

Türk Vergi Sisteminde Aile Bağlantılı Hükümler

Elif SONSUZUOĞLU

Prof. Dr., Yakınođu Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

e-mail: elif.sonsuzoglu@neu.edu.tr, Tel: 05324723435

Geliş Tarihi/Received: 28.02.2019

Kabul Tarihi/Accepted: 29.04.2019

e-Yayım/e-Printed: 27.06.2019

ÖZET

Türk Vergi Sisteminde, aile bağlantılı hükümlere kimi zaman, sosyal devlet açısından mükellef lehine kimi zaman da vergi güvenlik önlemi olarak devlet lehine yer verilmiştir. Bu düzenlemelerde, bazen sadece eş çocuk bazen bunlara ilaveten kan ve sıhri hısımlar, bazen, alt ve üst soy, bazen daha da geniş olarak, evlatlık ve evlat edinen de aile kavramı içinde yer almıştır. Çalışmanın amacı aile kavramındaki farklılıkların saptanması, bu farklılıkların amaçlarının tespit edilmesi, eşitlik ve adalet kriterleri açısından değerlendirilmesi ve değişiklik önerilerinin getirilmesidir. Konu literatürde ilk kez incelenmekte olup, bu konuda ne bir makale ne de bir yargı kararı bulunmadığı için, aile kavramına atıf yapan maddeler, temel hukuk kavramları olan, sosyal devlet ve vergi güvenliği açısından kişisel olarak hukukun temel ilkelerine bağlı olarak değerlendirilmiştir. Sonuç olarak hem sosyal devlet açısından aileyi koruyan hükümlerde, hem de vergi güvenlik önlemine yönelik hükümlerde yasa boşlukları tespit edilmiş ve düzenleme önerilmiştir. Yeni düzenlemede sosyal devlet amacıyla yapılmış olanlara, evlatlık evlat edinen kardeş kavramlarının eklenmesi, vergi güvenlik önlemi amacıyla getirilen düzenlemelere ise, nişanlı, eski eş, evlatlık ve evlat edinen kavramlarına ilaveten aileyi açacak şekilde mansup mirasçı, kanuni temsilce ve umumi vekilin eklenmesi önerilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sosyal devlet, vergi güvenliği, kan ve sıhri usul fûru, evlatlık, evlat edinen.

Family Regulations in Turkish Tax System

ABSTRACT

The Turkish tax service in relation to family management is sometimes organized in favor of the taxpayer with the understanding of social state and sometimes in accordance with the tax security regulation in favour of the state. In these regulations, family is sometimes composed of only spouse and children, sometimes in addition to these, first degree relatives, and sometimes siblings, relationships through marriage, ascendants and descendants, sometimes second degree relatives, as well as adopted child, adoptive parents, ex-partners and fiancée. The aim of this study is to determine the differences between defining family relations in various tax laws and objectives of their difference, to evaluate these differences in terms of equality and justice and to make proposals. The subject is examined for the first time in the literature. since neither the article nor the judicial decision were made in this regard, the articles referring to the concept of family were considered to be based on the basic principles of law, in terms of basic legal concepts, social state and tax security. As a result, legal gap has been identified and new regulations have been proposed in the provisions protecting the family in terms of the social state as well as in the provisions regarding the tax security measure. In the new regulation, it is proposed to add the concepts of adoptive and adoptive and brother and fiancée, for social state regulations. For tax security regulations, it is proposed to adopt the concepts of ex-wife, engaged, adopted, adoptive and family, as well as heir, heir and heir.

Keywords: Social state, tax security. ascendant and decendant, relative by marriage, adapted child.

GİRİŞ

Türk Vergi Sisteminde kimi zaman mükellef kimi zaman da devlet lehine olmak üzere aile ilişkileriyle bağlantılı hükümlere yer verilmiştir. Mükellef lehine olan düzenlemelerde sosyal devlet olmanın gereği olarak, aileyi koruyucu şekilde düzenlemelere yer verilmiştir. Devlet lehine olan düzenlemelerde ise, vergi matrahının aşındırılmasını engelleyici birer güvenlik önlemi olarak aile bağlantılı hükümlere yer verilmiştir.

Mükellef lehine aile bağlantılı hükümler, Gelir Vergisi'nde asgari geçim indirimi, indirimi, engellilik indirimi, emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı haller, veraset intikal vergisinde istisnalar hakkındaki düzenlemelerde yer almaktadır. Mükellefin olası bir matrah aşındırma girişimine karşı da, devlet lehine ve mükellef aleyhine olmak üzere, Gelir Vergisinde, ticari kazançlarda kanunen kabul edilmeyecek giderlerde ve aynı şekilde Kurumlar Vergisinde kanunen kabul edilmeyecek giderlerden transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, 6183 sayılı yasa da yer alan bağışlama sayılan tasarruflarda ile aile bağlantılı hükümler anılan yasa metinlerine girmiştir.

Türk Hukuk Sisteminde, aile düzenlemelerinde, gerek kan hısımları gerekse sıhri hısımlar olmak üzere usul furuğ ve yan soy hısımları arasındaki ilişkilerde kişilerin tarafsız kalamayacağını kabul eden pek çok yasa bulunmaktadır. Örneğin, Medeni Usul, Vergi Usul, İYUK düzenlemelerinde hâkimin çekinme sebepleri, yasaklı oluşu ve ret sebepleri ile tanık olarak dinlenme, düzenlemeleri ve mücbir sebep, meşru müdafaa düzenlemelerinde kapsam dahiline alınan aile fertleri farklı tanımlanmıştır. Yine VUK'nda kamu görevlilerinin tarafsızlığından şüphe duyulacak hüllere yer verilmiştir.

Bütün düzenlemelerde, aile farklı şekillerde ele alınmıştır. Kimi zaman eş çocuk, kimi zaman eş küçük çocuk, kimi zaman kardeş, kimi zaman alt soy üst soy ve sıhri hısımlar ile birlikte 3. derece dâhil yan soy hısımları aile olarak değerlendirilmiştir. Kimi zaman da, nişanlılar evlilik bağı bitmiş olsa bile eski eşler, evlatlık ve evlat edinen kapsama dâhil tutulmuştur.

Literatürde vergi sistemindeki aile kavramına atıf yapan hükümlere ilişkin bir çalışma yapılmamış olması nedeniyle bu makale alanında ilk çalışma olacaktır. Ayrıca aile kavramına yer veren hükümlere ilişkin bir yargı kararı da bulunmamaktadır. Konuyla doğrudan ilgili olmayan sınırlı sayıda özgelede aile kavramı değil ama üvey evlat kavramına yer verilmiştir. Çalışma konusunda bilimsel çalışma ve yargı kararı olmaması nedeniyle alandaki bu ilk çalışma ancak vergi mevzuatının çeşitli maddelerinde yer alan farklı aile düzenlemelerinin amaçlarından ve hukukun genel ilkelerinden, Anayasada yer alan sosyal devlet ilkesinden ve vergi güvenlik önlemi kavramlarından yola çıkarak farklı maddelerdeki aile kavramının farklı düzenlenişinin yasa boşluğu mu gereklilik mi olduğu değerlendirilecektir.

Bu çalışmanın amacı vergi mevzuatındaki düzenlemelerde yer alan aile kavramının farklılıklarının incelenmesi, konuluş amaçlarının değerlendirilmesi ve devlet lehine mi mükellef lehine mi düzenlendiğine bağlı olarak, kapsam farklılıklarının eşitlik adalet kriterleri açısından yorumlanması ve bu amaç doğrultusunda değişiklik önerileri sunulmasıdır.

I. ÇEKİRDEK AİLE DÜZENLEMELERİ

1. EŞ VE ÇOCUKLARI AİLE KABUL EDEN ÇEKİRDEK AİLE İLİŞKİLERİNE GENEL OLARAK YER VEREN DÜZENLEME; ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİNDE AİLE BAĞLANTILARI (GVK m.32) (eş. Furu, evlatlık)

'Asgari geçim indirimini düzenleyen hükümler, aile için pozitif ayrımcılık yaparak çalışmayan eş ve çocuk sayısına göre vergi dışı bırakılacak matrah miktarını belirlemektedir. Doğal olarak, kamu gelirleri açısından kayıp yaratacak ancak sosyal devlet olmanın gereği olan böyle bir düzenlemede aile kavramı dar tutulmuştur. Elbette eş ve çocukların böyle bir indirimde yer alması gerekir ancak bu düzenlemeye evlatlıkların da eklenmesi daha adil olacaktır. Zira MK da evlatlıklar da öz çocuklar gibi değerlendirilmekte onlarla aynı şekilde mirastan pay almaktadır. GVK'ye göre,

°Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde indirimi asgarî geçim uygulanır.

Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'dir.”

İndirimin uygulamasında "çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturanlar veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş, torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dahil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder. Burada dikkat edilmesi gereken bir husus yasa metninde mükellefle birlikte oturan ve mükellef tarafından bakılan ibaresinin vergi idaresince nasıl yorumlandığıdır. 4.12.2007 tarih ve 26720 sayılı . RG de yayımlanan 265 sayılı GVK Genel Tebliği 5 nolu bölümde öz ve üvey evlat ayrımının yer almadığını ifade etmiştir. İdare öz ve üvey evlat ayrımının yasa yapılmadığından yola çıkarak, Büyük Mükellefler Vergi Dairesince B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-230 21.03.2008 tarih ve 7922 sayılı özelgede (Özdemir 2016) çocuğun velayet hakkı annede olan boşanmış bir kadınla evlenen yeni koca, kendisi ile birlikte oturup geçimini sağladığı üvey evladı için de asgari geçim indiriminden yararlanabilecektir. Bu düzenlemenin amacına baktığımızda, sadece ücret geliri için düzenlenmiş olması nedeniyle, ayırma ilkesinin bir görünümü olduğunu söylemek yerinde olacaktır. (Sonsuzoğlu 2008; 28-32)(Şenyüz, Yüce, Gerçek 2018, 79) Burada AY 73 de yer alan mali güce göre vergileme ilkesini uygulama tekniklerinden ayırma ilkesini gerçekleştirmek üzere çalışmayan eş ve çocuklara ilişkin indirim ücret geliri lehine düzenlenmiştir. İndirimin en az geçim indirimi düzeyinde ve tüm gelirleri kapsayacak şekilde yapılması mali gücü kavramaya daha uygun olacaktır. Ayrıca en az geçim indiriminin altında olması, bu düzeyde gelir elde eden ücretlinin ödemesi gereken verginin işverene olan maliyetini artırarak, onun ürettiği mal ve hizmetler aracılığıyla dolaylı bir vergiye de dönebilecektir. (Bulutoglu, 1976,189) İlâveten bu indirimden ücretlinin fayda sağlaması ancak brüt ücret üzerinden yapılmış sözleşmelerde mümkün olacaktır. Aksi halde yani net ücret üzerinden yapılan sözleşmelerde, indirimden ücretli yerine işveren vergi avantajı olarak yararlanmış olacaktır. (Oktar 2018,32) Neticede düzenleme devlet lehine bir güvenlik önlemi değil, sosyal devlet uygulaması olarak mükellef lehine yapılmıştır.

II. ÇEKİRDEK AİLEDE KÜÇÜK VE BÜYÜK ÇOCUK AYRIMI YAPARAK ÇEKİRDEK AİLEYİ DARALTAN DÜZENLEME

Gelir Vergisinde ticari kazançta indirilmesi tamamen kabul edilmeyen giderler ile bireysel emeklilik ve özel sigortalara ilişkin primlerin giderleştirilmesindeki düzenlemeler de küçük çocuk büyük çocuk şeklinde ayırma gidilmiştir.

1. TİCARİ KAZANÇTA İNDİRİLEMİYEN GİDERLERDE AİLE BAĞLANTILARI (GVK m. 41/1-4)

A. EŞ VE ÇOCUKLARA YAPILAN ÖDEMELER (emsal karşılaştırmaksızın) (eş çocuk-eş küçük çocuk)

Öncelikle, GVK m. 41/1-2-3-4 de yer alan indirimlerin gider olarak kabul edilmeyeceği yasa metninde belirtilmiştir.

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;

3. ...

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;

şeklinde ilk 4 bentte sayılan giderler, için emsal karşılaştırılması yapılmaz zira bunlar emsale uygun olup olmadığına bakılmaksızın ve TFYÖKD olup olmadığı araştırılmaksızın her hal ve şart altında gider olarak indirilemez.

Bu düzenlemede de eğer çocuklara ilişkin hükümlere evlatlık kavramının eklenmesi eşitlik ve adalet kriterleri açısından uygun olacaktır. Bu düzenlemede amaç; devlet lehine indirimleri sınırlandırmaktır, bir vergi güvenlik önlemi olarak, eş ve çocuklara işletmeden yapılan bir takım ödemeler vergi dışında tutulmaktadır. Bazı bentlerde çekirdek aile daraltılmış çocuklar tabiri yerine, kimi zaman küçük çocuk kavramına yer verilmiştir. Böyle bir düzenlemede eş ve çocuklar topluca kapsamda olması daha anlamlı olacaktır. Aldıkları paralar veya aylar ile verdikleri paralar için alacak faizlerinin tamamı gider kabul edilmezken, sadece teşebbüs sahibinin kendisine, eşine ve küçük çocuğuna verilen aylık gider yazılmazken, büyük çocuklarının aylık ücret ikramiye komisyon ve tazminatlarının gidere yazılabilmesini açıklamak mümkün gözükmemektedir. Aile içinde gider artırımını ile işletme matrahı daraltılacaksa, bu pek ala büyük çocuk aylıkları için de mümkün olacaktır ancak kanun koyucu büyük çocuğa verilen aylık ücret vb. giderlerin indirilmesini kabul etmiş diğerlerini etmemiştir. Eş ve büyük çocuğun durumu aynı olup ikisi de reşit ve işletme sahibine en yakın kişilerdir.

Bentlerden sadece bir tanesinde küçük çocuk ayırımına yer verilmiş olması, eleştiriye açık olup, düzenleme genel olarak, devlet bütçesi lehine vergi güvenlik önlemi olarak düzenlenmiş bulunmaktadır

B. DİĞER İNDİRİMLER BAŞLIĞI ALTINDA BES VE ÖZEL SİGORTA PRİMLERİ ile SAĞLIK HARCAMALARI DÜZENLEMELERİNDE AİLE BAĞLANTILARI (GVK m. 89)(Eş ve küçük çocuk)

Söz konusu düzenlemede, matrah tespiti için beyan edilen gelirlerden bazı ihtiyari sigorta primlerinin indirilmesine ilişkin m 89'daki düzenlemede,

“1. Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla... mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.).

Yukarıda yer alan düzenlemede mükellefin kendisi eşi ve küçük çocuklarına ilişkin ihtiyari sigorta primlerinin indirilmesi hususu, mükellef tarafından bakılan ve tahsilde olan büyük çocukları da kapsayacak şekilde yapılabilirdi, zira 25 yaşa kadar olan çocuklar, 18 yaşını doldurmakla reşit olup, büyük sayılırken, henüz üniversite öğrenimine devam etmekte, anne babası ayrı ise nafaka almaya, ölmüşlerse, yetim maaşı almaya devam etmektedir. Aynı şekilde bu durumdaki büyük çocuklar, yani çalışmayıp tahsili devam eden ve mükellefçe bakılanların sigorta primleri de indirilebilmelidir.

2. Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları. ...”

Yukarıda ilk bent için önerdiğimiz değişiklik burada, daha da kuvvetle tekrarlanmalıdır zira bendin içeriği zaten eğitim ve sağlık harcamasıdır. Eğitimde olan mükellefçe bakılan 25 yaşa kadar olan tüm çocukların kapsama alınmasını burada da tekrarlanmaktadır.

Amaç sosyal devlette mükellef lehine kısmi bir indirim olarak düzenlenmiş olan, ihtiyari sigorta primleri ile eğitim ve sağlık harcamaları, iki açıdan kısmi olarak düzenlenmiştir. Hem beyan edilen gelirin belli bir yüzdesi ile sınırlı hem de çocuğun küçük çocuk olması ile sınırlıdır. Özellikle eğitim harcaması için, eşin eğitimi indirilirken, 18 yaşını aşmış çocuğun eğitim masraflarının indirilememesi sosyal devlet kavramıyla bağdaşmamaktadır. Çocuk tabirindeki küçük ibaresinin, mükellefçe bakılan ve tahsilde olan 25 yaşa kadar çocuklar, hatta engelli indiriminde olduğu gibi aynı şekildeki anne babasını kaybetmiş ve mükellefçe bakılan torunlar da kapsama alınmalıdır.

Her iki bent içinde özellikle vurgulanması gereken evlatlıkların da kapsama alınması gereğidir. Medeni Kanun (MK m.500) düzenlemelerinde evlatlıklar öz çocuklarla eşit değerlendirilmişken vergi yasalarında kimi zaman yasa metnine alınmamış olması, eşitlik ve adalet ilkelerine ters düşmektedir. Diğer bazı maddelerde evlatlık kavramının açıkça düzenlenmiş oluşu ve bu maddede yer almaması sonucu, verginin kanunilik ilkesinin dar yorumlanabileceği ihtimali ve kıyas yasağı ilkesinin ön plana çıkartılması ile evlatlıklar için yapılan ihtiyari sigortalar ile eğitim ve sağlık harcamalarının gider Kabul edilmemesi olasıdır. Burada eksik yasal düzenleme olduğunu düşünüyor ve özellikle 89. maddede evlatlık kavramının da açıkça kanun metnine eklenmesinin sosyal devlet açısından gereklidir..

III. ÇEKİRDEK AİLEYİ GENİŞLETEN DÜZENLEMELER

1. USUL FÜRÜ VE KARDEŞİ KAPSAMA ALAN DÜZENLEME; EMSAL KİRA BEDELİ ESASININ UYGULANMAYACAĞI AİLE BAĞLANTILARI (GVK m.89) (Usul fûrü kardeş)

Kimi zaman matrah aşındırmak üzere kiraya verilen gayri menkullerin bedelsiz teslim edildiği ya da emsal kiranın çok altında bir miktara kiralandığı ileri sürülebileceği için, GVK gelir vergisi matrahının küçültülmesine engel olmak üzere emsal kira bedeli esasına yer vermiştir. Yine BK’nda yer alan sözleşme özgürlüğü gereğince düşük veya bedelsiz kullandırma taraflar arasında geçerli olsa da vergi yasaları açısından bu işlem emsal kira üzerinden vergilendirilmektedir. Asgari ücret uygulamalarına benzeyen bu düzenlemede, yine aileye yönelik bir koruma alanı oluşturularak yakın aile ilişkilerine bedelsiz kullandırılan konutlar bu uygulama dışına çıkartılmıştır. GVK m.73/2’de,

“Binaların mal sahiplerinin usul, fûrü veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi” halini de emsal kira bedelinin uygulanmayacağına yer verilmiş olup, bu düzeleme aile kavramına ve anne baba, çocuk torun vb. alt soy anneanne babaanne dede vb. üst soy ve kardeşleri dâhil etmiştir. Bu düzenlemede eşin yer almaması MK gereğince eşlerin tek ikametgâhı olması esasına dayanmaktadır.

Emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı yakın aile fertlerinden kira almamanın ülke geleneklerine uygun düştüğü, aile içi dayanışmanın devlet tarafından da uygun görüldüğü bir düzenlemedir. Bu madde devlet lehine olarak emsale aykırı kiralamaları vergiye tabi tutarken mükellef lehine olarak da emsal kiranın uygulanmayacağı halleri kabul etmiştir. Zira çok yakın aile fertlerine ikametgâh olarak tahsis edilen gayrimenkullerden kira alınmaması durumunu vergi yasalarınca da kabul etmiş ve asgari vergiden mükellef lehine vazgeçmiştir. Yine düzenlemede evlatlık ibaresine de yer verilmesi evlatlık ve çocuğun statülerini eşitleyecektir. Anayasa ile devlete yüklenen aileyi koruma ödevi, vergi mevzuatında emsal kira bedelinin uygulanmayacağı hallerle desteklenmiş bulunmaktadır. Ancak bu düzenlemede yer alan sadece ikametgâh olarak tahsis etme halidir. Vergi yasaları sadece ikametgâh olarak yapılan tahsirlere emsal kira bedeli uygulamamaktadır. Oysa pek çok aile yeni mezun alt soylarına işyeri olarak da gayrimenkullerini bedelsiz tahsis etmektedir. Ülkemizde üniversite sayısının çokluğu günümüzde yeni mezunların iş bulamaması hatta bir iş yeri açsa da geçinecek bir gelir elde edememesi soncuna yol açtığından, genç girişimci istisnası gibi, ailelerin hiç değilse alt soy ve evlatlıklarına iş yeri olarak da bina tahsis etme hallerinin de kapsama alınması faydalı olacaktır. Burada 25 yaş gibi bir limit veya meslekte ilk 5 yıl gibi bir limit getirilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

2. EŞ VE ÇOCUĞA İLAVETEN ALT SOY ÜST SOY KARDEŞ ve TORUNU KAPSAMA ALAN DÜZENLEME; ENGELLİLİK İNDİRİMİ (GVK m31))kendisi, eşi çocuk ve torunu özel bazı şartlarda anne baba ve torun)

Ücretli veya serbest meslek erbabı veya basit usulde vergilendirilen engelli kişilerin kendileri ile bakmakla yükümlü engelli kişiler bulunan ücretli ve serbest meslek erbabına GVK 31. madde ile tanınmış olan engellilik indirimine göre,

Çalışma gücünün belli oranlarda kaybetmiş olan, hizmet erbabı engelli Kabul edilmiş olup, kaybettikleri çalışma gücü oranına göre belli derecelere ayrılmış olup, karşılık geldikleri derecelere isabet eden miktar ücret gelirlerinden indirilerek vergi dışı bırakılmaktadır. Bu düzenlemeye göre,

Çalışma gücünün % 80 ini kaybedenler 1. derece engelli sayılıp, 2018 için 1000 TL,

Çalışma gücünün % 60 ini kaybedenler 2. derece engelli sayılıp, 2018 için 530 TL,

Çalışma gücünün % 40 ini kaybedenler 3. derece engelli sayılıp, 2018 için 240 TL, hizmet erbabının vergiye tabi ücretinden indirilmektedir. Ayrıca, düzenleme her ne kadar ücret geliri elde eden engelliler şeklinde yapılmış olsa da, GVK'nin 89. maddesinin 3. bendinde engelli serbest meslek erbabının ve basit usulde vergilendirilenlerin de bu indirimden yararlanabileceği ve beyan ettikleri gelirden 31. maddede yer alan indirimden yararlanabilecekleri hususuna yer verilmiştir. Bu bentte ayrıca bakmakla yükümlü olduğu, engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücretlilerin de yararlanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Kimlerin bakmakla yükümlü kişi olduğu sorusunun cevabı vergi yasalarında yer almayıp, MK düzenlemelerine göre değerlendirilecektir. MK m.364 nafaka yükümlülere başlığı altında,

“Herkes yardım etmediği takdirde yoksulluğa düşecek olan üst soyu ve alt soyu ile kardeşlerine nafaka vermekle yükümlüdür.

Kardeşlerin nafaka yükümlülükleri refah içinde bulunmalarına bağlıdır.

Eş ile ana ve babanın bakım borçlarına ilişkin hükümler saklıdır.”

Düzenlemesine yer vermiştir. Bu durumda ücretli veya serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu, eş ana baba veya kardeşi engelli ise engelli indiriminden yararlanması mümkün olacaktır.

Bu düzenlemenin adı 2013 yılına kadar sakatlık indirimi iken, 25.04.2013 de 6462 sayılı kanunun 1. maddesi ile sakat kavramı yerine engel, sakatlık yerine engellilik kavramı getirilmiştir. Son derece yerinde olarak yapılan değişiklik, engellilere bir taraftan avantaj sağlarken diğer taraftan rencide edici sözcükle bu avantajı nitelemekten vazgeçilmiştir. Sosyal devlet olmanın gereği, dezavantajlı bütün grupların önlerindeki engeli kaldırarak onları diğer vatandaşlarla aynı şekilde haklardan yararlandırmada eşitlik sağlayıcı düzenlemeler yapmaktır.

Amaç zaten dezavantajlı olan engelli kişilerin ücret ve serbest meslek gelirleri ile basit usulde vergilendirilen engellilerin gelirleri ile kendisi aynı gelir unsurlarından birini elde edip bakmakla yükümlü olduğu engelli eş, çocuk, torun vb. aile fertleri olanlar lehine kısmı bir indirim tanınmıştır. Engelli mükellef ya da bakmakla yükümlü olduğu engelli kişilere tanınmış olan bu indirim, sosyal devletin, aileyi koruma ve engelliye korumaya ilişkin anayasal düzenlemelerinin vergi hukukundaki görünümüdür. Bu maddede de yine evlatlıklar bakmakla yükümlü olunan kişilerden olduğu için kapsamda değerlendirilmelidir. Bu indirimle engellilik dercesine göre 240 tl ile 1000 tl arası bir miktar gelirden indirilmektedir. Maalesef engellilere yönelik bakım tedavi araç gerek giderleri hiçbir gelir unsurunda indirilecek gider olarak yer almamaktadır.

3. EŞ VE ÇOCUĞA İLAVETEN KAN VE SİHRİ USUL VE FÜRÜU KAPSAMA ALAN DÜZENLEME; ÖLÜM HALİNDE TAKİBİN GERİ BIRAKILMASI (6183 m.50) (eş, kan veya sıhri usul ve füru)

Vergi icra hukukuna ilişkin olarak, yapılan takiplerde yakınlarının cenazesi olanlar hakkında takibin çok sınırlı bir süre ile ertelenmesine ilişkin 6183 m. 50 aşğıdaki şekildedir.

“Karısı yahut kocası, kan ve sıhriyet itibarıyla usul veya füruundan birisi ölen borçlu hakkındaki takip ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılır.

Borçlunun ölümü halinde terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber üç gün için takip geri bırakılır. Üç günün bitiminde terekenin borçları için takibata devam olunur.

Mirasçılar, mirası kabul veya ret etmemişlerse bu hususta Medeni Kanundaki muayyen müddetler geçinceye kadar takip geri bırakılır.”

Bu düzenleme vergi matrahını doğrudan ilgilendiren bir düzenleme olmayıp, amacı ailenin en üzüntülü günlerinde cenaze sırasında cebri icra takibi yapmayı ertelemektedir. Böyle bir yas döneminde 3 gün oldukça sınırlı olarak belirlenmiştir. Ayrıca bu türlü sosyal amaçlı bir düzenlemede, evlatlık, evlat edinen, kardeş ve nişanlıların da olmaması aile bağları bizimki gibi güçlü bir toplumda eleştiriye açıktır. Kardeşi ölmüş birine aynı gün icra takibi yapmak kabul edilebilir bir düzenleme değildir. Devleti hiç bir kayba uğratmayacak olan bu düzenlemede çok yakın aile fertleri de kapsama alınmalıdır.

4. EŞ VE ÇOCUĞA İLAVETEN EVLATLIK VE ALT SOYU KAPSAMA ALAN DÜZENLEME; VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE İSTİSNALAR (füru ve evlatlık)

VİVK'nun istisnaları düzenleyen 4. maddesinde, evlatlıklar dahil, füruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisseleri, ibaresine yer verilmiş ve aile, eş, alt soy ve evlatlık olarak tanımlanmıştır. Bu düzenleme MK'da yer alan evlatlık hakkındaki düzenlemeyle uyumlu şekilde hükme alınmıştır. Zira, MK'un evlatlık, evlat edinen ve atanmış mirasçı hükümleri, miras hukuku açısından, değerlendirildiğinde, bu kişilerin de tıpkı alt soy gibi, (kimi yasal şartlara uygunluk halinde) miras bırakanın tüm mal varlığının tek mirasçısı olabilecekleri görülmektedir.

MK m. 500e göre, "Evlâtlık ve altsoyu, evlât edinene kan hısımları gibi mirasçı olurlar. Evlâtlığın kendi ailesindeki mirasçılığı da devam eder.

Evlât edinen ve hısımları, evlâtlığa mirasçı olmazlar."

Bu düzenlemeye paralel olarak VİVK.'da evlatlık ile alt soyu aynı şekilde değerlendirilerek, "evlatlıklar da dahil olmak üzere füruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 2018 yılı için 202.154 TL'sinin vergiden istisna olduğunu belirtmiştir.

Bu düzenlemenin amacı, aile fertlerinin birinin kaybında, uygulanacak olan istisna tutarı eş ve çocuklarla sınırlı olmayıp, alt soy tabirine yer verilmiştir. Vergi yasalarının pek çok hükmünde ya eş ve çocuk ya da bunlarla birlikte usul ve füruğ yer alırken, bu düzenleme eş ve alt soy diyerek, sadece eş ve çocukları değil torun, torun çocuğu gibi bütün alt soy için istisna düzenlemesine yer vermiş ancak, üst soy için istisnaya yer vermemiştir.

Genellikle ölenin eş ve çocukları bulunup, nadiren alt soyu olmadan ölenler için üst soya da miras kalmaktadır. Anılan hüküm üst soya miras kalması halinde bunlara bir istisna tanımamıştır. Düzenleme genişletilerek alt ve üst soy şekline dönüştürülebilir. Kaldı ki istisna düzenlemesi sadece bakmakla yükümlü olunan kişiler için tanınmış bir düzenleme de değildir. Eş ve çocuk dışında torun aşağıda belirtildiği üzere pek sınırlı durumlarda bakmakla yükümlü olunan durumdadır. Bakmakla yükümlü olmadığı torun ve torun çocuğuna istisna tanınmışken, üst soya tanınmamış oluşu eleştirilmeye muhtaçtır. Netice de bu düzenleme de yine sınırlı sayıda mükellef lehine getirilmiş bir sosyal devlet uygulamasıdır.

5. EŞ VE ÇOCUĞA İLAVETEN 3. DERECEYE KADAR KAN VE 2. DERECEYE KADAR SİHRİ KISIMLARI HİSİMLARI KAPSAMA ALAN DÜZENLEME; BAĞIŞLAMA SAYILAN TASARRUFLARDA (6183 m.24)

6183 sk. m. 24 , kamu borçlusunun yasada belirtilen sürelerde yapmış olduğu, bağışlamalar, bağışlama sayılan haller ve hükümsüz tasarrufların iptal davası yoluyla kamu alacaklısı tarafından kamu alacağını tahsil edebilmek için, kamu borcu ile sınırlı olarak iptal edilebileceğini düzenlemiştir. 6183 sk. m. 28'de bağışlama sayılan tasarruflar başlığı altında, iptal davası açabilmek açısından sadece yakın aile fertleri değil, akrabalar arasındaki ivazlı ilişkileri bile bağışlama olarak kabul etmiştir. Söz konusu 28-1'e göre,

“Üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dâhil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar” ifadesine yer verilmek suretiyle, bedel karşılığı yapılmış olsa bile söz konusu kişiler ile amme borçlusu arasındaki işlemler amme alacaklısı açısından bağışlama sayılacaktır. Aile fertleri ve yakın akrabalar arasında güven ilişkisi ile malların

satıldıktan sonra geri alınması, mülkiyetinin bedelsiz intikali vb ilişkiler mümkün olabileceğinden, bu kişilerin kamu alacağını ödemekten kaçınmak üzere kendi aralarında kamu borcu aleyhine yapmış oldukları varsayılan işlemler bedelli dahi olsa yasadaki süreler içinde yapılmış iseler, iptali mümkündür.

Anılan düzenleme devlet lehine olmak üzere, kamu borcu olan mükelleflerin, mallarını bedelli dahi olsa kanunda sayılı akrabalarına devretmeleri halinde, kamu alacağı için yapılan takibin sonuçsuz kalmasını engellemek için yapılmıştır. Bedelli dahi olsa mallarını devreden yani satan kimselerin bu satışları bağışlama sayılacak ve kamu alacağı miktarıyla sınırlı olarak mal kamu borçlusu mükellefin mal varlığındaymiş gibi haczedilip paraya çevrilebilecek ve alacak tahsil edilecektir. Artan bedel olursa bu yine satış yoluyla devredilen kişiye verilecektir.

Kapsam açısından düzenlemeye baktığımızda, 3 dâhil kan, 2 dahil sıhri hisım düzenlemesinin diğer düzenlemelere göre çok daha geniş kapsamlı olduğu anlaşılmaktadır. TFÖKD uygulamalarında , alt ve üst soyda sınır olmayıp 3. derece yan soy sınırı getirilmişken, burada 3. derece kan hisımı darken usul ve fûru için de bir sınır getirilmiştir.

6. EŞ VE ÇOCUĞA İLAVETEN AL SOY ÜST SOY 3. DERECEYE KADAR YAN SOY VE SIHRİ HISIMLARI DA İÇEREN DÜZENLEMELER;

A. GELİR VERGİSİNDE TRANSFER FİYATLAMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (TFYÖKD) (m. 41/5) (Eş, kan ve sıhri usul fûru 3.derece yansoy)

Gelir ve Kurumlar Vergilerinde, ilişkili kişilerle emsale aykırı işlem yapılması halinde emsale aykırı kısım için ödenen bedelin gider olarak indirilemeyeceği hususu ayrı ayrı düzenlenmiştir. Gelir vergisinde sadece ticari ve zirai kazanç için düzenlenmiş olan, TFYÖK, hükümleri ile KVK'nda yer alan TFYK hükümleri ilişkili kişileri oldukça geniş kapsamlı tutmuştur. GVK da aile ilişkileri ve ortaklık ilişkileri, KVK da hem aile ilişkileri, hem ortaklık ilişkileri hem de Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile belirlenecek olan bölgelerdeki herkes ilişkili kişi sayılabilecektir. TFYÖKD ortak ve ortakla ilişkili kişiler açısından çok geniş kapsamlı tutulmuş olsa da bunlar içinde aile diğer vergi mevzuatındaki düzenlemelere göre daha sınırlı bulunmaktadır. (Sonsuzoğlu, Işık 2017,99-100)

Gelir vergisine tabi şahıs şirketlerinde örtülü olarak teşebbüs sahibine yapılan ödemeler çoklukla teşebbüsten para çekme olarak değerlendirilmektedir. (Öncel 1978, 3)(Ağar 2011, 125)Bu durum sadece işletme sahibinin gelirini etkiler. Oysa sermaye şirketlerinde hem kurumun hem de kazanç aktarımı yapılan ilişkili kişi olmak üzere iki ayrı tarafı etkileyecektir. KVK ilişkili kişilere sağlanan menfaatlerin kurum vergiye tabi kazancını azaltması halinde bunların matraha eklenmesini düzenlemiş olup, buna paralel şekilde KVK ya tabi olmayan kollektif, adi komandit şirketlerin ve şahsi işletmelerin vergi matrahını azaltmalarını önlemek üzere GVK da bazı tedbirler almıştır. Ancak GVK m. 41/5 de yer alan ilişkili kişilerle olan bazı işlemler transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilir ve işletmeden çekilmiş sayılır. GVK m. 41/5 "e göre,

"Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Gelir vergisi kanunu TFYÖKD'nın kapsamını daha daraltmış olup, 41. Maddenin ilk 1-2-3-4. bentlerinde teşebbüs sahibinin eş ve çocuklarının işletmeden çektikleri değerler ile aldıkları aylık, ücret vb. ile cari hesapları üzerinden yürütülecek faizler için emsale uygunluk ilkesine ayrılık olup olmadığına bakılmaksızın tamamının indirilemeyeceğini düzenledikten sonra 5. Bentte, TFYÖKD açıklanmıştır. Burada eş ve çocuklar dışında kalan ilişkili kişiler açısından emsali aşan kısım indirilemezken, eş ve çocuklarla yapılan işlem bedeli emsalin altında hatta asgari ücret tarifesinden olsa bile vergi matrahından indirilemeyecektir. Ancak dikkat edilmesi gereken, teşebbüs sahibi eş ve küçük çocukların aldıkları ücretin tamamı emsal kıyaslaması yapılmaksızın indirilemezken, büyük çocukların ücretleri emsale aykırı ise, aykırı olan kısım TFYÖKD sayılacaktır. Burada büyük çocuğun ücretinin emsali aşan kısmı indirilemeyecekken, eş ve küçük çocukta bu kıyas olmaksızın tamamının giderleştirilememesinin mantıklı bir açıklaması bulunamamaktadır. Aile ilişkisi baz alınıyorsa, çocuğun küçük ya da büyük

olması farklı yorumlanmamalıdır. Sadece büyük çocuk için TFYÖKD karşılaştırması yapıp eş için yapmamak anlamlı değildir. Yine GVK m. 41/5 e göre

"Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır. "

Düzenlemede ilişkili kişi olarak yer alan gerçek kişiler ya da kurumlar sadece aile ilişkileri açısından aşağıda açıklanacaktır. GVK'daki düzenlemeler de KVK' ya paralel şekilde incelenecektir.

Teşebbüs sahibi, Gelir Vergisine tabi tacirler açısından, adi ortaklar, kolektif şirketlerde ortaklar, hisseli komandit şirketlerde ise, komandite ortaktır. (Seviğ 2017) Ancak 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı RG.'de yayımlanan, 1 seri nolu TFYÖKD Genel Tebliği 2.2 kısmında kimlerin transfer fiyatlamasına tabi tutulacağını açıklanırken,

"Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında "teşebbüs sahibi" ifadesi, ticari ve zirai kazanç yönünden gelir vergisine tabi gerçek kişiler ile adi ortaklıkların ortakları, kolektif şirketlerin ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarını kapsamaktadır" ifadesine yer vererek, zirai kazanç elde edenlerin de, kapsam dâhilinde olduğunu, açıklamıştır. Demek oluyor ki, bir iktisadi işletme dahilinde yapılan ticari ve zirai faaliyet TFYÖKD hükümlerine tabi olacak ancak serbest meslek faaliyeti icra eden işletmeleri kapsam dışında tutulmuştur. Bu kişiler bir işletme dâhilinde ticari veya zirai faaliyette bulunmaları halinde, TFYÖKD' na tabi tutulurken, gerçek kişiler yanında kolektif ya da komandit şirketler serbest meslek faaliyetinde bulunabilirler. GVK kolektif ve komandit şirket ortaklarının gelirini şahsi ticari kazanç kabul etmiş ancak bu kişiler serbest meslek faaliyetiyle uğraştıklarında gelirlerini serbest meslek kazancı saymıştır. Dolayısıyla, serbest meslek faaliyetiyle uğraşan gelir vergisine tabi mükelleflerin de TFYÖKD'na tabi tutulmaması sonucuna yol açmıştır. Şahıs şirketleri ile sermaye şirketlerinin serbest meslek faaliyeti icra etmeleri halinde farklı değerlendirilmesi ve diğer ülke uygulamalarından ayrılması sebebiyle eleştirilere neden olmuştur.(Oktar 2018. 38) GVK'da ortaklıklar açısından ilişkili kişi kavramının da ayrıca incelenmesi gerekir. Zaten GVK m. 5/6 da,

"Bu maddenin uygulanmasında kolektif şirketlerin ortakları ile diğer adi ve eshamlı şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır" ifadesine yer verilmiştir. Buna göre, adi ve kolektif şirket ortakları açısından bütün ortaklar ile hisseli komandit şirkette sınırsız sorumlu ortak olan komandite ortakların kapsam dahilinde olacağı belirtilmiştir. Ancak sınırlı sorumlu olan komanditer ortak kapsam dahilinde tutulmamıştır. Zira bu ortağın ortaklık payı şahsi ticari kazanç olarak değil menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir. Ancak komanditer ortak tacir olmadığı için ticari kazanç hükümleri dışında tutulmuştur. Bu ortakların kendileri tacir olmamakla birlikte tacirle ilişkili kişi olarak değerlendirilmeleri gerekir. Teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı olarak ortaksa bu ortaklıktaki hisse oranının önemi bulunmamakta olup, ortak olunan şirketler ilişkili kişi sayılmaktadır.

B. KURUMLAR VERGİSİNDE TRANSFER FİYATLAMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA GERÇEK KİŞİLER (KVK m.13/2) (Eş, kan ve sıhri usul furu 3.derece yansoy)

KVK ' da TFYÖKD'na ilişkin düzenlemede, kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılmasının kanunen kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Kurumlar Vergisinde, m.11/c'ye göre,

c) "Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar indirilemez" O halde ilişkili kişinin kim olduğu önem taşımaktadır. KVK m. 13/2 ye göre,

"İlişkili kişi;

Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerin üst soy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır" hükmüne yer verilmiştir. Bu kişilerin kimler olduğu Medeni Kanun'a göre değerlendirilecek olursa, aralarında resmi evlilik bağı bulunan eşler, nesebi sahih veya gayri sahih çocuklar, torunlar ve bunların alt soyları, anne baba ve bunların anne baları ve aynı çizgi üstündeki alt ve üst soy bu kapsamdadır. Ayrıca 3. dereceye kadar yan soy hımsı ise, aralarında

kimden olma kimden doğma şeklinde bakılarak belirlenmekte olup, abla ağbi, teyze, dayı hala ve amca gibi aynı soyda gelenlerden oluşmaktadır.

1 Seri nolu, TFYÖKD genel tebliğinde ortakların eşleri tanımlanırken, ortakla aralarında yasal evlilik bağı olan kişiler olarak açıklama yapılmış ve aralarında böyle bir bağ bulunmayanlar için TFYÖKD hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Üst soy da anne baba,1., anne anne, dede, babaanne büyükbaba,2., onarın üst soyu 3. derecedir. Alt soyda yine, çocuk, torun, torun çocuğu ve torun torunudur. Yani üst ve alt soy olan usul ve füru düz çizgi halindeki soy hısımlığıdır. 1. derece olan anne babadan olma kardeşler 2. derece, onların çocukları 3. derece, 2. derece olan anneanne veya babaanneden doğma ve dedelerden olma, teyze, dayı, hala amca yine 3. derece yan soydur. 3. dereceden sonrakiler vergi yasaları bakımından düzenlemelerde yer almamaktadır.

Kayın hısımlığı ise, evlenme ile kurulur, eşlerden birinin diğer eşin alt ve üstsoyu ile kan hısımları arasında kayın hısımlığı oluşur. Evlilik nedeniyle oluşan kayın valide, ayın peder gibi eşten dolayı oluşan aynı derece hısımlık ise, aynı derecelerden kayın hısımlığıdır. Ancak bir eşin kan hısımları ile diğer eşin kan hısımları arasında kayı hısımlığı doğmaz. (Acabey, Zevkliler, Gökyayla, 2000,201)

Ülkemizde ortakların eşleri, ortağın veya eşinin alt ve üst soyları ile 3. derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi olarak sayıldığı halde, Alman KVK ya göre, ortak, ortağa yakın kişiler, otağın menfaat sağlayacağı 3. kişilere yapılan ödemeler, ortağın eşi, reşit çocukları hep ilişkili kişi olarak değerlendirilmektedir. Almanya'da ayrıca, eş ve çocuklara ilaveten nişanlılar, kardeşler, düz çizgi üzerindeki akrabalar, yani usul ve füruğ, kardeş çocukları, kardeşlerin ve eşlerin kardeşleri, anne babanın kardeşleri ve uzun bir dönem aile birliği içinde düzenlenmiş bakım ilişkisi çerçevesinde bakım gözetim ilişkisi niteliğindeki ebeveyn çocuk ilişki içinde olanlar ile evlatlıklar bu ilişkiler ortadan kalksa bile ilişkili kişi sayılmışlardır. (Öncel 1978, 45-46) Fransız hukukunda da otakların eş ve çocukları bu kapsamdadır. (Kızılot 2000,167) Amerika'da ise TFYÖKD sadece kurumun ortak olduğu kurumlar ilişkili kişi sayılırken aile ilişkileri bu kapsamda değerlendirilmemektedir. Ülkemizde TFYÖKD uygulamasında serbest meslek kazançları yine kapsam dışı bırakılmıştır.

Düzenlemenin amacı matrah aşındırarak devletin vergi kaybına uğramasını engellemektir, Yani bu düzenleme bir vergi güvenlik önlemi olarak devlet lehine getirilmiştir. Yine devlet lehine GMSI bakımından emsal kira bedeli esas düzenlenmiş olduğu halde, MSI ve SMK açısından matrah aşındırmayı önleyici bir güvenlik önlemi bulunmamaktadır. TFYÖKD hususu KV açısından gelir unsurlarından, yalnızca ticari kazanç için düzenlenmiş olup, GVK açısından ise, ticari ve zirai kazanç için uygulanmakta olup diğer gelir unsurları kapsama alınmamıştır.

Amerika'da, TFYÖKD konusu, ortaklıklar ve bireysel tacirler için düzenlenmiş olup, ilişkili kişi tanımında akrabalık ilişkileri yer almamaktadır. Almanya'da hem yerel hem uluslararası ortaklık ilişkileri ve akrabalık ilişkilerini kapsayacak şekilde düzenlemelere yer verilmiştir. İngiltere'de de eskiden sadece çok uluslu şirketler için düzenlenmişken, 2004'den itibaren birlik hukukuna uygun şekilde yerel ortaklık ilişkileri için de geçerli hale getirilmiştir. (Ateş 2011, 18/28) Ülkemizde de hem ülke içi hem de sınır ötesi işlemleri için geçerli olmak üzere, hem ortaklık ilişkileri hem akrabalık ilişkileri kapsam dahilindedir. Ancak, ilişkili kişiye menfaat sağlanması, işletmenin kar etme veya bir kazançtan vazgeçmesi, ya da ilişkili kişinin işletmeye ilişkin bir menfaat elde etmesine göz yumulması, TFYÖKD olarak değerlendirilebilir (Öncel 1978, 18-19) Burada temel ölçüt olarak, hayatın mutlak akışı içinde normal sayılan durum emsal ölçüt oluşturur.(Yaltı 2009, 8) Bu ölçüt eşitlik ilkesinin vergi hukukunda yer alan özel bir düzenlemesidir. (Yaltı 2009, 9)

Her iki yasada da, ilişkili kişi tanımında, ortaklıkların çok geniş tutulduğu iddiasına katılmamak mümkün olmamakla birlikte, (inceleme konumuz aile bağları olduğundan ortaklar ve bunların ilişkili olduğu kişiler bu çalışmada yer almamaktadır) gerçek kişi olarak sayılan ilişkili kişilerin diğer vergi yasalarına nazaran çok daha sınırlı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. İlişkili kişi ile yapılan ticari ilişkide, TFYÖKD'ndan söz etmek için, ilişkili kişiye sağlanan menfaatin ilişkili kişinin işletmeye sağladığı karşı edim arasında açık bir uyumsuzluk olması gerekir. (Öncel 1978, 45) Edimler dengeli ise TFYÖKD sayılmaz.(Ağar 2011, 147)

Türk Hukuk Sisteminde, aile fertleri ya da gerek kan hısımları gerekse sıhri hısımlar ya da yan soy hısımları arasındaki ilişkilerde kişilerin tarafsız kalamayacağını kabul eden pek çok yasa bulunmaktadır. Diğer yasalarda kişilerin tarafsız kalamayacağını varsayıldığı hükümlerin içeriği, ilişkili kişiyi düzenleyen KVK m. 13 ve GVK m. 41 e göre çok daha geniş kapsamlıdır. Ayrıca Almanya uygulamasında akraba kavramı Alman Vergi Usul Kanunu 15. maddede tanımlanmış olup, bu kapsamda, bizdeki ilişkilere ilaveten, evlatlıklar, evlat edinilmese bile koruyucu aile kapsamında uzun süre bakım ilişkisi içinde olanlar, evlilik bağı ortadan kalkmış olsa bile 3. dereceye kadar olan sıhri kısımlar ve evlatlık ya da bakım gözetim ilişkisi ortadan kalkmış olsa bile bu ilişkiye taraf olanlar akraba olarak tanımlanmıştır. (Öncel 1978, 45)(Sonsuzoğlu, Işık 2017,105)

IV. ÇEKİRDEK AİLEYİ GENİŞLETMEKLE YETİNMEYİP, NİŞANLI, ESKİ EŞ, EVLATLIK EVLAT EDİNENLERE İLAVETEN AİLE HUKUKU DIŞINDA KALAN KANUNİ TEMSİLCİ VEKİL VASİ GİBİ İLİŞKİLERİ DE KAPSAYAN DÜZENLEMELER.

1.VERGİ USUL KANUNUNDAKİ TARAFSIZ KALINAMAYACAĞINI KARİNE KABUL EDEN DÜZENLEME: İNCELEME VE TAKDİR İŞİNDE YASAKLAR (VUK m.6) (Eş, nişanlı, eski eş, usul, füru kan sıhri hısımlıkta 3.derece civar hısımları)

VUK m. 6 yasaklar başlığı altında,

“Beşinci maddede yazılı olanlar :

1- Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine;

2- Kan veya sıhrî usul ve fûruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına; -

3 - Kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere;

Ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırsa dahi devam eder."

hükmüne yer vermiştir. Anılan düzenleme 5. maddede sayılan devlet memuru görevlilerden, vergi işlerinde çalışanların ilişkili oldukları kişilerin vergi muamele ve inceleme işlerinde tarafsızlıklarının şüpheye düşebileceği ihtimali ile bu kişilere yukarıda sayılan kimselerin vergisel işlemlerini yapmaları yasaklama düzenlemiştir. Madde incelendiğinde, kapsamının KVK, GVK 6183 sk da yer alan aile kapsamından çok daha geniş tutulduğu görülmektedir.

Ülkemiz, TFYÖKD düzenlemelerinde, emsal kira, engelli indirimi, takibin geri bırakılması, bağışlama sayılan tasarruflarda, nişanlılar ve boşanmış bile olsa eski eşler kapsamında yer almamaktadır. Ancak inceleme ve takdir işlerinde kapsama dahil edilmişlerdir. Ayrıca, evlatlık ve evlat edinen yine aynı yasak kapsamında olduğu gibi, kanuni temsilcisi ve vekili bulunduğu kimseler de diğer düzenlemelerde yasak kapsamında yer almaktadır. Vergi matrahı aşındırmaya karşı güvenlik önlemlerinde de, sosyal devlet olarak mükellef lehine tanınan kolaylıklarda da yer almayan bu ilişkiler usul hukukunda daha geniş kapsamlı düşünülmüş ve inceleme ve takdir işiyle uğraşanların tarafsızlığında şüphe yaratacak bütün ihtimallerden kaçınılarak düzenleme daha geniş kapsamlı tutulmuştur.

2.YARGILAMA HUKUKUNDA TARAFSIZ OLUNAMAYACAĞINI KARİNE KABUL EDEN AİLE İLİŞKİLERİ (Hakimin yasaklılığı red ve çekinme sebepleri ile tanıklıktan çekinme sebepleri)

A. HAKİMİN YASAKLILIĞI (HUMK m.34)

İYUK açısından geçerli olmak üzere HUMK'nda düzenlenmiş olan, hakimin davaya bakmaktan yasaklı olduğu, ret sebepleri ve çekinebileceği haller de yine hakimin tarafsızlığının şüphe uyandıracığı hallerdir. Hakimin tarafsızlığı ilkesi, yargılama sırasında hakimin taraf tutmaması, taraflara karşı objektif olması ve kişiliğinden sıyrılması anlamına gelir. (Yüce 2010, 33)

HUMK m. 34'e göre, Hakimin davaya bakmasının yasaklı olduğu halleri düzenlemiş olup, anılan düzenlemeye göre,

- "a) Kendisine ait olan veya doğrudan doğruya ya da dolayısıyla ilgili olduğu davada.
- b) Aralarında evlilik bağı kalksa bile eşinin davasında.
- c) Kendisi veya eşinin altsoy veya üstsoyunun davasında.
- ç) Kendisi ile arasında evlatlık bağı bulunanın davasında.
- d) Üçüncü derece de dâhil olmak üzere kan veya kendisini oluşturan evlilik bağı kalksa dahi kayın hısımlığı bulunanların davasında.
- e) Nişanlısının davasında.
- f) İki taraftan birinin vekili, vasisi, kayyımı veya yasal danışmanı sıfatıyla hareket ettiği davada."

hakim davaya bakmaktan yasaklı olup, taraflar talep etmiş olmasa bile davadan çekilmek zorundadır.

Yukarıdaki yasaklılık hallerine ilaveten ayrıca 36. maddede ret sebepleri de düzenlenmiş olup, bu düzenlemelere göre, hakimin tarafsızlığına gölge düşecek hallerde tarafların hakimi ret edebilmesine isterse kendisinin çekinmesine olanak tanınmıştır. Ancak bunlar bireysel davaya ilişkin yol gösterme vb. subjektif davranışa dayanmakta olup vergi mevzuatındaki matrah daraltma veya teşvik konularıyla ilintili olmadığından inceleme dışı bırakılmıştır. Ancak burada çekinme sebeplerinde 3. derece akrabalık sayılırken 4. derece yan soy hısımlarına da yer verilerek kapsam geniş tutulmuştur..

Yukarıda yer alan bentlerden ç bendi, inceleme konumuzla ilgili olup, " Davanın, dördüncü derece de dâhil yansoy hısımlarına ait olması", bu kişiler de HUMK gereğince, GVK ve KVK'nda yer alan ilişkili kişi kavramından ve yukarıda incelenen tüm düzenlemelerden daha geniş kapsamlı olarak değerlendirilmiştir. Zira anılan yasalar tarafsız kalınmayan hallere 3. derece dahil derken HUMK 4.dereceyi de kapsam dahilinde kabul etmektedir.

Hakimin tarafsızlığının şüpheye düşeceği halleri önce genel olarak belirtmiş ancak alt bentlerde, belli halleri tereddüte yer vermemek üzere yasa metninde saymıştır. Bu sayma sırasında 36-1-c de 4. derece dahil yan soy hısımlarına da yer verilmiş olmakla, kapsam vergi sisteminde yer alan aile bağlantılı hükümlerden daha geniş tutulmuştur. Amaca uygun olarak yargı bağımsızlığı ve tarafsızlıkla ilgili şüphe yaratmayı önleyecek şekilde geniş kapsamlıdır.

B. TANIKLIKTAN ÇEKİNME (CMK m.45)

CMK ise tanıklıktan çekinebilecek hallerle ilişkin düzenlemelerde ise, hem aile bağlantılarına hem de tanıklık edecek kimsenin fiil ehliyetine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. tarafsızlığında şüpheye düşülecek kimseler arasında yer alan aile bağlantıları 45.maddede düzenlenmiş olup, aşağıdaki gibidir.

MADDE 45. - (1) Aşağıdaki kimseler tanıklıktan çekinebilir:

- a) Şüpheli veya sanığın nişanlısı.
- b) Evlilik bağı kalmasa bile şüpheli veya sanığın eşi.
- c) Şüpheli veya sanığın kan hısımlığından veya kayın hısımlığından üstsoy veya altsoyu.
- d) Şüpheli veya sanığın üçüncü derece dahil kan veya ikinci derece dahil kayın hısımları.
- e) Şüpheli veya sanıkla aralarında evlatlık bağı bulunanlar.

...

Anılan düzenleme incelendiğinde, eş çocuklar, nişanlı, kan veya sıhri usul ve furuğ 3. derece kan ve 2. derece kayın hısımları, evlatlık bağı bulunanlar yer almıştır. Bu düzenlemede de hakimlikten yasaklılık hali gibidir.

V. VERGİ YASALARINDA ÖZEL DÜZENLEMELERİN BULUNMADIĞI ANCAK MATRAH KÜÇÜLTMEKTE YARARLANILMASI MUHTEMEL İLİŞKİLER; AİLE İLİŞKİLERİNE İLAVETEN MEDENİ HUKUK AÇISINDAN KAPSAMINA ALINABİLECEK KİŞİLER

1. MEDENİ KANUNDA YER ALAN MAL VARLIĞINI VERASETEN DEVREDEN HÜKÜMLER

A) EVLATLIK

Gerçek kişi tacir veya teşebbüs sahibi ya da ortağı, bütün servetini miras olarak bırakacağı evlatlığı ile de emsale aykırı yüksek veya düşük bedelle işlem yaparak vergi matrahını küçültebilecektir. Ancak bu kişiler vergi mevzuatında pek sınırlı olarak, asgari geçim indirimi ve veraset vergisi istisnalarında düzenlenmiş olup, diğer düzenlemelerden ne mükellef lehine, ne de devlet lehine yapılmış aile bağlantılarında yer almamaktadır. Matrah küçültmek isteyenlere yasal boşluk bırakılmaktadır. Yine aynı şekilde 6183 sayılı yasada 28. maddede düzenlenen iptale tabi tasarruflarda da evlatlık ve evlat edinenden bahsedilmemektedir. Yine aynı şekilde bu düzenlemelerin hiç birinde atanmış mirasçidan da bahsedilmemiştir. Her ne kadar genel hükümler uyarınca muvazaa ve peçeleme işlemlerine başvurmak mümkünse de bu hususlar alt ve üst soy için, hem vergi idaresinin hem de yargıların iş yükünü azaltmak hem de farklı uygulamalara yol açmamak ve eşitliği sağlamak üzere yasal düzenleme ile tespit edilmiştir. Aynı şekilde yoruma muhtaç bırakmamak ve matrah aşınmalarını korumak için evlatlık, eski eş ve nişanlı da yasal düzenlemeye alınmalıdır.

B) MANSUP MİRASÇI

MK 'a göre, yasal mirasçılık ve atanmış mirasçılık olarak iki tür mirasçılık vardır. Miras bırakanın saklı paylı mirasçısı yoksa, terekesinin tamamını, saklı paylı mirasçıları varsa, saklı paydan arta kalanı iradesiyle, bir başkasına bırakabilir. Miras bırakanın iradesiyle mirasçı ataması halinde, atanmış mirasçısı, mansup mirasçı denilir. Yeni MK da, eskisinin aksine, saklı paylar azaltılarak atanmış mirasçılık ön plana çıkartılmıştır (Dural, Öz, 2018, 141-142) Miras bırakanın üzerinde taarruf etmediği kısım MK 514/2 'ye göre yasal mirasçılara kalır.

MK. m.516 /1'e göre,

" Miras bırakan, mirasının tamamı veya belli bir oranı için bir veya birden çok kişiyi mirasçı atayabilir."

Burada dikkat edilmesi gereken, atanmış mirasçıya terekeden belli bir malın değil, terekenin tamamı veya belli bir kesrinin bırakılma iradesidir. Miras bırakanın saklı paylı mirasçısı bulunmadığı hallerde tamamen 3. bir kişiyi tüm mal varlığını bırakmak üzere mirasçı atayabilmektedir. Bu koşulun varlığında atanmış mirasçıyla da emsale aykırı fiyat ya da bedelle işlem yapılması TFYÖKD düzenlemeleri ve iptale tabi tasarruflar için de değerlendirilmeye muhtaç olacaktır. Anılar vergi düzenlemelerinde mansup mirasçıların yer almaması yasa boşluğu oluşturmakta ve matrah küçültmekte kullanılmaya imkan vermektedir. Burada muhtemelen, peçeleme yoluyla durum ortaya çıkarılabilecek olsa da, yargının iş yükü ve idarenin de birbirine aykırı yorumlarının önüne geçmek üzere, yasal düzenleme ile belli bir oranın ve rakamın üzerinde miras bırakılan mansup mirasçıların da kapsama alınması yerinde olacaktır.

2) MAL VARLIĞI ÜZERİNDE SINIRSIZ TASARRUF YETKİSİ VEREN ÖZEL HUKUK İLİŞKİLERİ

A. KANUNİ TEMSİLCİ

Vergi hukukunda temsil, kanundan kaynaklanıyorsa kanuni temsil sözleşmeye dayanıyorsa iradi temsil şeklinde olmaktadır. Küçük ve kısıtlılar için veli ve vasi kanuni temsilci olup, bunlardan veli, kimi zaman indirilecek giderlerde mükellef lehine kimi zaman da matrah aşındırmayı önleyici devlet lehine düzenlemelerde veli sıfatıyla değil fakat üst soy olarak karşımıza çıkmaktadır.

Mükellef veya devlet lehine olmak üzere indirilecek ya da indirilemeyecek giderlerde vasiye ilişkin bir hüküm hiçbir maddede yer almamaktadır. Oysa vasi ilişkisinde de, vergiye tabi ilişkilerde lehe ve aleyhe kullanım mümkündür.

B. UMUMİ VEKİL

Mükelleflerin umumi vekalet verdiği bir kimse de dilediğinde bu kişinin tüm mal varlığını satmaya, parasını tahsile yetkilidir. Bu derece güvenilir bir kişiyle de yine emsale aykırı fiyat ve bedelle matrah küçültücü işlem yapılması pek mümkündür.

Vergi hukukunda kimi aile bağlantıları sınırlı tutulup eş ve çocuk denilmişken, kimisi daha geniş yorumlanmış, alt soy üst soy, kayın hısmı nişanlı ve eski eş, ile evlatlık ve evlat edinen kişiler de bu kapsamda değerlendirilmiştir. Ancak, VUK m.6 da yer alan inceleme ve matrah takdir işine ilişkin yasakla dışında, veli, vasi, kanuni temsilci gibi özel hukuk ilişkilerine vergi sisteminde aile bağlantılarında yer verilmemiştir. Ancak kanuni temsilci, vekil ve kayyum, sadece yargılama hukukunda karşımıza çıkmaktadır.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Çalışmada vergi mevzuatımızda yer alan aile bağlantılı hükümlerde aile kapsamında yer almış kişilerin mükellefe yakınlık dereceleri incelenmiştir. Yapılan çalışmada bu konuda literatürde bir çalışma olmadığı ve yargı kararı da bulunmadığı tespit edilerek, hukukun genel ilkeleri diğer yasalardaki hükümler birlikte değerlendirilerek bir sonuç ve öneri getirilmeye çalışılmıştır. Bu incelemeler sonucunda, aile bağlantılı düzenlemelerin mükellef lehine yapıldığı haller ile vergi matrahında aşınmaya yol açabilecek durumlarda devlet lehine ve mükellef aleyhine düzenlendiği halleri ayırarak değerlendirmek yerinde olacaktır.

Sosyal hukuk devleti olmanın sonucu olarak mükellef lehine yapılan düzenlemelerden; asgari geçim indirimi, engelli indirimi, GVK 89 da yer alan özel sigorta primlerinin indirilmesi, emsal kira bedelinin uygulanmayacağı haller, veraset vergisi istisnası; hukuk devletinde kamu yararı açısından vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele kapsamında, matrah aşındırmalarını önleyici düzenlemeler olarak da, gelir vergisinde indirilmeyecek giderlerde. kurumlar vergilerinde indirilmeyecek giderler arasında yer alan ortak düzenleme olarak, TFYÖKD, gelir vergisinde emsal kira bedeli, 6183 de bağışlama sayılan tasarruflar, konularında aile bağlantılı hükümlerde aile kavramı farklı şekilde tanımlanmıştır.

Vergi Usul Hukukunda yasaklar, yargılama hukukunda hakimin yasaklı ret çekinme sebepleri ile tanıklıktan çekinme hallerinde ise, vergi memuru, hakim veya tanığın, yakınları lehine veya aleyhine işlem yapmasının önüne geçmek üzere, kapsam çok daha geniş tutulmuştur. Usul hukukunda ve yargılama hukukunda aile ilişkilerine ilaveten,, eski eş, nişanlı, evlatlık evlat edinen, veli vasi kanuni temsilci de mevzuatta yer almakta ve aile ötesindeki bu özel hukuk ilişkileri de devreye girmektedir.

Türk Vergi Sisteminde yer alan aile bağlantılı hükümlerde, çoğunlukla aile kavramının sınırlı tutulduğu görüşüyle eksikliklerin vurgulanması yerinde olacaktır. Mükellef lehine indirilmesi kabul edilen giderlere ilişkin düzenlemelerden, asgari geçim indiriminde, evlatlık ve mükellefçe bakılan anne babası ölmüş kardeş sisteme dahil edilebilir. Aynı şey eğitim ve sağlığa ilişkin sigorta primleri için de söylenebilecektir.. Tıpkı engelli indiriminde olduğu gibi bu tür indirimlerin hepsinde, evlatlık ve mükellefin bakmakla yükümlü olduğu kimseler kapsama dahil edilmelidir. Engelli indiriminde bakmakla yükümlü olunan kimseler arasında engelli var ise, bakan kişi indirimden yararlanabilmektedir. Emsal kira bedelinin uygulanmayacağı hallere usul füru ve kardeşe ilaveten, evlatlık ve evlat edinen eklenmelidir. Takibin geri bırakılmasına ilişkin düzenleme kan veya sihirli usul ve füruundan birini kaybedenler için düzenlenmiş olup, bu düzenlemenin kardeş, nişanlı, evlatlık ve evlat edinileni de kapsamı gerekmektedir. Emsal kira bedeli uygulanmayacak hallere genç girişimci istisnasında olduğu

gibi mesleğe yeni başlayanları teşvik etmek üzere, 25 yaşa kadar veya mesleğe yeni girenlere 5 yıl süreyle sınırlı olmak üzere, alt soya yapılacak iş yeri kiralamaları da kapsama alınabilir. Çok yakınların ölümünde takibin 3 gün geri bırakılması düzenlemesinde sadece kan ve sıhri usul furu yer almış olup, kardeş, yansoy, nişanlı, evlatlık ve evlat edinenin de bu düzenlemeye eklenmesi gerektiği düşünülmektedir.

Devlet lehine olmak üzere matrah aşındırmayı engellemek üzere yapılmış olan aile ilişkileri düzenlemelerine baktığımızda, Gelir ve Kurumlar Vergilerinde indirilemeyecek giderler arasında yer alan TFYÖKD düzenlemesinin genel kanı aksine dar tutulmuş olduğunu söylemekte yarar vardır. Her ne kadar ortaklık ilişkileri çok geniş tutulmuşsa da aile ilişkileri çok sınırlı tutulmuştur. Bu düzenlemeye eski eş, nişanlı, evlatlık, evlat edinen ve aileyi aşan şekilde, mansup mirasçı, kanuni temsilci ve umumi vekilin de eklenmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir.

Nişanlılık da ileride mal birliğine yol açacak yasal sürecin başlangıcıdır ve nişanlanma hükümleri MK da düzenlenmiştir. Nişan bozulursa nişanlılara miras hakkı vermez ama muhtemelen gerçekleşecek evliliğe güvenerek, emsale aykırı bedel ve fiyatla işlem yapılarak matrah küçültülmesi mümkündür.

Boşandığı halde birlikte yaşamaya devam eden kadınların babalarından aldığı emekli maaşları bu durum ortaya çıktığında yasal faizi ile geri alınmaktayken, boşanmış ve birlikte yaşayan eski eşler için de boşanmanın muvazaalı olduğu vergi matrahının aşındırılması için yapılmış olabileceği hususu hem TFYÖKD hem de bağışlama sayılan tasarruflarda ileri sürülebilecektir.. Eski eş kavramı sadece usul ve yargılama hukukuna ilişkin düzenlemelerde yer almakta ancak tek tek vergi yasalarında güvenlik önlemi olarak yer almamaktadır. Oysa müşterek alt soyu olanlar eski eş ile yapacakların TFYÖKD veya bağışlama sayılan tasarruflar yoluyla matrah aşındırma yollarını tercih edebilecekleri düşünülmektedir.

Ayrıca, günümüz Türkiye'sinde her ne kadar resmi nikahtan önce imam nikahı yapmak yasak ve suç olsa da giderek artan imam nikahlı yaşayanlar için de aynı durum ileri sürülebilecektir. Üstelik böyle bir durumda bir yerine dört eş söz konusu olabilecektir. Böyle bir dini ayrımcılık yapmaksızın, uzun süre birlikte yaşayanlar, (ki bu durum İsveç ve Kanada'da ayrılık halinde mal bölüşümü ve nafaka hakkı bile sağlamaktadır) En azından, birlikte yaşasın yaşamasın eski eşler, ile resmi nikahı olmaksızın birlikte yaşayanlar, resmi nikahlı olmadıkları halde müşterek çocukları bulunanlar da, TFYÖKD ve bağışlama sayılan tasarruflara ilişkin maddelere eklenmelidir. TFYÖKD için bir diğer boşluk da GVK da sadece ticari kazanç için düzenlenmiş olup, serbest meslek kazançları için düzenlenmemiş olmasıdır.

Devlet lehine matrah aşındırmayı önleyici düzenlemeler olan, TFYÖKD ile bağışlama sayılan tasarruflara da yine, nişanlı, birlikte yaşayanlar, evlatlık, evlat edinen ve eski eşin hatta aileyi açacak şekilde mansup mirasçı, kanuni temsilci ve umumi vekilin eklenmesi ile matrah aşındırmaya imkân verecek yasal boşluklar giderilmiş olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acabey. M.B. Zevkliler, A., Gökyayla E., (2000). Medeni Hukuk: Seçkin Yayıncılık.
- Ağar, S. (2011). Transfer Fiyatlaması Örtülü Kazanç Dağıtımı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Ateş, L. (2011). Transfer Fiyatlandırması ve Vergileme, Ankara : Turhan Kitabevi.
- Özdemir, T. (2016). Üvey evlat Asgari Geçim indiriminden faydalanabilir mi? <http://www.tanerozdemir.com.tr/uvey-evlat-asgari-gecim-indiriminde-faydalanabilir-mi-vergisel-acidan-bakis.html>, (17.11.2018).
- Bulutoğlu, K. (1976) Türk Vergi Sistemi 1976, Ankara: Ekin Yayınları.
- Dural, M. Ve Öz, T. (2018). Türk Özel Hukuku, Miras Hukuku, C.4, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Kızılot, Ş. (2001). Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç, Ankara:Yaklaşım Yayıncılık.
- Oktar, A. (2018). Türk Vergi Sistemi, 2.B., İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Öncel, M. (1978). KVK Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Ankara 1978, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Yayınları.
- Seviğ, V. (2007). Gelir Vergisi Mükelleflerinde Emsal Fiyat yada Bedel. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Veysi%20Sevi%C4%9F/Gelir%20Vergisi%20m%C3%BCkelleflerinde%20emsal%20fiyat%20veya%20bedel%20.pdf> (10.10.2018.)
- Sonsuzoğlu, E. (2008). Ayırma İlkesinin Adı Mı Değişti? Asgari Geçim İndirimi, Yaklaşım Dergisi. (184): 28-32.
- Sonsuzoğlu, E. ve Işık, H. (2017). Considerations of “Related Party,” in Disguised Earning Distribution via Transfer Pricing. Handbook of Research on Global Enterprise Operations and Opportunities, İçinde 6. Bölüm, 36-60. IGI Global. USA.
- Şenyüz, D. Yüce, M., ve Gerçek, A. (2018). Türk Vergi Sistemi, . 15. B. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Yaltı B. (2009). Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal, Vergi Sorunları Dergisi, (251), 1-19.