GENÇ GİRİŞİMCİLERDE KAZANÇ İSTİSNASI HÜKÜMLERİNİN GEÇMİŞE YÖNELİK UYGULANMASI MEVZUU

LEGISLATION FOR THE IMPLEMENTATION OF THE PROVISIONS OF EARNINGS EXEMPTION IN YOUNG ENTREPRENEURS



Burak USTALI[*]



Samet YÜCEL[**]

ÖZ

Kamu harcamalarının finansmanında en önemli gelir kalemi olan vergi, bazı durumlarda kamu harcamalarının finanse edilmesi dışında ülkedeki sosyal, iktisadi, kültürel, teknik ve bilimsel gelişmeleri düzenlemeye ve geliştirmeye yönelik etkin bir şekilde kullanılabilmektedir. Örneğin; yatırım ortamının iyileştirilmesi, istihdam oranının artırılması, iktisadi büyümenin ve kalkınmanın sağlanması ve toplumun refah düzeyinin artırılması adına teşvik edici politikaların geliştirilmesinde ve uygulanmasında en çok başvurulan ve en etkin biçimde kullanılan yöntemlerin başında vergisel düzenlemeler gelmektedir. Vergilendirmeye ilişkin söz konusu düzenlemelerin uygulama alanı bulduğu en önemli konulardan birisi de istisna müessesesidir. Söz konusu istisna müesseselerinden birisi olan genç girişimcilerde kazanç istisnasına ilişkin yapılan

ABSTRACT

Tax, which is the most important revenue item in financing public expenditures, can be used effectively to regulate and develop social, economic, cultural, technical and scientific developments in a country, except for financing public expenditures in some cases. For example, tax regulations are among the most used and the most effective methods in development and implementation of incentive policies in order to improve the investment environment, increase the employment rate, ensure economic growth and development, and increase the welfare of the society. One of the most important issues that the aforementioned regulations on taxation finding application area is the issue of exemptions. The legal regulation regarding the earnings exemption for young entrepreneurs, who are one of the said exemption institutions, and the explanations regarding the scope and

[*] Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, burak.ustali@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-6311-8458.

[**] Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, samet.yucel@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-0632-7050.

Ustalı, B., Yücel, S. (Nisan 2021). Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası Hükümlerinin Geçmişe Yönelik Uygulanması Mevzuu, *Vergi Raporu, 259*, (90-98).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: ***18.01.2021*** */ M.K.T.:* ***26.03.2021***

yasal düzenleme ile istisnanın kapsamına ve uygulanmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmamızda, genç girişimcilerin desteklenmesi amacıyla 6663 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20'nci maddesinde hüküm altına alınan kazanç istisnasına ilişkin yasal mevzuatın emredici, açıklayıcı ve yardımcı hükümlerine yer verilmiş olup, istisna hükümlerinin uygulamasında özellik arz eden durumlara ve istisna hükmünden geçmişe yönelik yararlanma hususu ile herhangi bir vergi incelemesi esnasında istisna hükümlerinin nasıl değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin açıklamalara ve görüşlere yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergilendirme, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, İstisna, Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası.

JEL Sınıflandırma Kodları: H29, K34

application of the exemption are given. In our study, we include the mandatory, explanatory and auxiliary provisions of the "Income Tax Law and the Law on Amendment of Some Laws" and the legal legislation on earnings exemption, which is enshrined in the repetitive Article 20 of Income Tax Law, no.193, in order to support young entrepreneurs, in the application of the exemption provisions, explanations and opinions regarding the special cases and the retrospective utilisation of the exemption provision and how the exemption provisions should be evaluated during any tax inspection will be included.

Keywords: Tax, taxation, Income Tax Law no. 193, exemption, earnings exemption for young entrepreneurs

JEL Classification Codes: H29, K34

GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu ve vergiye tabi gelirinin tespitinde kazanç ve iratların safi tutarlarının dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanunun devam eden maddesinde gelirin unsurlarına giren kazanç ve iratlar tahdidi olarak sayılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nda istisnaya ilişkin hükümlere kanununun ikinci kısmında yer verilmiş olup, 4'üncü bölümünde kazançlara uygulanacak istisnalar açıklanmıştır.

Türk Dil Kurumu Güncel Sözlüğü'nde istisna, *"kural dışılık, Ayrı tutulan kimse veya şey"* şeklinde tanımlanmıştır. Vergilendirilecek değerin tespitinde istisnaya ilişkin şu tanım oldukça açıklayıcı ve kapsayıcıdır; İstisna, vergi kanunlarına göre vergiye tabi olması gereken bir gelirin, yine vergi kanunları ile sosyal, ekonomik, teşvik ve politik nedenlerle vergi dışı bırakılmasıdır. İstisnalar verginin konusuna veya buna dâhil olan gelir unsurlarına yöneliktir.[1]

Çalışmamızın konusunu oluşturan "Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası", 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20'nci maddesinin, 6663 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un[2] 1'inci maddesi ile yeniden düzenlenmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Düzenleme, işgücüne katılımı artırarak bağımlı nüfusun azaltılmasını, genç nüfusun ekonomiye kazandırılmasını ve aktif hale getirilen genç nüfusun kalkınmamıza ivme kazandırmasını amaçlamaktadır.[3] 6663 sayılı

[1] İsmail CAN, Yunus ŞENGÖZ, Dr. Fazıl AYDIN. Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi. TÜRMOB Yayınları – 464. S.211

[2] 6663 sayılı Gelir Vergisi ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 10.02.2016 tarih ve 29.620 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[3] Serkan TOLGA. "Genç Girişimcilere Sağlanan Kazanç İstisnası Ve Prim Teşvikinde Özellik Arz Eden Durumlar". Vergi Raporu. Sayı 254. Kasım 2020.

Kanunun madde gerekçesinde[4] genç girişimciler, ekonomik büyüme ve kalkınmanın itici gücü, yenilik ve yaratıcılığın en önemli kaynaklarından biri olarak görülmüş olup, söz konusu durum itibarıyla genç girişimcilerden yeterince yararlanılması gelişmekte olan ülkeler açısından iktisadi büyümenin sürdürülebilirliğinin sağlanmasına yönelik olarak önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanun gerekçesinde yer verildiği üzere, ülkenin istikrarlı bir şekilde gelişen ülke modeline gelebilmesi açısından genç girişimciler, ülke ekonomisi için önem arz etmektedirler.[5] Söz konusu durum dikkate alındığında kanun hükümlerinin madde gerekçesine uygun bir şekilde yürütülmesi hedeflenen amaca ulaşılması açısından son derece önemli olmaktadır. Bu nedenle madde metninde ve tali düzenlemelerde belirtilen hükümlerin somut olayda nasıl hüküm ifade etmesi gerektiği hususu hukuken ve kanunen net bir şekilde ortaya konulmalıdır. Muhatapları nezdinde tesis edilecek muhtemel işlemlerde, yasal düzenlemelerin lafzi hükümlerinin yanında düzenlemenin ruhuna ve getiriliş amacına uygun bir sonuca varılmalıdır.

Çalışmamızda istisna hükümlerinin uygulama alanı ve sınırına ilişkin temel ve düzenleyici hükümler ortaya konulup, kanun hükmünün hedeflediği amacın gerçekleştirilmesine ilişkin değerlendirmelere yer verilecektir.

1- GENÇ GİRİŞİMCİLERDE KAZANÇ İSTİSNASI UYGULAMA ESASLARI

1.1- İstisna Hükmüne İlişkin Birincil Şartlar

İstisna uygulamasına ilişkin düzenlemeler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanun'unda[6] hüküm altına alınmakla birlikte söz konusu kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden çıkartılan 292 No' lu GVK Genel Tebliği'nde[7] uygulama esaslarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

İstisna hükmüne ilişkin olarak kanun koyucu öncelikle istisna kapsamında olan kazancın türüne, kazancı elde eden kişinin mükellefiyet durumuna ve istisnanın uygulanacağı kazanç tutarı ve vergilendirme dönemine ilişkin olarak açıklayıcı hükümlere yer vermiştir.

Şöyle ki kazancın istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Kazancın ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti neticesinde doğması,
- Söz konusu kazancı elde eden kişilerin adlarına ilk defa yukarıda ki kazanç türleri itibariyle mükellefiyet tesis ettirilmiş olması, (İstisnadan, 6663 sayılı Kanunun Resmî Gazetede yayımlandığı 10/2/2016 tarihinden itibaren ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunanlardan, Kanunda öngörülen şartları taşıyanlar yararlanır. Dolayısıyla bu tarihten önce işe başlayan mükelleflerin söz konusu istisnadan yararlanmalarına imkân bulunmamaktadır.*)*
- Mükellefiyet tesis ettirilen tarih itibariyle 29 yaşını doldurmamış olması,
- Kazancı elde eden kişinin tam mükellefiyete tabi gerçek kişi olması *(Dar Mükellef gerçek kişilerin istisnadan yararlanması mümkün değildir.)*

Halinde faaliyete başlanılan takvim yılında itibaren üç vergilendirme dönemi *(Takvim yılı*

[4] Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM). *"TBMM Mevzuat Bilgi Sistemi"*. (https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=193223&pkanunnumarasi=6663). Erişim tarihi: 10 Ocak 2021.

[5] Boğaç İNAN, Rahmi MENTEŞE. "*Genç Girişimcilere Sunulan Destek Ve Kazanç İstisnaları*". Vergi Raporu. Sayı 202. Temmuz 2020.

[6] 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 20'nci maddesi 10.02.2016 tarih ve 29.620 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmak suretiyle uygulamaya konulmuştur cxc.

[7] 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 05.05.2016 tarih ve 29.703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

içerisinde işe başlanılması veya işin terk edilmesi durumlarında; işe başlama tarihinden yıl sonuna kadar olan kıst dönem bir vergilendirme dönemi, takvim yılı başından işin terk edildiği tarihe kadar olan *kıst* dönem ise bir vergilendirme dönemi sayılacaktır.) boyunca elde ettikleri kazançların 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

1.2- İstisna Hükmüne İlişkin İkincil Şartlar

İstisnaya ilişkin yukarıda yer verilen hususlar dışında kanun koyucu yasa hükümlerinden yararlanılmasına ilişkin birtakım şartlar aramıştır. Bu şartlara kül halinde sahip olunması durumunda ticari, zira ve serbest meslek faaliyeti kaynaklı kazançlara istisna hükümleri uygulanacaktır.

193 sayılı GVK Mükerrer 20'nci maddesi uyarınca kazancın istisna kapsamında değerlendirilmesi için aşağıda yer verilen durumların ortaya konulması gerekmektedir.

- **İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması;** Söz konusu şartın varlığına ilişkin tespitler muhatapları nezdinde oldukça önemlidir. Şöyle ki ilgili kişinin mevcut girişimi ile alakalı vergi kanunları uyarınca kabul edilen bir işe başlama tespitinden itibaren kanuni süresi geçtikten sonra bildirimde bulunması, diğer şartlarının yerine getirilmesi durumunda bile ihlal hükmünde olup, kazanca istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Burada önemli olan husus, işe başlamanın 213 sayılı VUK hükümleri uyarınca tespit edilmiş olması[8] ve bu işe başlamanın ticari, zirai ve serbest meslek kazancı ile doğrudan bir illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Şüphesiz yapılan değerlendirmelerin 213 sayılı VUK' un 3'üncü maddesinin lafzına ve ruhuna uygun bir şekilde yapılması gerekmektedir.
- **Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi;** Söz konusu şartın oluşumuna ilişkin mevcut girişim dâhilinde işin sevk ve idaresinin bizzat müteşebbis tarafından yerine getirildiğinin açıkça ortaya konulması gerekmektedir. Kişinin işin ve/veya organizasyonun devamına ilişkin yöneten, denetleyen ve karar veren konumunda olması şartıyla kendi işinde bilfiil çalışmaması hususu istisna hükümlerinin ihlali olarak değerlendirilmeyecektir. Keza zaruri durumlara istinaden geçici süre işin başında olunmaması hali de istisna şartını ihlal etmeyecektir.
- **Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması halinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla madde metnindeki şartları taşıması;** Kanun koyucu madde metninin konuluşundaki maksadı gerçekleştirmek adına işin ortaklık bünyesinde yürütülmesi durumunda tüm ortakların istisna için gerekli olan şartlara sahip olmasını zorunlu kılmıştır. Bu nedenle yukarıda yer verilen şartların tüm ortaklar tarafından topluca sağlanması durumunda ortaklık kazancına istisna hükümleri uygulanabilmektedir.
- **Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklara devri hali müstesna olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyeti devam eden bir girişimin eş veya üçünce dereceye kadar kan ve kayın hısımları tarafından devralınmamış olması;** Madde metni ile hedeflenen durum, toplumsal ve ekonomik gelişimin sürdürülebilir bir şekilde gerçekleştirilmesidir. Bu nedenle söz konusu devir yoluyla kanun hükümleri-

[8] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 153, 154 155'inci maddesi

nin amacı dışında uygulama alanı bulmasına karşı kanun koyucu söz konusu durumu istisna hükümleri karşısında zaruri bir şart olarak belirtmiştir.

- **Mevcut bir teşebbüse veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması;** Genç nüfus faktörü; iktisadi kalkınmada ve ülke ekonomisinin gelişmesinde önemli bir paya sahiptir. Dolayısıyla karar alıcılar, genç nüfusu çağın ekonomik sistemine uygun alanlara yönlendirmek amacıyla genç girişimcilere yönelik politikalar oluşturmuştur.[9] Söz konusu duruma istinaden kanun koyucu genç nüfusu ülkedeki ekonomik sisteme dâhil etmek ve onları teşvik etmek adına politika ortaya koymuştur. Kuşkusuz bu durum hâlihazırda devam eden bir organizasyona dâhil olunması durumunda hedeflenen amacı gerçekleştirmede pozitif bir etki oluşturmayacaktır. Bu nedenle kanun koyucu söz konusu durumu ihlal niteliğinde kabul edip, bu yolla sağlanan kazançlara istisna uygulanmasına izin vermemektedir.

1.3- İstisna Hükmünden Yararlanmaya İlişkin Mükellefe Atfedilen Yükümlülük

Çalışmamızın önceki bölümlerinde istisna uygulamasına ilişkin şartlar belirtilmiştir. Söz konusu şartların gerek lafzi gerekse de ruhu itibarıyla değerlendirilmesi neticesinde mükelleflerin istisnadan yararlanmasına ilişkin yükümlülüğü sadece şartları taşıdığını ortaya koyması ve kazancın elde edildiği döneme ilişkin verilen beyannamenin gelir bildirimi tablosunda istisna kaynaklı kazancına yer vermesidir. Şöyle ki mükelleflerin istisna hükmünde yararlanması için vergi dairesi başvurmasına, herhangi bir belge ve/veya sertifika almasına gerek bulunmamaktadır.

Konu ile alakalı konu ile ilgili olarak verilen bir özelgede[10]" (...) *Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 20'nci maddesinde yer alan şartları topluca taşımanız kaydıyla genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanmanız mümkün bulunmakta olup konu ile ilgili olarak vergi dairesine başvuru yapmanıza gerek bulunmamaktadır*." açıklamalarına yer verilmiştir. Konu ile alakalı verilen bir başka özelgede[11] ise *"(...) söz konusu istisnadan yararlanılması için gerekli olan şartlar ilgili maddede açıkça düzenlenmiş olup, Girişimcilik Belgesi alınması istisnadan yararlanma şartları arasında yer almamaktadır."* şeklindedir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde 193 sayılı GVK'nın Mükerrer 20'nci maddesinde düzenlenen "Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası" na ilişkin asli ve tali düzenlemeler belirtilerek mükelleflerin istisnadan yararlanması için yapması gerekenlere yer verilmiş olup, söz konusu hususlar tarafımızca değerlendirilmiştir. Çalışmamızın devamında kanun koyucunun açıkça düzenlemediği alanlara ilişkin tespitlere ve değerlendirmelere yer verilecektir.

2- GENÇ GİRİŞİMCİLERDE KAZANÇ İSTİSNASININ GEÇMİŞE YÖNELİK YÜRÜTÜLMESİ VE UYGULANMASI MEVZUU

GVK'nın 'Beyan Esası' başlıklı 83'üncü maddesinde "*Hilafına hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.*" şeklindeki açıklamalar hüküm altına alınmıştır. Mezkûr kanun maddesinde de yer verildiği üzere, gerçek kişilerin gelirleri, aksi tespit edilmediği sürece beyanları esas alınarak vergilendirilecektir.

---

[9] Boğaç İNAN, Rahmi MENTEŞE. "*Genç Girişimcilere Sunulan Destek Ve Kazanç İstisnaları*". Vergi Raporu. Sayı 202. Temmuz 2020.

[10] Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığının 07.04.2017 tarih ve 64958909-120-10978 sayılı özelgesi.

[11] Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının 12.07.2019 tarih ve 16700543-120[18-515-112]-E.49678 sayılı özelgesi.

Vergi ve vergilendirme sürecine ilişkin işlemlerin özellikli bilgiler ve detay içermesinin yanında yaşanan gelişmelerin sürekli bir şekilde değişiklik arz etmesine bağlı olarak söz konusu durumun muhatapları tarafından takibinde ve değerlendirilmesinde birtakım gecikmeler ve/veya eksiklikler yaşanabilmektedir. Mükelleflerin bilgisizlik ve/veya yanlış yönlendirilme nedeniyle vergilendirme süreci itibarıyla sahip olduğu haklar konusunda tam bilgiden uzak bir şekilde mükellefiyetine ilişkin iş ve işlemleri gerçekleştirmesi gayet olağan bir durum olarak dikkate alınmalıdır. Sonuç itibarıyla kanun hükümlerine tümüyle nüfuz edilmesi her mükelleften beklenebilecek bir durum olmamaktadır. Söz konusu durumun çalışma konumuz ile alakalı olarak ele alınması durumunda, istisna kapsamındaki kazancın beyan edilmesi gereken vergilendirme döneminde gelir bildirimine ilişkin verilen tabloda istisna satırında yer vermek suretiyle beyan edilmemesi ve bu durumun sonradan fark edilmesi neticesinde geçmişe yönelik düzeltme beyannamesi verilmesi suretiyle istisna hükümlerinden faydalanabilme imkânının bulunup bulunmadığı sorusunu gündeme getirmektedir.

Vergi dairesi tarafından tesis edilen işlemlerin usul ve esaslarını belirleyen Vergi Dairesi İşlem Yönergesinde "*Matrah ve/veya vergiyi azaltıcı ya da sonraki döneme devredilen vergiyi artırıcı mahiyetteki beyannameler; yapılan düzeltmenin mükellef tarafından haklı bir nedene veya bir hataya dayandığının belgelendirilmesi ya da mükellefçe verilen yazılı izahatın vergi dairesi müdürünce yeterli görülmesi halinde miktarına bakılmaksızın kabul edilir ve bu beyannameler incelemeye sevk edilmez.*" açıklamalarına yer verilmiştir. Söz konusu açıklamalar dikkate alındığında genç girişimcilerde kazanç istisnasından madde metninde belirtilen şartların tümüyle taşınması şartıyla geçmişe yönelik olarak düzeltme beyannamesi vermek suretiyle de yararlanılması mümkün olmaktadır. Söz konusu husus Vergi idaresi tarafından konu ile alakalı verilen görüşte de açıkça ifade edilmektedir.

Konu ile alakalı vergi idaresi tarafından verilen özelgede[12] " (*...) koşulların sağlanması durumunda, bu teşvikten işe başlanılan takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi yararlanılması mümkün bulunduğundan, 2017 takvim yılı yıllık gelir vergisi beyannamesinin düzeltilmesi suretiyle mükellefiyetin başladığı takvim yılından itibaren söz konusu istisnadan yararlanılabileceği tabiidir.*" şeklinde görüş bildirilmiştir.

Bu noktada şunu belirtmek gerekir ki, istisna hükümlerinden yararlanılması için şüphesiz bu durumun beyannamede bildirilmiş olması gerekmektedir. Ancak bu bildirimin kazancın elde edildiği dönemde yapılmaması durumunda bunun bir ihlal sebebi olduğuna ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna bağlı olarak söz konusu durum dikkate alınmadan işlem tesis edilmesi, kanun lafzının genişletici şekilde yorumlanmasına bağlı olarak hukuki güvenlik ilkesi ve verginin kanuniliği ilkesi ile çelişmektedir.

Sonuç olarak, gerek istisna hükmüne ilişkin asli ve tali düzenlemelerde yer verilen açıklamalar gerekse de vergi idaresinin konu ile alakalı görüşü dikkate alındığında genç girişimcilerde kazanç istisnasına ilişkin hükümlerin geçmişe yönelik olarak yürütülmesinde ve uygulanmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır. Bu durum vergilendirme sürecine ilişkin vergi dairesi tarafından tesis edilen iş ve işlemlerde uyulması gereken usul ve esaslarla da örtüşmektedir. İstisna hükümlerinin yukarıda yer verilen açıklamalar ışığında uygulanmasına bağlı olarak kanun hükmü ile hedeflenen amaca ulaşılmasının yanında toplumsal ve ekonomik gelişimin sağlanması adına pozitif bir etki oluşturacağı tabiidir.

[12] Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı 10.12.2019 tarih ve E.267833 sayılı özelge.

3- GENÇ GİRİŞİMCİLERDE KAZANÇ İSTİSNASINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA DEĞERLENDİRİLMESİ MEVZUU

213 sayılı VUK' un "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3'üncü maddesinde; " *(...)Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.*

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

(...)" hükümleri yer almaktadır.

Mezkûr kanun hükmünü dikkate aldığımızda vergilendirmeye ilişkin tesis edilecek işlemlerde vergi kanunların lafzı ve ruhu dışında madde metni ile hüküm altına alınan ifadelerin konulma sebeplerini de dikkate almak gerekmektedir. Ancak bu şekilde kanun hükümleri ile beklenen ve/veya hedeflenen amaca ulaşılabilecektir. Bu durum, vergilendirilecek kazancın tespitinin ve takdirinin sağlanmasına yönelik oldukça önem arz etmekle birlikte mükelleflerin sahip olduğu hakların ve avantajların kullanılmasında ihtilaf konusu olabilecek hususları azaltacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde; *"Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır."* ifadesi yer almaktadır.

2365 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle[13] 213 sayılı VUK' un 134'üncü maddesinde yapılan değişiklikle birlikte Vergi Usul Kanunu'nun değişmeden önceki 134'üncü maddesinin birinci fıkrasında vergi incelemesinin tanımı, sadece defter, hesap ve kayıtlar bağlamında sınırlandırılmıştır. Yapılan düzenleme ile söz konusu fıkrada yer alan "Defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak" şeklindeki ifade madde metninden çıkarılmak suretiyle vergi incelemesinin kapsamı detaylandırılmıştır.

Getirilen hüküm neticesinde vergi incelemesi görevinde bulunanlar, sadece defter ve belgelere istinaden tespit edilen hususlara bağlı kalmaksızın, ödenmesi gereken verginin tespitine yönelik araştırma ve incelemelerde, mevcut yasal düzenlemelerle birlikte ekonomik ve sosyal etkenleri de dikkate almak suretiyle her türlü tespiti değerlendirme yetkisini haiz duruma gelmiştirler.

Bu nedenle inceleme; ödenmesi gereken bir verginin hukuken varlığının ortaya konulmuş olması dâhil ödenmesi gereken verginin tutarının ve bu vergiyi ödemesi gereken mükellefin tespiti suretiyle verginin ödenmesinin sağlanması üzerine olmalıdır. Buradaki sağlanması ifadesinin, inceleme sonucunda tespit edilen hususların vergi dairesine intikal ettirilerek gerekli tarhiyat ve tahakkukun yaptırılması şeklinde anlaşılması gerekmektedir. Aksi takdirde vergi incelemesinden beklenen amaç gerçekleşemez.[14]

İnceleme yetkisini haiz olanlar tarafından yürütülen vergi incelemesi esnasında ödenmesi gereken verginin tespiti, safi kazancın ortaya konulmasına yönelik gider konusu yapılabilecek unsurlar ile indirim ve istisna müesseselerine istinaden vergi dışı bırakılacak tutarların dikkate alınması suretiyle sağlanacaktır. Şüphesiz söz konusu durumun ortaya konulması esnasında yasal düzenlemelerle hüküm altına alınan hususların maddi vakıa üzerinden inceleme elemanı tarafında değerlendirilmesi ve buna istinaden

---

[13] 2365 sayılı Kanun 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[14] İmdat TÜRKAY. Vergi İncelemesinin Kapsamı. (https://vergialgi.net/vergi-incelemesinin-kapsami). Erişim Tarihi: 17 Ocak 2021.

kanaat ve sonuca ulaşılması gerekmektedir. Çalışma konumuz olan genç girişimcilerde kazanç istisnası hükümlerinin de herhangi bir inceleme esnasında yukarıda yer verilen açıklamalara paralel bir durum arz etmesi gerekmektedir. En nihayetinde aşağıda yer verilen inceleme esnasında uyulması gereken ilkeleri de dikkate aldığımızda bu durum inceleme elemanı tarafından mutlak surette re'sen dikkate alınması gereken bir husus olmaktadır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in[15] Vergi incelemelerinde uyulacak temel ilkeler başlıklı 5'inci maddesinde;

" a) Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek.

(.....)

f) Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak." ifadelerine yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen kanun ve yönetmelik hükümleri dikkate alındığında, vergi incelemesine istinaden mükelleflerin hesaplarının incelenmesi sırasında 193 sayılı GVK' nın mükerrer 20'nci maddesinde yer verilen istisna hükümlerinin vuku bulduğuna dair tespitlerin bulunması halinde incelemeye yetkili olanların bunu dikkate alması ve tarh edilmesi gereken verginin buna göre tespit edilmesi gerekmektedir. Söz konusu durum incelemenin amacına ve yöntemine ilişkin yasal düzenlemelerle hüküm altına alınan hususlarla da uyuşmaktadır.

SONUÇ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun **mükerrer 20'nci madde**sinin, 6663 sayılı Kanunu'nun 1'inci maddesiyle yeniden düzenlenmesi suretiyle hüküm altına alınan genç girişimcilerde kazanç istisnası ile sosyal gelişimi ve ekonomik büyümeyi gerçekleştirmek amacıyla yasal mevzuatımızda yer verilmiştir. Gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerine baktığımızda genç nüfusun lokomotif mahiyetinde olduğunu gözlemleyebiliriz. Bu nedenle genç nüfusa ilişkin uygulanacak herhangi bir teşvik politikası aslında toplumun tamamına sirayet edecek etkiler gösterebilecektir. Mevcut durum değerlendirildiğinde şunu söyleyebiliriz ki, istisna hükümlerinin ülkenin ekonomik ve sosyal gelişimini artırıcı bir etki sağlaması kuvvetle muhtemel bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Toplumsal ve ekonomik gelişimin sağlanması ve bunun sürekli bir hal alması salt yasal düzenlemelerle mümkün bulunmamaktadır. Kuşkusuz yapılan düzenlemeler neticesinde maksimum fayda alınması, söz konusu düzenlemelerin amacına uygun bir şekilde yürütülmesi ve teşvik politikalarının kamu menfaatini ve/veya yararını sağlamak üzere şekillendirilmesi ile mümkün olmaktadır. Ancak bu durumda madde metinlerinin getiriliş maksadına ulaşılması mümkün bulunmaktadır.

Sonuç itibarıyla çalışmamızda, genç girişimcilerde kazanç istisnasına ilişkin özellik arz eden durumlar ile alakalı olarak asli ve tali düzenlemelerde ile açıkça belirtilemeyen hususlara ilişkin görüşlere ve değerlendirmelere yer verilmiş olup, yapılan düzenleme ile hedeflenen amaca ulaşılması açısında madde metninin yürütülme-

[15] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sine ilişkin düşüncelerimiz, vergi kanunlarının lafzi hükümlerinin yanında ruhunu da dikkate alarak açıklanmıştır.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6663 sayılı Gelir Vergisi ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 2365 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığı 07.04.2017 tarih ve 64958909-120-10978 sayılı özelge.
- Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı 12.07.2019 tarih ve 16700543-120[18-515-112]-E.49678 sayılı özelge.
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı 10.12.2019 tarih ve E.267833 sayılı özelge.
- CAN İ., ŞENGÖZ Y., AYDIN F. (2014). Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi. TÜRMOB Yayınları – Ankara.
- İNAN, B., MENTEŞE, R. (2016). "*Genç Girişimcilere Sunulan Destek Ve Kazanç İstisnaları*". Vergi Raporu. Sayı 202. Ankara.
- TOLGA, S. (2020). "Genç Girişimcilere Sağlanan Kazanç İstisnası Ve Prim Teşvikinde Özellik Arz Eden Durumlar". Vergi Raporu. Sayı 254. Ankara.
- TÜRKAY, İ. (2017). Vergi İncelemesinin Kapsamı. (https://vergialgi.net/vergi-incelemesinin-kapsami). Erişim Tarihi: 17 Ocak 2021.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM). *"TBMM Mevzuat Bilgi Sistemi".* (https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=193223&pkanunnumarasi=6663). Erişim tarihi: 10 Ocak 2021.