bir gelir sağlamayı hedef tutmayan veya devamlı olmayan faaliyetler*"le Türk Ticaret Kanunu'nun 17'nci maddesinde tarif edilen "*esnaf faaliyeti sınırlarını aşmayan faaliyetler ticari işletme sayılmaz*" hükmü mucibince ticari işletmede devamlılığın varlığı esas alınmıştır.

Ticaret hukukunda sistem değişikliği yapan 6762 sayılı Kanun'dan kısa bir süre sonra gelir vergisinde değişiklik meydana getiren 193 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir.

3.4. Dördüncü Dönem

5421 sayılı Kanun'un yaklaşık 10 yıllık uygulama tecrübesinin arkasından revizyon ihtiyacı doğmuş ve 1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Yeni Kanun'da gelirin tanımı aynen korunmuş, bir önceki Kanun'da sayılan gelir unsurlarına zirai kazançlar da eklenmiş ve vergi kapsamına zirai kazançlar dahil edilmiştir.

Ticari kazançlar 193 sayılı Kanun'un 37'nci ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. 193 sayılı Kanun'un kabul metninin ilk halinde;

“Madde 37-Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır:

1.Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;

2.Coberlik işlerinden;

3.Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;

4.Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;

5.Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile işstgal edenlerin bu faaliyetlerinden;

6.Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin parsellenerek kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.

...”

şeklinde düzenlenmiştir. Son iki bent 1963 yılında 202 sayılı Kanun'un 17'nci maddesi ile;

“5.Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;

6.Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.”

şeklinde değiştirilmiş, 2003 yılında 4842 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile 37'nci maddesine 7'nci bent eklenerek *“diş protezciliğinden elde edilen kazançlar”* ticari kazanç kapsamına alınmıştır.

Görüldüğü gibi, 193 sayılı Kanun ile ticari kazanç tanımı değişmemekle birlikte 5421 sayılı Kanun'dan farklı birtakım düzenlemelere gidilmiştir. İlk olarak, ticari kazancı oluşturan faaliyetler sıralama yöntemi ile sayılarak kapsamı belirginleştirilmiştir. İkincisi, 5421 sayılı Kanun'un 2'nci fıkrasının kapsamı 193 sayılı Kanun'un 1'inci bendi ile genişletilmiş, coberlik işleri olduğu gibi korunmuştur. Üçüncüsü, 5421 sayılı Kanun'da sair kazanç ve irat unsuru içinde değerlendirilen ve ticari müessese olarak kabul edilmeyen özel okul ve hastane işletilmesinden elde edilen gelirler 193 sayılı Kanun'da ticari kazanç olarak kabul edilmiştir. Dördüncüsü, 5421 sayılı Kanun'da gayrimenkul alım, satım ve inşaa işleri ile *“devamlı”* olarak uğraşılması ticari

kazanç olarak kabul edilmiştir. Gayrimenkul alım satımı ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşan (mutad meslek haline getiren) ve önemli miktarda kazanç elde eden kişilerin sayısı artınca ikamet etmek, kiraya vermek vb. sebeplerle gayrimenkul alan ve yenilemek, yenisini yaptırmak maksadıyla satanların elde ettikleri kazançları birbirinden ayırmak gerekmiştir. Bu işi mutad meslek haline getirip devamlı yapanların kazançları ticari kazanç, bunun dışında kalanları ise sair kazanç ve irat olarak kabul edilmiştir (Turgay, 1976:449). Bu şekilde ticari kazançların tespitinde ilk defa açıkça "devamlılık" vurgusu yapılmıştır. Kanımızca Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan vurgunun nedeni, 6762 sayılı Kanun'un devamlılık arz etmeyen faaliyetleri ticari iş, ticari işletme görmeyen yaklaşımın gelir vergisi bakımından yarattığı belirsizliğin giderilmesidir. Beşincisi, "borsaya kaydı olan" ve kendi nam ve hesabına menkul kıymet alıp satanlar "cober" sıfatıyla işlem yapmakta, elde ettikleri gelir ticari kazanç sayılmakta ve Kanun'un 37/2'nci maddesine göre vergiye tabi olmaktadır. Zaman içinde "borsada kaydı olmadan" kendi nam ve adına menkul kıymet alım satımı yapan kişiler çoğalınca 57'nci bent ilave edilmiş ve tereddüt giderilmiştir. Altıncı ve son olarak bundan önceki ilk beş bentte sayılan faaliyetler 6762 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde sayılan işlerle ilişki kurularak açıklanması mümkün olan (Turgay,1976:448-450; Bildirici, 1995:34-35) ticari faaliyet niteliği gösteren, herhangi bir karine ya da varsayım içermeyen yapıda düzenlenmişken 6'ncı bent varsayımdan yola çıkılarak ticari kazanç kabul edilmiştir. Burada "ticari kazanç sayılma", "satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin parsellenerek kısmen veya tamamen satılması" olayına bağlanmış hukuki sonuçtur (Özdiler Küçük, 2011:80-81). Bu bent aynı zamanda gelir vergisinin ticari iş tanımının çok üstüne çıkarak çok daha geniş kapsamda ticari-sınai faaliyet-ticari kazanç değerlendirmesi yaptığının güzel bir kanıtıdır.

Diğer yandan, 193 sayılı Kanun'un 80'inci maddesinde "Sair Kazanç ve İratlar", 37'nci maddedeki düzenlemelere paralel olarak iki bent halinde belirtilmiştir. Buna göre; gayrimenkullerin ve hakların, menkul kıymetlerin satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden doğan kazançlar ile arızı kazançlar sair kazanç ve irat olarak kabul edilmiştir. 81'inci maddede gayrimenkullerin ve hakların, menkul kıymetlerin satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden doğan kazançlar, 82'nci maddede ise arızı kazançlar belirlenmiştir. 5421 sayılı Kanun'dan farklı olarak arızı kazançlara "gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri için alınan tazminatlar ile sporculara transfer ücreti ve sair adlarla verilen paralar" ibareleri eklenmiştir. "Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya ticari muamelelere tavassuttan elde edilen" gelirler arızı kazanç olarak vergiye tabi tutulurken "arızı ticari muameleler" ile neyin ifade edildiği muğlak bir hal almıştır. Çünkü 5421 sayılı Kanun'da "arızı olarak ticari muamelelerin icrasından" ibaresine yer verildiğinde 1926 tarihli ve 845 sayılı Kanun yürürlükteydi. Maliye Bakanlığının ve yargının ticari

muameleye bakış açısı 845 sayılı Kanun'da sayılan ticari muameleler çerçevesinde şekillenmişti. 1957 yılında Ticaret Kanunu'nun değişmesi ve yepyeni bir anlayışı getirerek ticari muamele/işleri ticari işletme/ticarethane bünyesine indirgenmesi üzerine, ticari muamelelerin arızı olarak (ara sıra, sürekli olmadan) nasıl yapılacağı sorusunu gündeme getirmiştir.

Yukarıda açıklanmaya çalışıldığı gibi kanuni düzenlemelerin açık hükümler içermemesi²¹ idarenin ve yargının bakış açısını önemli hale getirmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından 2006 yılında yayınlanan Ticari Kazançların Vergilendirilmesi Rehberi'nde; "GVK'da ticari ve sınai faaliyetlerin neler olduğu tanımlanmamış, sadece genel bir kapsam belirtilmiştir. Söz konusu kavramlara açıklık getirmek amacıyla TTK'dan yararlanılmaktadır" şeklinde değerlendirme yapılmıştır (GİB, 2006:14). İlgili rehberde bir ticari faaliyetin; emek-sermaye, devamlılık, organizasyon, hacim, gelir ve kazanç elde etme özelliklerini bünyesinde taşıması gerektiği ifade edilmiştir (GİB, 2006:15).

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 1994 tarihli Kararında;²² *"Türk Ticaret Kanununa göre ticari işletmeye bağlı olarak ticari sayılan faaliyetler, Gelir Vergisi Kanunu yönünden de kural olarak ticari ve sınai faaliyet olarak kabul edilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtildikten sonra bu kanunun uygulanmasında hangi kazançların ticari kazanç sayılacağı maddenin devamında sayılmıştır.*

...
Gelir Vergisi Kanunu, ile Türk Ticaret Kanununun yukarıda belirtilen hükümlerine göre ticari ve sınai faaliyetin sermaye-emek karışımı bir kaynağa dayandığı anlaşılmaktadır. Ticari faaliyetin en önemli özelliği gelir sağlama amacına yönelik faaliyetin olması, faaliyetin ticari bir organizasyona dayalı bulunması ve faaliyetin devamlılık arzetmesidir. Gelir elde etmek ve devamlılık unsurları iktisadi işletmenin de en önemli özelliğidir" şeklinde açıklama getirerek, TTK'da geçen ticari işletme bünyesinde yapılan faaliyetlerin ticari ve sınai faaliyet olarak kabul edileceği vurgusu yapılmıştır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun bu kararından, ticaret kanunundaki ticari işletme odaklı yaklaşımın vergi içtihatlarını da paralel bir şekilde etkilediği ve şekillendirdiği anlaşılmaktadır. Nitekim benzer yönde verilmiş Danıştay kararları

²¹1985 yılında yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu md.1/2'de şu hükme yer verilmiştir: *"Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir."* Burada 193 sayılı Kanun'da ticari ve sınai faaliyetin belirlenmesi için ticaret kanununa atıf yapılmamışken 3065 sayılı Kanun'da, Gelir Vergisi Kanunu'nda açık hüküm bulunmaması halinde önce Türk Ticaret Kanunu'na sonra ise tüm mevzuata bakılacağını belirtilmiştir. Bu hüküm kanun koyucunun iradesini yansıtması açısından önemlidir.

²²Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 16.06.1994, E.1992/2, K.1994/2, <http://www.hukukturk.com/danistay-kararlari> (Erişim Tarihi: 13.09.2017)

mevcuttur. Danıştay 4. Dairesinin 1988 yılında verdiği bir Kararda,²³ “*Ticari ve sınai veya zirai işletme kavramlarının ise Ticaret Kanunu hükümlerine göre belirlenmesi zorunludur*” şeklinde açıklama yapmıştır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ise (1993),²⁴ “*193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak tanımlanmış ancak, ticari ve sınai faaliyetlerden ne kastedildiği açıklanmamıştır. Bu nedenle, ticari faaliyetin kapsamının belirlenmesinde Ticaret Kanunu hükümlerinden yararlanmak gerekmektedir*” açıklamasına dayanarak karar vermiştir. Danıştayın daha sonra verdiği kararlarda bu yaklaşımın hakim olduğu görülmektedir.²⁵ Yargının kararları göz önüne alındığında, ticari faaliyetin tespitinde ticari işletmenin özelliklerinin belirleyici unsur olarak dikkate alındığı sonucu çıkarılabilir.

6762 sayılı Kanun’un yerine kabul edilen 2012 tarihli ve 6102 sayılı Kanun’a göre ticari işletmenin varlığı için genel anlamda dört unsur aranmaktadır. Bunlar; iktisadi faaliyet, devamlılık, bağımsızlık ve esnaf faaliyeti için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamanın hedeflenmiş olmasıdır.²⁶ İktisadi faaliyet, işletme faaliyetine girilirken gelir sağlamanın hedeflenmesini ifade eder.²⁷ Devamlılık, faaliyetin profesyonelce icrasını ifade etmekte, organizasyon devamlılığın sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Devamlılık mutlak değil, nisbi anlam taşımaktadır. Belli bir zaman dilimi içinde sürekliliği hesap edilerek planlanmış faaliyet devamlıdır. Devamlılık niyeti ile başlayan faaliyetin herhangi bir nedenle kesintiye uğraması o faaliyetin devamlılık niteliğini ihlal etmemektedir. Bağımsızlık ticari işletmenin üçüncü unsurudur. İşletmenin hem iç hem de dış ilişkide, başka bir süjenin irade ve işlemine bağlı olmaksızın işlemler yapabilmesidir. Dördüncü unsur ise 6102 sayılı Kanun’la yapılan ticari işletme-esnaf işletmesi ayırımının bir sonucu olarak doğmuştur. İşletme kapasitesi ile ilgilidir (Karahana, 2012:5-7). 6102 sayılı Kanun’un 11’inci maddesinde ticari işletme; “*esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.*” şeklinde sıralanmış, işletme olgusu ticari işletme-esnaf işletmesi şeklinde ayırma tabi tutulmuştur. 6102 sayılı Kanun’un 3’üncü maddesinde

²³Danıştay 4.D. 18.04.1988, E. 1986/4596, K.1988/1562, <http://www.hukukturk.com/danistay-kararlari> (Erişim Tarihi. 03.08.2017)

²⁴Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 02.07.1993, E.1993/36, K.1993/78, <http://www.hukukturk.com/danistay-kararlari> (Erişim Tarihi. 03.08.2017)

²⁵Bu yönde kararlar için bkz; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 13.03.1998, E.1996/242, K.1998/68, <http://www.hukukturk.com/danistay-kararlari> (Erişim Tarihi. 03.08.2017)

²⁶Bu unsurlara aleniyet unsurunu eklemek mümkündür (Karahana, 2012:5).

²⁷Oysa hatırlamak gerekirse 1934 tarihli Kazanç Vergisi Kanun teklifinde “*iktisadi bir gaye*” ibaresi her iktisadi teşebbüsün mutlaka ticari bir mahiyetinin olmayacağı görüşünden hareketle vergi kapsamına alınacak kamu teşebbüslerinin ticari gaye gütmesi gerektiğini belirterek iktisadi kelimesini ticari şekilde değiştirmiştir (2395 Numaralı Kazanç Vergisi Kanunu Hakkında (2) Numaralı Umumi Tebliğ (02.05.1934). Daha sonra 1949 tarihli ve 5422 sayılı Kanun’da İktisadi Kamu Müesseseleri” “*kazanç gayesi olsun ya da olmasın*” ibaresi kullanılarak vergi kapsamına alınmıştır. Bu durum zaman içinde gelişen ve değişen anlayışa bağlı olarak kelimelere yüklenen anlam farkının güzel bir örneğidir.

ise “...bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir.” denilmek suretiyle esnaf işletmesinin yaptığı işler ticari iş olmaktan çıkarılmış, ticari işletme bünyesinde yapılan işler ticari olarak kabul edilmiştir.

Dikkat edilecek olursa, Mülga 6762 sayılı Kanun ile 6102 sayılı Kanun’da “devamlılık” ticari işletme için aranan ortak unsurlardan biridir. Dolayısıyla her iki kanuna göre ticari işletme “devamlı” olmalıdır. Ticaret hukuku bakımından devamlılık ile neyin kastedildiği değişik yazarlarca şu şekilde ifade edilmiştir: Domaniç ve Ulusoy’a göre (2007:146); “...ancak devamlı faaliyet gösterme niyetiyle kurulan iktisadi işletmeler ticari işletme sayılabilir ve bunun niteliklerini kazanabilir. Devamlılıktan amaç, işletmenin günlük ve geçici, çok kısa süreli olmamasıdır”. Önen’e göre (2006:13); “Ticari işletmelerde devamlılık, onların uğraş konusunda faaliyet göstermede devam etme amacını ifade eder.” Burada “devam etme amacı” ile ifade edilmek istenen, işletme faaliyetlerinin bir organizasyona dayalı olarak yapılmasıdır. Kısaca, ticaret hukuku açısından “devamlılık” unsuruna “ticari işletme”nin varlığı tespit edilirken bakılmakta, devamlılık istek ve niyetinin dış göstergesi olarak organizasyonun varlığını aramaktadır. Oysa vergi hukukunda “devamlılık”, 193 sayılı Kanun’un 2’nci maddesinde sayılan gelir unsurunun belirlenmesi bakımından önem arz etmektedir. 193 sayılı Kanun’un ticari kazancı tarif eden 37’nci maddesinin 2’nci fıkrasının 4 ve 5’inci bendlerinde özellikle devamlılık vurgusu (diğer bentlerde yapılmadığı halde) yapılmıştır. Bu iki bende göre; gayrimenkul ve menkul kıymetlerin alım satımıyla devamlı olarak uğraşanların geliri ticari kazanç, ara sıra yapılması halinde diğer kazanç ve irat (değer artış kazancı) olarak kabul edilmektedir. Diğer yandan ticari kazancın oluşumu için yapılan faaliyetlerin devamlılık arz etmesi gerektiği, arızı kazançları düzenleyen 82’nci maddenin 1’inci bendinde geçen “Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya ticari muamelelere tavassuttan elde edilen gelirler” hükmünün mefhumu muhalifinden (aksi ile kanıt) anlaşılmaktadır. Bu hükme göre arızı olarak yapılan ticari muameleler arızı kazanç iken bu muamelelerin devamlı olarak icrasından elde edilen kazançlar ticari kazançtır (Turgay, 1976:446; Akdeniz, 1957:157).

6102 sayılı Kanun’un 11’inci maddesinde ticari işletme “... faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir” şeklinde tanımlandığı için devamlılık ticari işletmenin temelinde olan bir unsurdur ve faaliyetlerdeki devamlılığın göstergesi olarak organizasyonun varlığını aramaktadır. Organizasyonun varlığı ise iş yeri açılması, işçi çalıştırılması gibi karinelere dayanarak tespit edilmektedir. Ticaret hukukunda geçerli olan devamlılık göstergeleri elbette gelir vergisi bakımından da ticari ve sınai faaliyetin devamlılığına vurgu yapar. Nitekim ticari işletme bünyesinde elde edilen gayrimenkul, menkul ve diğer kazanç ve iratların bütünüünün ticari kazanç sayılması bu kabulün sonucudur. Bir diğer değerlendirme ancak gelir sağlamaya yönelik faaliyetin bir ticari işletme bünyesinde, belirli bir

organizasyona dayalı olmadan yapılması halinde, başka bir ifade ile dış karinelerin mevcut olmaması halinde, gelir vergisi bakımından "devamlılığın" hangi kritere göre belirleneceği tartışılan bir konudur. Tartışma yaratan bu konuda, idarenin, yargının ve doktrinin görüşü aşağıdaki başlıkta verilerek değerlendirilmeye çalışılacaktır.

4. Ticari Kazancın Belirleyicisi Olarak "Devamlılık"ın Tespiti ile İlgili Görüşler

4.1. Vergi İdaresinin Görüşü

Vergi idaresinin ticari kazancın belirleyici olarak "süreklilik" konusundaki görüşü, genel tebliğler, özeldeler ve Gelir İdaresi Başkanlığının yayınlamış olduğu rehberler ele alınarak açıklanacaktır.

-Genel Tebliğler;

1969 yılında yayımlanan 90 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde,²⁸ *"...her türlü araç, makina ve aletlerin ücret karşılığında işletilmesinin prensip itibarıyla ticarî iş ya da diğer bir deyimle ticarî faaliyet, bu nev'i faaliyetlerden sağlanan kazançların ise faaliyetin devamlı bir mahiyet arzemesi halinde ticarî kazanç, aksi takdirde arızî ticarî kazanç teşkil edeceği aşikârdır"* denilerek ticari faaliyetin devamlı olması halinde ticari kazanç, devamlılık arz etmeyen ticari faaliyetlerin ise arızî ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Sürekliliğin nasıl tespit edileceğine ilişkin bir açıklama yapılmamıştır.

1972 yılında yayımlanan 104 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde²⁹ ise bir kişinin mutad (sürekli) olarak yaptığı ikrazatçılık işinin ticari kazanç olup olmadığı ile ilgili; *"Herhangi bir kimse, birden fazla yılda tek şahsa veya bir yılda aynı satış veya muhtelif şahıslara borç para vermişse, bu kimsenin ikrazatçılık işini mutad meslek halinde yapmış olduğunun kabulü gerekir. Kaza mercilerinin görüşü de bu merkezdir. Bu sebeple, borç para vermeyi itiyat haline getirmiş olanların ikrazatçı sayılarak, haklarında Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hükümlerine göre işlem yapılacağı tabiidir"* açıklamasını yapmıştır. İlgili genel tebliğde borç para verme işinin mutad yani sürekli/devamlı yapılması durumunda ikrazatçılık sayılacağını ve elde edilen gelirin de ticari kazanç kabul edileceğini belirtmiştir. Burada mutad yani sürekli/devamlı yapıma ile ilgili kriterini ise; *"birden fazla yılda tek şahsa veya bir yılda aynı şahıs veya muhtelif şahıslara borç para verme"* şeklinde belirlemiştir. Bu kriterlere göre mutad olmanın kriterinin sayısal çoklukla belirlenebileceği ifade edilmiştir.

2000 yılında yayımlanan 232 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise,³⁰ *"... hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirilmesinde yıl içinde yapılan işlem sayısının birden fazla olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Bununla birlikte ticari bir*

²⁸Resmi Gazete, 15.03.1969, Sayı:13149.

²⁹Resmi Gazete, 08.07.1972, Sayı:14239.

³⁰Resmi Gazete, 23.03.2000, Sayı:23998.

organizasyonu gerektirecek nitelikte alım-satım işlemlerinin yapılması halinde elde edilecek kazançların ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.” şeklinde görüş belirtilmiştir. Burada idare, ticari kazancın tespitinde devamlılık kriteri olarak sayısal çokluğun değil, ticari organizasyonun dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir.

Kurumlar Vergisi 1 No’lu Genel Tebliğinde ise,³¹ dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin; ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunmasının gerekli olduğu belirtildikten sonra devamlılık unsuru şöyle açıklanmıştır: “Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.” Bu açıklamaya göre ticari, sınai ve zirai faaliyetin devamlı yapılmasına ilişkin kriterler şöyle belirlenmiştir; bir hesap döneminde bir faaliyetin birden fazla olması durumunda mutlaka ticari mahiyette bir iş olması gerekmektedir. Bir hesap döneminde tek bir faaliyet yapılmış ise bu durumda faaliyetin organizasyon gerektiren bir iş olup olmadığını veya amacının ticari olup olmadığını tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi idarenin tebliğlerde yansıttığı tutarlı bir görüşü mevcut olamayıp, faaliyetin devamlı yapıp yapılmadığı bazı hallerde “işlem sayısı”na, bazı hallerde “niyet”e bakılarak değerlendirilmiştir.

-Özelgeler;

Vergi dairelerinin faaliyetin devamlılığına ilişkin görüş bildirdiği çok sayıda özelge mevcuttur. Bu özelgelerin birçoğunda ticari kazancın belirleyicisi olarak devamlılık kavramı benzer şekilde açıklanmıştır.³² Örneğin; 24.08.2011 tarihli İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının verdiği bir özelgede,³³ “Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü muamelenin çokluğudur. Muamelenin çokluğu ise gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla takvim yılında ard arda satılmasıdır.” şeklinde açıklama yapmıştır. Bu özelgede belirtildiği üzere, ticari organizasyon maddi ve şekli olarak belirlenebiliyorsa ticari faaliyetin devamlı yapıldığı kabul edilmekte, ticari organizasyonun varlığını tespit edecek göstergeler yoksa devamlılık

³¹Resmi Gazete, 03.04.2007, Sayı:26482.

³²Bkz. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı:84098128-120-13, 09.01.2015; Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı:84974990-130[1-2012/102]-443, 22.04.2014; Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 38418978-120 [Mük.80-13/28]-328, 04.04.2014 http://www.gib.gov.tr/search/node/ticari%20kazan%C3%A7%20type%3An_ozelge (Erişim Tarihi: 19.09.2017)

³³İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı: 39044742-KDV.17-1167 (Erişim Tarihi 02.08.2013), http://www.gib.gov.tr/search/node/ticari%20kazan%C3%A7%20type%3An_ozelge (Erişim Tarihi: 02.08.2017)

unsurunun tespitinde işlem sayısındaki çokluk objektif kriter olarak dikkate alınmaktadır. Muamelenin çokluğundan kasıt, aynı takvim yılında birden fazla veya art arda takvim yıllarında sürekli yapılmasıdır.

-Rehberler;

Gelir İdaresi Başkanlığı, mükelleflere yönelik olarak değişik konularda bilgi içerikli rehberler hazırlamaktadır. 2006 yılında yayınlanan Ticari Kazançların Vergilendirilmesi Rehberi'nde ticari faaliyetin özellikleri arasında devamlılık da sayılmıştır. Devamlılık özelliği ise; "Yapılan faaliyetin ticari faaliyet olarak kabul edilebilmesi için faaliyetin devamlı olması gerekmektedir. Devamlılığın tespitinde devamlılık kasıt ve niyetinin bulunması yeterli bir unsurdur. Arızı olarak yapılan bir faaliyet ise ticari faaliyet değil diğer kazanç ve iratlar olarak değerlendirilecektir. Ayrıca, bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık kasıt ve niyetinin olduğu varsayılacaktır" şeklinde açıklanmıştır (GİB, 2006:16). 2007 yılında yayınlanan Ticari Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi'nde devamlılık özelliği açıklanırken³⁴ 2006 yılı rehberinde yapılan açıklamadan "Devamlılığın tespitinde devamlılık kasıt ve niyetinin bulunması yeterli bir unsurdur" cümlesi çıkarılarak geri kalan açıklama aynı şekilde korunmuştur. 2007'den 2017 yılı dahil olmak üzere bugüne kadar yayınlanan Ticari Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirmesi Rehberlerinde,³⁵ 2007 yılı rehberinde ifade olunan devamlılık kriterine bağlı kalınarak açıklama yapılmış, görüş değişikliği olmamıştır.

4.2. Doktrinin Görüşü

Vergi hukuku doktrininde, 193 sayılı Kanun'un 37'nci maddesinin 1'inci fıkrasında ticari ve sınai faaliyetin tanımı olmadığı için Ticaret Kanunu'na atıf yapıldığı varsayımı ile bu kavramlarının Ticaret Kanunu'ndan yararlanılarak açıklanması gerektiği görüşü hakim olmuştur (Bulutoğlu, 1978:89). Bu nedenle ticari ve sınai faaliyet, 6762 sayılı Kanun ve 6102 sayılı Kanun'daki ticari işletme odaklı yaklaşımdan hareketle açıklanmaya çalışılmıştır. 6762 sayılı Kanun'da ticari işletme tanımı yapılmamıştır; ancak ilgili dönemde yürürlükte olan 1957 tarihli Ticaret Sicil Nizamnamesi'nin 14'üncü maddesindeki ticari işletme tanımından hareketle "devamlılık" ticari işletmenin unsurlarından birisi olarak kabul edilmiştir. 6102 sayılı Kanun'un 11'inci maddesinde ise ticari işletme açıkça tanımlanmış ve "devamlılık" ticari işletmenin belirleyicilerinden birisi olarak yasal dayanağıyla kabul görmüştür. Vergi hukuku açısından "devamlılık" unsurunun önemi sadece Ticaret Kanunu'nda ticari işletmenin belirleyici unsurlularından birisi olmasında değil, diğer taraftan 193 sayılı Kanun'un 82/1'inci fıkrasında sayılan gelirlerin arızı ticari kazanç olarak nitelendirilmesi, ticari kazanç ile arızı ticari kazanç arasında belirleyici unsurun "devamlılık" olması sonucunu doğurmuştur. Bu nedenle de "devamlılık" unsuruna vergi hukuku doktrininin

³⁴Bu konuda bkz. GİB (2007), Ticari Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi.

³⁵Bkz: <http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yayinlar-tum> (Erişim Tarihi: 02.08.2017)

bakış açısı ile ticaret hukuku doktrininin bakış açısı zamanla farklılaşmıştır. Çünkü, vergi hukukunda devamlılığın belirlenmesinde, organizasyonun varlığının tespit edilemediği durumlarda gelir elde etme niyet ve maksadı aranmaksızın sayısal çokluk yeterli bir ölçüt olarak kabul edilmeye başlanmıştır.

Vergi hukuku doktrininde, devamlılık unsurunun varlığı konusunda zamanla farklı yönde görüşler ortaya çıkmıştır. Bu konuda ulaşılabilen ilk görüş Akdeniz'in 1957 tarihli çalışmasıdır. Akdeniz'e göre (1957:158); "...devamlılığı, sübjektif birer hadise olan 'niyet'e ve 'karar'a isnat ettirmek lazımdır. Zira, bu faaliyeti devamlı olarak ifa hadisesi bu faaliyeti yapacak olan şahsın 'niyet'ine ve 'karar'ına bağlıdır. Niyet ve karar ise sübjektif ve ölçülmesi güç birer olaydır. Binaenaleyh, bu sübjektif hadiseleri objektif bazı karinelere istinat ettirmek zaruridir. Bunlardan bazıları Usul Kanunu'muzda da mezkurdur. Mesela, Vergi Usul Kanunu '*bir işyeri açmak, sicili ticarete veya mesleki bir teşekküle kayıt olunmak*' işe başlamayı birer karine kabul addetmiştir (md.144). Aynı olaylar ticari ve sınai faaliyeti devamlı olarak yapma niyet ve kararına da birer karinedir. Bunlardan başka, sirküler neşretmek, ilan vermek, reklam yapmak, sipariş almak, taahhüde girişmek, bankalardan ticari kredi temin etmek, devamlı mübayaa ve satışlarda bulunmak... gibi olaylar da devamlı faaliyet niyet ve kararına karinedir." Akdeniz'in açıklaması, daha sonra birçok görüşe feyz teşkil etmiş, doktrinin bu bakış açısıyla şekillenmesine vesile olmuştur.

Turgay'a göre (1976:446); "Ticari ve sınai faaliyetin veya muamelelerin devamlı olması faaliyet sahibinin niyetine bağlıdır. Bu sübjektif unsurun bazı objektif karineleri olabilir. Vergi Usul Kanunu'nda bu karinelere bazıları zikredilmiştir. Mezkur Kanun'un 154'üncü maddesine göre; iş yeri açmak, sicilli ticarete veya mesleki bir teşekküle kaydolmak işe başlamanın karineleridir. Keza, sirküler neşretmek, ilan vermek, reklam yapmak, sipariş almak, taahhüde girişmek, bankalardan ticari kredi temin etmek, devamlı mübayaa ve satışlarda bulunmak gibi olaylar da devamlı faaliyet, niyet ve kararın birer karineleridir"

Bulutoğlu'na göre (1978:89); "Ticari ve sınai faaliyet sürekli olmalıdır. Faaliyetin sürekli olması bir işyeri açılması, işe sermaye ayrılması, devamlı temsilci tutulması, işin örgütlenmesi ve bağlantıların kurulması, ticari işlemlerin tekrarlanması eylemlerinde nesnel olarak belirlenir."

Bildirici'ye göre (1995:35); "Ticari faaliyette devamlılık, faaliyetin bir takvim yılı veya daha uzun bir süre içinde birden fazla yapılmasıdır." Bildirici diğer görüşlerden farklı olarak devamlılık unsuru için sadece sayısal çokluğun ölçü olacağını belirtmiştir.

Öncel vd.'ye göre ise (2010:263); "Sürekli ticari ve sınai faaliyet, kâr amacıyla yapılan işlemlerin zaman içinde yinelenmesidir. ...Bir ticari faaliyetin sürekli olup olmadığı konusunda duraksama varsa bazı belirtilerden yararlanılabilir. Bir işyeri açılmışsa, meslek odasına kayıt olunmuşsa, işe sermaye ayrılmışsa, sürekli bir temsilci atanmışsa, personel

çalıştırılmaya başlanmışsa, faaliyetin sürekli olarak yürütüldüğü kabul edilmelidir.” Öncel, vd., diğer görüşlerden farklı olarak subjektif ölçüyü niyet ve karar değil “kâr amacı” ile yapılan işlemlerin çokluğuna bağlamıştır.

Özbalcı'ya göre (2012:291); “...normal olarak tacirler tarafından yapılabilecek nitelikteki muameleler, devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığında ticari faaliyet, aksi halde, arızı ticari faaliyettir. İlgilinin, kasıt ve niyetine bağlı subjektif nitelikteki bu ölçünün objektif belirtisi ise ticari organizasyonun mevcudiyetidir.³⁶

...Ticari organizasyonun mevcudiyeti iki şekilde anlaşılabilir: Sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartların tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle ticari organizasyon kurulmuş olur... veya ticari organizasyon şekli ve unsurları ile görünmez. Organizasyon fiilen doğmuş olur. Bu durumda, esas alınan ölçü, muamelenin çokluğu, birden fazla oluşudur.” Özbalcı, ticari faaliyet kasıt ve niyetinin objektif belirtisini ticari organizasyonun varlığına bağlamıştır. Ticari organizasyonun varlığının ise iki şekilde tespit edilebileceğini belirtmiştir. Bunlardan biri fiilen bazı unsur ve şartların varlığıdır, bunlar yoksa kullanılacak ölçü sayısal çokluktur.

Vergi hukuku doktrininde ticari kazancın belirleyicisi olarak devamlılık unsurunun tespitinde genel kabul gören görüş; subjektif ölçü olan niyet ve kararın objektif kriterler ile belirlenmesidir. Buradaki dış karinelere dayalı objektif kriterlerin ise ticaret hukukunda ticari işletme-organizasyon oluşumu ile paralellik gösterdiği söylenebilir. Ancak subjektif kriter, objektif kriterlerle kendini belli etmezse başka bir ifade ile devamlılık kasıt ve niyeti olmakla birlikte bir işletme kurulmaz, iş yeri oluşturulmaz, mesleki teşekküle kayıt yapılmaz vb. ise bu durumda işlem sayısına göre tespit genel kabul gören görüştür.

4.3. Yargının Görüşü

Yargının ticari faaliyetin belirleyicisi olarak “devamlılık” ölçütü ile ilgili olarak kabul etmiş olduğu yerleşik bir içtihadı bulunmamaktadır. Danıştay bazı kararlarında idarenin “devamlılık” ile ilgili görüşüne yaklaşırken yani sayısal çokluğu ticari faaliyetin belirleyicisi olarak kabul ederken son dönemde verdiği kararlarda sadece sayısal çokluğun belirleyici olamayacağı vurgusunu yapmıştır.

Danıştay önüne gelen uyumsuzlukların çoğunda vergi idaresinin görüşünü destekleyecek şekilde “devamlılığın” kriteri olarak sayısal çokluğu esas alan kararlar vermiştir. Örneğin, Danıştay 3. Dairesi 11.06.2009 tarihli Kararı'nda³⁷ 2003 yılında satın alınan 4 taşıtı 2004 ve 2005 yıllarında, 2004 yılında satın alınan 2 taşıtı 2005 ve 2006 yıllarında, 2006 yılında satın alınan 4 taşıttan üçünü 2007 yılında satan kişinin bu alım-satım faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşulların gerçekleştiği yönünde karar vermiştir. Kararın gerekçesi, “*Bir işlemin*

³⁶Benzer görüş için bkz; Şenyüz vd., 2008:22.

³⁷Danıştay 3.D.11.06.2009, E.2007/3751, K.2009/2792, www.hukukturk.com (Erişim Tarihi: 13.09.2017)

devamlılık taşıdığı ise işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. Maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçüdür. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü vergi mükelleflerine düşer” şeklindedir. Burada Danıştay “işlemin çokluğunu” devamlılığın tespiti için nesnel bir ölçüt olarak kabul etmiştir. Devamlılığın ise, işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi veya önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olması ile tespit edilebileceğini belirtmiştir.³⁸

Danıştay vermiş olduğu bazı kararlarda da ticari kazancın belirleyicisi olarak “devamlılığın”, işlemin niceliksel çokluğuna göre tespit edilemeyeceğini belirtmiştir. Danıştay 9. Dairesi,³⁹ “*ticari kazançta konu edilebilir bir gelirden söz edilebilmesi için, ticari işletme şeklinde ticari bir organizasyon olması gerektiği, birden çok satış yapılmasının, devamlılık unsurunun ve ticari organizasyonun varlığına karene teşkil etmeyeceği...*” şeklinde karar veren yerel mahkeme kararını onamıştır. Danıştay 4. Dairesi 10.06.2015 tarihinde vermiş olduğu Karar’da; 2011, 2012 ve 2013 yıllarında birer adet olmak üzere toplam üç adet araç alım satımı yapılmış olmasının ticari faaliyetin varlığının en önemli unsuru olan devamlılık koşulunun gerçekleştiği anlamına gelmeyeceğini belirtmiştir. Kararın gerekçesinde ise “*bir faaliyetin ticari faaliyet olabilmesi için, hem alım satımlarda devamlılık ve süreklilik bulunması hem de kazanç elde etme amacıyla yapılmış olması zorunludur*” denilerek ticari faaliyetin belirlenmesinde devamlılığın dışında kazanç elde etme amacıyla yapılmış olmasının da aranması gerektiğini belirtmiştir.⁴⁰ Yine Danıştay 4. Dairesi 27.10.2015 tarihinde verdiği Kararda;⁴¹ 2007 yılında satın alınan 1 adet taşıtı aynı yıl, 2008 yılında alınan 1 adet taşıtı 2009 yılında sattığı, 2009 yılında satın alınan 1 adet taşıtı (motosiklet) halen kullandığı, 2010 yılında satın alınan 3 adet taşıtın 2 tanesinin 2010 yılında, 1 tanesinin de 2011 yılında satıldığı, 2011 yılında 1 adet (traktör) taşıt satın almasının ticari faaliyetin belirlenmesinde devamlılık unsurunu oluşturmayacağı ve ticari faaliyet olmayacağı yönünde karar vermiştir. Kararın gerekçesi: “*...bir faaliyetin ticari faaliyet olabilmesi için, hem alım satımlarda devamlılık ve süreklilik bulunması hem de kazanç elde etme amacıyla yapılmış olması zorunludur. Aksi takdirde bu şartları taşımayan bir faaliyeti ticari faaliyet olarak kabul etmek hayatın olağan*

³⁸Benzer kararlar için bkz. DVDDK 07.05.2004, E. 2004/20, K.2004/53; Danıştay 3.D., 30.10.2003, E.2001/2269, K.2003/4800; Danıştay 3.D, 14.03.2002, E.2001/494, K.2002/773 www.hukukturk.com (Erişim Tarihi. 13.09.2017)

³⁹Danıştay 9. D., 09.02.2005, E.2003/1414, K.2005/226, www.hukukturk.com (Erişim Tarihi. 13.12.2017)

⁴⁰Danıştay 4. D., 10.06.2015, E.2014/9117, K.2015/3175, www.hukukturk.com (Erişim Tarihi. 13.09.2017)

⁴¹Danıştay 4. D., 27.10.2015, E.2012/5419, K.2015/4852, Danıştay Dergisi, Sayı 141, 2016.

akışı ile ticari icaplara da uygun düşmez...2007, 2008 ve 2010 yıllarında toplam beş adet araç alım satımı yaptığının tespit edilmesi üzerine adına mükellefiyet tesis edilmiştir. Ancak araç alım satımlarının değişik yıllara yayıldığı, kâr amacı güdülerek ve bu satışlardan kâr elde edildiği yönünde somut bir tespit bulunmadığı göz önüne alındığında, ticari faaliyetin varlığının en önemli unsurları olan devamlılık ve süreklilik ile kazanç elde etme amacı koşullarının olayda gerçekleştiğini kabul etmek mümkün değildir". Danıştay bu kararında, bir faaliyetin ticari faaliyet olarak kabul edilebilmesi için devamlılık ve sürekliliğin bulunması ama bunların tek başına belirleyici olamayacağı, yapılan faaliyetin mutlaka kazanç elde etme amacıyla yapılması gerektiği yönünde karar vermiştir.

Sonuç

Vergi kanunlarında "ticari, sınai, muamele, faaliyet, iş" ve bu kelimelerden türemiş bileşik kelimeler tanımlanmamış, 193 sayılı Kanun'da açıkça Ticaret Kanunu'na atıf yapılmamış olması değişik tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Bu tartışmalar genel olarak dört farklı görüşün ortaya çıkmasına sebep olmuştur: Birincisi, Gelir Vergisi Kanunu'nun Türk Ticaret Kanunu'na genel gönderide bulunmamakla birlikte vergi hukukunun bağımsızlığından hareketle ayrıca özel olarak ticari sayılacak faaliyetlerin sıralandığı (Öncel vd., 2010:5); ikincisi, Ticaret Kanunu'na zımni bir atıfta bulunduğu, ticari kazançlarla ilgili "boşluk"un (Erginay, 1995:167) hem genel esaslar ve Ticaret Kanunu hükümleriyle hem de yargı organları kararlarıyla doldurulduğu, ticari ve sınai faaliyetlerin işletmecilik açısından bilimsel anlamlarının da dikkate alınması gerektiği (Tosuner ve Arıkan, 2015:39-40); üçüncüsü, Ticaret Kanunu'na açık bir yollama olmamakla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nda aleni bir hüküm yoksa Ticaret Kanunu'da sayılan faaliyetlerin gelir vergisi bakımından da ticari faaliyet sayılması gerektiği (Bulutoğlu, 1976:89; Özbalcı, 2012:289); dördüncüsü, Gelir Vergisi Kanunu'nda açık atıf olmadığı için Ticaret Kanunu'nun değil, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanması gerektiği, ticari kazancın Gelir Vergisi Kanun'da tanımlandığı ve kurala bağlandığı, ticari ve sınai faaliyetlerin Ticaret Kanunu çerçevesinde kavranmasının hukuki ve kanuni bakımdan uygun bulunmadığı, Danıştayın içtihatları ile kavranması gerektiği (Akdeniz, 1957:154-156) yönünde şekillenmiştir. Bu tartışmalar ve fikirler, vergi idaresi ile yargının olaya bakış açısını da etkilemiş, doktrinin büyük bir kısmı gibi ticari kazancın belirleyicisi olan ticari ve sınai faaliyetin Ticaret Kanunu'na göre anlamlandırılması gerektiği görüşünün hakim olması ile sonuçlanmıştır. Bu görüş çerçevesinde, ticari işletmenin özelliklerinden faydalanılarak ticari kazanç tespiti yapılmaktadır. Kanımızca, gelir vergisi açısından ticari ve sınai faaliyeti Ticaret Kanunu'nda sayılanlar dahil olmak üzere çok daha geniş kapsamda ele almak ve değerlendirmek gerekir.

Ticari kazancın belirleyicisi olarak "devamlılık" konusunda vergi idaresinin görüşünün hem vergi hukuku doktrini hem de yargı organı

tarafından çoğunlukla kabul edildiği sonucu çıkarılabilir. Vergi idaresinin görüşüne göre; ticari organizasyonun varlığına ilişkin karineler yoksa bu durumda devamlılık unsurunun tespitinde işlem sayısındaki çokluk objektif kriter olarak kabul edilmektedir. İşlemlerin çokluğunun belirlenmesinde ise aynı takvim yılında birden fazla veya art arda takvim yıllarında sürekli yapılması dikkate alınmaktadır. Vergi idaresinin genel kabul gören bu görüşü son dönemlerde, özellikle Danıştay 4. Dairesinin verdiği kararlar ile tartışılmaya başlanmıştır (Doğrusöz, 2016). Danıştay özellikle bu kararlarda hem devamlılık unsurunun hem de kazanç elde etme amacıyla yapılmış olmasının aranması gerektiği vurgusunu yapmıştır. Aslında hem 6762 sayılı Kanun'da hem de 6102 sayılı Kanun'da ticari işletmenin özelliklerinden birisi de gelir sağlamayı hedeflemesidir. Dolayısıyla da ticari kazancın Ticaret Kanunu'na göre anlamlandırılması ve ticari işletmenin özelliklerinin belirleyici olduğu kabul edildiği düşünüldüğünde, ticari kazancın belirlenmesinde “devamlılık” unsuru ile birlikte yapılan faaliyetin “gelir sağlamayı hedeflenmesinin” de aranması gerektiği düşünülmektedir.

Neticede bir şeyi hedefleme; niyeti, kararlılığı, davranışa geçmeyi ve örgütlenmeyi beraberinde getirir. Dolayısıyla tüm bu faktörlerin görülebilir objektif kriterleri daha çok davranışa geçme ve örgütlenme aşamasında ortaya çıkabilir (Örn. işyeri açma, işçi çalıştırma, reklam yaparak bilinirliğini sağlama vb.) Ancak gelir elde etme niyet ve kararlığı ile hareket etmekle birlikte dışa yansıyan objektif kriterin bulunmaması halinde sübjektif kriterin varlığının tespiti her bir olayı kendi içinde değerlendirmeyi kaçınılmaz kılar. Bu nedenle de ticari kazancın tespitinde genel objektif kriterler yerine olayın özelliğine göre tespit yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Yani vergi idaresi devamlılığın tespitinde kullandığı sayısal çokluk gibi objektif bir kriter yerine her olayı kendi özelinde değerlendirerek yapılan işlemin ticari amaç hedeflenerek yapıp yapılmadığını tespit etmesi gerekmektedir. Eğer vergi idaresi sayısal çokluk ile ticari kazancı tespit etmeye çalışırsa ticari amaç hedeflenmeden yapılan birçok faaliyet ticari kazanç kapsamında vergilendirilmiş olacaktır.

Kaynakça

- Akdeniz, G. (1957), “Türk Gelir Vergisine Göre Ticari Kazanç Kavramı”, *Maliye Enstitüsü Konferansları*, (3), 153-165.
- Apaydın, F. (2017), Ticaret Hukuku Ders Notları, http://www.fevziapaydin.com/FileUpload/ds279354/File/ticaret_hukuku-fa1.pdf (Erişim Tarihi: 06.01.2018)
- Başaran Yavaşlar, F. (2011), *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bildirici, Z. (1995), *Türk Vergi Sistemi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayın No.852.
- Bulutoğlu, K. (1976), *Türk Vergi Sistemi*, 5.Baskı, İstanbul, Fakülteler Matbaası.

- Bulutoğlu, K. (1978), *Türk Vergi Sistemi*, 6.Baskı, İstanbul, Fakülteler Matbaası.
- Danıştay Dergisi (2016), Ankara, Sayı:141.
- Demir, A. (2017), Ticaret Kanunnamesi ve Mecelle Işığında Osmanlı Ticaret Hukuku (M.Macit Kenanoğlu) Kitap İncelemesi, Lotus, Ankara 2005, Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, 1(1),17-18.
- Doğrusöz, B. (2016), "Bir Karar ve Düşündürdükleri", 21 Temmuz, Dünya Gazetesi.
- Domaniç, H. ve Ulusoy, E. (2007), *Ticaret Hukukunun Genel Esasları*, 5.Bası, İstanbul, Arıkan Basım Yayım Dağıtım.
- Erginay, A. (1995), *Vergi Hukuku*, 15.Baskı, Ankara, Savaş Yayınları.
- Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi ve Kanun Tasarısı (1960), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf (Erişim Tarihi: 16.01.2017)
- GİB (2006), Ticari Kazançların Vergilendirilmesi Rehberi (Basit Usul- Gerçek Usul), <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/tickazanc2006.zip> (Erişim Tarihi: 02.08.2017)
- GİB (2007), Ticari Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/ticari_kazanc_2007.pdf (Erişim Tarihi: 02.08.2017)
- Giray, F. (2010), *Maliye Tarihi*, Ezgi Kitabevi, 3.Baskı, Bursa.
- Göktürk, K. (2015), "Ticari İş Kavramı, Sınıflandırılması ve Faiz Meselesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 19(2), 3-44.
- İnan, N. (1966), "Kanunname-i Ticarete Göre Protestolar", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 22 (1), 829-846.
- İnan, M. (2010), "Türkiye'de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci:1946-1960 Dönemi", *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran, Sayı:158, 349-364.
- Karahan, S. (2012), Ticari İşletme ve Tacir Kavramları ile ilgili 6102 sayılı Ticaret Kanun Hükümlerinin Değerlendirilmesi, Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Özel Sayı, 18(2), 3-9.
- Küçük, İ. (2012), "Türk Ticaret Kanunlarının Muhasebeye Etkileri", 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu, 16-17.06.2012, Trabzon, <http://dergi.mumeyek.org/pdfler/c4677.pdf> (Erişim Tarihi: 10.01.2018) 1-9.
- Küsmenoğlu, İ. (2010), Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi, 1.Kitap, Osmanlı Devletinden 1980'e, Ankara, Oluş Yayıncılık.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı (Gelirler Genel Müdürlüğü) (1987), *Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri* (Gelir Vergisi Kanunu), Cilt 1.
- Meydan Laroussese (1973), 11.Cilt, İstanbul, Meydan Yayınevi.
- Ortaç, R. (2000), *Gelir Vergisinin Üniter Yapısı*, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Büyük Lügat (1987), İstanbul, TÜRDAV Yayınları.

- Öncel M., Kumrulu A. ve Çağan N. (2010), *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Önen, M. (2006), *İşletme Hukuku*, 1.Bası, Eylül, İstanbul, Arıkan Basım Yayım Dağıtım.
- Özbalcı, Y. (2012), *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Özdiler Küçük, E. (2011), *Vergi Hukukunda Karineler*, Ankara, Adalet Yayınevi.
- Şenyüz, D., Gerçek, A. ve Yüce, M. (2008), *Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2015), *Türk Vergi Sistemi*, 20.Bası, İzmir, Kanyılmaz Matbaası.
- Turgay, R. (1976), *Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikat*, 1.Cilt, 4.Bası, İstanbul, N. Uycan Basım Sanayii AŞ.
- Turhan, S. (1993), *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- Türkiye Barolar Birliği (2008), *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Toplantıları I-II-III*, Birinci Baskı, Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 138.
- Uçkan, B. (1999), “Mecelle’de İş Hukuku Düzeni”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 54(1), 159-173.
- Ulusoy, E. (2017), “Modern Türk Hukukunun Oluşumu ve Gelişimi”, <http://archiv.jura.uni-saarland.de/turkish/Ulusoy.html> (Erişim Tarihi: 15.06.2017)