

**GELİR ÜZERİNDEN ALINAN  
VERGİLERİN İYİLEŞTİRİLMESİ**

**Mesude AKAY**

**ESKİŞEHİR  
1994**

Anadolu Üniversitesi  
Merkez Kütüphane

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ.

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN İYİLEŞTİRİLMESİ

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Fethi Heper

MESUDE AKAY

ESKİŞEHİR-1994

## Ö Z E T

Bir vergi sisteminin tabi olduğu sosyal, ekonomik, siyasal ve hukuksal faktörlerin, zaman içerisinde gösterdikleri değişim ve gelişimin boyutları gibi, toplumsal beklentiler ve devlet politikasındaki amaçlar ve önceliklerdeki değişiklikler de vergi sistemlerini doğrudan etkilemekte ve sistemde değişikleri kaçınılmaz kılmaktadır.

Bu ve benzeri nedenlerle, günümüzde hemen her ülkenin gündeminde devamlı yer işgal eden vergi reformu tartışmaları, Türkiye gibi toplumsal özellikleri süratle değişen bir ülkede daha da güncellik ve öncelik kazanmaktadır.

Bugün için Türk Vergi mevzuatının ciddi bir iyileştirme ihtiyacı içinde bulunduğu kuşkusuzdur. Bunun için mevcut mevzuatın bütünüyle gözden geçirilip yeni bazı yöntem ve kurumların ihdas edilmesi, bazılarının yürürlükten kaldırılması, başta vergi tarifesi olmak üzere sayısal değerleri yeniden düzenlenip endekse bağlanması ve tamamen yeni bazı düzenlemelerin yapılması gerekli olabilir.

Gelir üzerinden alınan vergi yapısının iyileştirilmesi ile ilgili bu çalışmada; Türkiye'de gelir üzerinden halen alınan Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisinin yeniden düzenlenmesi ele alınmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde, verginin nitelikleri ve amaçları belirtilmiştir. İkinci bölümde ise Türk vergi sistemi ve iyileştirme hareketleri açıklandıktan sonra Türk Vergi Sistemine getirilen eleştiriler başlıklar halinde sunulmuştur. Üçüncü bölümde; Gelir ve Kurumlar Vergisinde yapılması gereken iyileştirmenin niçin gerekli olduğu açıklanmıştır. Sonuç bölümünde ise çalışmanın genel bir değerlemesi yapılmıştır.

## **ABSTRACT**

As social, economic, political and judicial Factors, which a tax system is dependant on, have changed and improved over time, the objectives and changes in priorities of goverment and social expectations directly affect the tax system and causes it to change. Because of the reasons indicated here, the discussion on tax reform, which is always at the top of the country's agenda, has gained impetus and become topical in a fast changing Turkey.

Today there is no doubt that Turkish tax legislation is in need of improvement. There fore it may be necessary to make new tax regulations and establish new methods of taxation firstly by regulating numerical values and secondly by making a tax index.

In this thesis, regulation of corporate income tax, income tax in Turkey and methods of improving the income tax structure are studied. In the first chapter, the features and objectives of tax are examined. In the second chapter, after the improvements in the tax system are explained, the critiques which were made on the Turkish tax system are given as titles. In the third chapter, the necessity to improve corporate income tax and income tax is discussed. In the last chapter general evaluation of the study is made.

## İÇİNDEKİLER

### GİRİŞ

### BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİNİN TANIMI VE NİTELİĞİ .....	4
2. VERGİNİN AMAÇLARI .....	6
2.1- Mali Amaç .....	6
2.2- Mali Olmayan Amaçlar .....	6
2.2.1- Gelirin Yeniden Dağılımına İlişkin Amaç .....	6
2.2.2- Konjoktür Politikasına İlişkin Amaç .....	7
2.2.3- Büyüme Politikasına İlişkin Amaç .....	7
2.2.4- Diğer Amaçlar .....	7

### İKİNCİ BÖLÜM

#### **TÜRK VERGİ SİSTEMİ, TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE UYGULAMALARINA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER, TÜRKİYE'DE 1923-1990 YILLARI ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE İYİLEŞTİRİLME HAREKETLERİ**

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİ .....	8
1.1. Gelirler Üzerinden Alınan Vergiler .....	11

1.1.1. Gelir Vergisinin Tarihi Gelişimi .....	11
1.1.2. Kurumlar Vergisinin Tarihi Gelişimi .....	13
1.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Gelişimi .....	13
1.3. Servetler Üzerinden Alınan Vergilerin Gelişimi .....	14

## **2. TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE UYGULAMALARINA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER**

2.1. Genel Açıklamalar .....	15
2.2. Verginin Fonksiyonları Yönünden Yapılan Eleştiriler .....	16
2.2.1. Türk Vergi Sisteminin Verimsizliği ile İlgili Eleştiriler .....	17
2.2.2. Türk Vergi Sisteminin Gelirin Yeniden Dağılımı Üzerindeki Etkisine İlişkin Eleştiriler .....	18
2.2.3. Türk Vergi Sisteminin Konjoktür ve Büyüme Politikası Üzerindeki Etkilerine İlişkin Eleştiriler .....	23
2.3. Vergileme İlkeleri Yönünden Getirilen Eleştiriler .....	25
2.3.1. Vergi Adaletine İlişkin İlkeler .....	26
2.3.1.1. Vergilemede Genellik İlkesi .....	26
2.3.1.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi .....	26
2.3.1.3. Vergilemede Nisbilik İlkesi .....	27
2.3.2. Vergilemede Belirlilik İlkesi .....	27
2.3.3. Vergilemede Yasallık İlkesi .....	29

### **3. TÜRKİYE'DE 1923-1990 YILLARI ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE İYİLEŞTİRME HAREKETLERİ**

#### **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

#### **GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİ YAPISININ İYİLEŞTİRİLMESİ**

1. YAPININ İYİLEŞTİRİLMESİ GEREKÇESİ .....	33
2. GELİR VERGİSİNİN İYİLEŞTİRİLMESİ .....	35
2.1. Gelirin Konusu ile İlgili Düzenlemeler .....	36
2.1.1. Gelirin Unsurları .....	36
2.1.2. Vergiyi Doğuran Olay .....	37
2.1.3. Gelirin Safi Olması .....	37
2.2. Mükellefiyetle İlgili Düzenlemeler .....	38
2.3. İstisnalara İlişkin Düzenlemeler .....	39
2.3.1. Telif Kazançlarına İlişkin İstisnanın Yeniden Düzenlenmesi .....	40
2.3.2. Gayrimenkul İstisnasına İlişkin Düzenlemeler .....	40
2.3.3. Taşarınlarla İlgili İstisna .....	40
2.3.4. Endeks Sistemi .....	40
2.4. Gelir Vergisinde Yeniden Üniter Sisteme Geçiş .....	42
2.5. Vergi Matrahı ile İlgili Düzenlemeler .....	43
2.5.1. İndirilecek, İndirilmeyecek Giderler .....	43
2.5.2. Götürü Vergilemede Sınırlama .....	44

2.6. Tarifenin Günün Koşullarına Göre Düzenlenmesi .....	46
2.7. En Az Geçim İndirimi Müessesesinin Yeniden Düzenlenmesi .....	50
2.8. Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılması .....	51
2.9. Belge Düzeninin Yaygınlaştırılması .....	51
2.10. Stopaj Uygulaması İle İlgili Düzenlemeler .....	53
2.11. Yeniden Değerlemede Yapılması Gereken Düzenlemeler .....	54
2.12. Vergi Güvenlik Müesseseleri İle İlgili Yapılacak Düzenlemeler .....	55
2.12.1. Ortalama Kar Haddi ve Asgari Gayrisafi Hasılat .....	55
2.12.2. Gider Esası .....	56
2.12.3. Servet Beyanı Esası .....	56
2.12.4. Hayat Standardı Esası .....	57
2.13. Geçici Vergi Esası ve Fonlar İle İlgili Düzenlemeler .....	58
2.14. Gelir Beyanı İle İlgili Düzenlemeler .....	59
2.14.1. Gelirin Toplanması .....	60
2.14.2. İhtiyari Beyan .....	61
2.14.3. Aile Reisi Beyanı .....	62



### **3 KURUMLAR VERGİSİNİN İYİLEŞTİRİLMESİ**

3.1. Mükellefiyetle İlgili Yapılması Gereken Düzenlemeler .....	62
3.2. İstisnalarla İlgili Düzenlemeler .....	64
3.2.1 Risturn İstisnası .....	64
3.2.2. Turizm İstisnası .....	64
3.2.3 Yatırım İndirimi İstisnası .....	65
3.2.4. İstisna ile İlgili Diğer Hükümler .....	66
3.3. Matrah İle İlgili Düzenlemeler .....	66
3.4. Kurumlar Vergisi Oranı ile İlgili Düzenlemeler .....	68
3.5. Asgari Kurumlar Vergisi ve Fonlar ile İlgili Yapılacak Düzenlemeler .....	72
<b>IV-SONUÇ ve ÖNERİLER .....</b>	<b>73</b>
<b>V- YARARLANILAN KAYNAKLAR .....</b>	<b>83</b>

## **GİRİŞ**

Bir vergi sisteminin tabi olduğu faktörlerdeki ulusal ve uluslararası boyutlardaki değişim ve gelişimin yanısıra, vergicilik anlayışının günümüzde gelişmesiyle; hızlı, adil, dengeli bir ekonomik ve sosyal kalkınmanın sağlanmasında, vergi sisteminden beklentiler artmıştır.

Her ülkenin vergi sistemi kendi ekonomik, sosyal ve siyasal yapısının özelliklerini taşır. Ancak gerek uluslararası ekonomik ve siyasal entegrasyonların artması, gerekse uluslararası hukuktan kaynaklanan zorunluluklar nedeniyle vergi sistemleri ulusal karakterlerden uzaklaşmaktadır.

Bir vergi sisteminin tabi olduğu sosyal, ekonomik, siyasal ve hukuksal faktörlerin, zaman içerisinde gösterdikleri değişim ve gelişimin boyutları gibi, toplumsal beklentiler ve devlet politikasındaki amaçlar ve önceliklerdeki değişiklikler de vergi sistemlerini doğrudan etkilemekte ve sistemde değişiklikleri kaçınılmaz kılmaktadır.

Bu ve benzeri nedenlerle, günümüzde hemen her ülkenin gündeminde devamlı yer işgal eden vergi reformu tartışmaları, Türkiye gibi toplumsal özellikleri süratle değişen bir ülkede daha da güncellik ve öncelik kazanmaktadır.

Ülkemizde uzun süreden beri izlenen politikalarda, verginin çağdaş anlamda ekonomik ve sosyal fonksiyonlarının yeterince gözetilmemiş olması, istikrarsızlığın giderilmesi yönünde vergi dışı araçlara ağırlık verilmek suretiyle sürdürülen faaliyetleri sonuçsuz bırakmış, diğer taraftan özellikle enflasyondan kaynaklanan görünmeyen sermaye erezyonu, vergiye karşı bilinçli ya da bilinçsiz direnişini artırarak, verginin fiskal fonksiyonunun da tatmin edici düzeye çıkarılmasına engel olmuştur. Böyle bir kısır döngü içindeki günümüz Türkiye'sinde, birbiriyle direkt ilgili olmakla birlikte, kamu açıklarının kapatılmasından enflasyonla mücadeleye ve gelir dağılımındaki adaletsizliklerin giderilmesine kadar çeşitli amaçların gerçekleştirilmesi için, vergi politikasından daha etkin bir şekilde yararlanılması gereği, genel kabul

görmektedir. İktisadi konjonktürde ve sosyal planda meydana gelen bazı köklü değişimler zamanla vergi sisteminde de bazı değişikliklerin yapılmasını gerekli kılmaktadır. Her şey gibi vergi sistemi de eskiyebilmekte ve yenilenmelere gerek duyulmaktadır. Ülkemizde gelinen bu aşama vergi sistemimizdeki iyileştirme çabalarını olumlu yönde etkileyecektir.

Türk Vergi Sistemi, bugün için ne mali (fiscal) ne de ekonomik ve sosyal (extra fiscal) fonksiyonları yerine getirebilmektedir. Bu durumda, Türk Vergi mevzuatının ciddi bir biçimde gözden geçirilip uygulamada sakınca yaratan, kayıplara neden olan, haksızlıklara sebebiyet veren, iktisadi istikrarı ve kalkınmayı olumsuz yönde etkileyen hükümlerin düzeltilmesi, vergileme tekniğinde meydana gelen gelişmeleri gözönünde tutarak boşlukların doldurulması kaçınılmazdır. Bu amaca ulaşmak için acaba bir vergi reformu mu, yoksa mevcut mevzuatının ciddi bir revizyonu mu gerekmektedir?

Vergi reformu deyimi kısaca bir vergi sistemindeki köklü düzeltme ve iyileştirmeleri ifade etmektedir. Örneğin, 1950 yılında Kazanç Vergisinin yerine Gelir Vergisinin, 1985 yılında da Gider Vergilerinin yerine Katma Değer Vergisinin ikame edilmiş olması birer vergi reformudur. Revizyon ise mevcut sistemin günün koşullarına göre küçük kapsamlı değişiklikleri ve uygulamaya intikal ettirilen yeni bazı kurumları ifade etmektedir. Belirtmek gerekir ki, reform ile revizyon arasındaki fark açık ve kesin değildir. Köklü ve kapsamlı bir revizyon da bir vergi reformu olarak kabul edilebilir. İçinde bulunulan bazı koşullarda revizyon, reformdan daha önemli hale gelebilir. Örneğin enflasyona karşı işletmeler için getirilen yeniden değerlendirme düzenlemesi, vergi tarifelerinin aşağı çekilmesi gelir üzerinden alınan vergilerde önemli bir iyileştirme sağlayabilecektir.

Yukarıdaki kısa açıklamaların ışığında, bugün için Türk Vergi mevzuatının ciddi bir iyileştirme ihtiyacı içinde bulunduğu kuşkusuzdur. Bu işleme Vergi Sisteminin reorganizasyonu adı da verilebilir. Ancak biz incelememizde bütün bu kavramları iyileştirme olarak ele alarak, yapılması gereken işlemleri incelemeye çalışacağız. Bunun için mevcut mevzuatın bütünüyle gözden geçirilip yeni bazı denetim yöntem ve kurumların ihdas edilmesi, bazılarının yürürlükten kaldırılması, başta vergi tarifesi olmak üzere sayısal değerleri yeniden düzenlenip endekse bağlanması ve tamamen yeni bazı düzenlemelerin yapılması gerekli olabilir. Hayat Standardının yerine yeni ve etkin bir otokontrol sisteminin ikame edilmesi kaçınılmaz gibi görünmektedir. Eğer bütün bu işlemler yapılabilirse bir vergi reformundan söz etmek mümkün olabilecektir.

Vergi sistemimizin ve uygulamalarının iyileştirilmesine duyulan ihtiyaç son dönemlerde ekonomik istikrar programlarına da yansımış ve kamuoyundaki reform beklentisi iyice güçlenmiştir. Bu arada çeşitli kesimlerden gelen değişiklik önerileri ve tasarılar, içeriği ve boyutları

dikkate alınmaksızın reform paketleri olarak sunulmuş veya algılanmıştır.

Gelir üzerinden alınan vergi yapısının iyileştirilmesi ile ilgili bu çalışmada; Türkiye'de gelir üzerinden halen alınan Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisinin yeniden düzenlenmesi özellikle ele alınmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde, verginin nitelikleri ve amaçları belirtilmiştir. İkinci bölümde ise Türk Vergi Sistemi ve iyileştirme hareketleri açıklandıktan sonra Türk Vergi Sistemine getirilen eleştiriler başlıklar halinde sunulmuştur. Üçüncü bölümde; Gelir ve Kurumlar Vergisinde yapılması gereken iyileştirmenin niçin gerekli olduğu açıklanmıştır. Sonuç bölümünde ise çalışmanın genel bir değerlemesi yapılmıştır. Bu değerlendirmeler yapılırken verginin daha önce açıklanan mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarının gerekleri, uluslararası alanda meydana gelen gelişmeler ve verginin yaygınlaştırılması hedeflenmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİNİN TANIMI, NİTELİĞİ VE AMAÇLARI

Çalışmalarımıza öncelikle verginin tanımı ve niteliği ile ilgili bazı bilgilerin verilmesiyle başlanacaktır. Şimdi bu kısımları kısaca inceleyelim.

#### 1. VERGİNİN TANIMI VE NİTELİĞİ

Günümüzde, amaç ve fonksiyonları gözönünde bulundurularak vergi; devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının yükledikleri mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirebilmek üzere, gerçek ve tüzel kişilerden; cebren, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir şeklinde tanımlanabilir.

Vergi uygulamalarının gerek mevzuat ve gerekse uygulama açısından verimli bir şekilde yürütülebilmesi bakımından vergi ilkeleri geliştirilmiştir.

Verginin, belirli bir dönem içinde karşılanması gereken kamu giderleri açısından yeterli finansmanı sağlamaya yönelik olması verimlilik olarak nitelendirilmektedir.

F. Neumark adil bir vergilemenin ancak, genellik, eşitlik ve nispiyet ilkelerine uyulduğu takdirde gerçekleştirilebileceğinden söz etmektedir.

Vergi uygulamasının başarısı bakımından, vergi ile ilgili kurum ve işlemlerin belli olması ve herkes tarafından, anlaşılabilir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Belirtilen ilke olarak nitelendirdiğimiz bu ilkeye göre örneğin, verginin matrahı, nispeti nasıl ödeneceği gibi hususların yasa da belirtilmiş olmasıdır.

Vergi ve benzeri yükümlülüklerin yasalarla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması gereklidir.(1)

Verginin açıklanması bakımından önem taşıyan bugün de üzerinde durulan ve genel kabul gören vergi niteliklerini aşağıdaki şekilde belirtebiliriz.

---

(1) Abdurrahman AKDOĞAN : Kamu Maliyesi, G.Ü.İ.İ.B.F., Yayın No:50, Ankara, 1989, s.95.

**a) Vergilendirme Yetkisine Sahip Kuruluşlarca Alınması**

Vergilendirme yetkisi kural olarak, egemenlik gücüne sahip tek kuruluş olan devlete aittir. Devlet, vergilendirme yetkisini belirli ölçüler dahilinde diğer kamu kuruluşlarına devredebilir. (Örneğin yerel yönetim kuruluşları gibi ) Devlet yüklediği görevleri gerçekleştirebilmek için sahip bulunduğu vergilendirme yetkisini, kural olarak yasama organı aracılığıyla yani kanun çıkarmak suretiyle kullanır.

**b) Mali, Sosyal ve Ekonomik Amaçlarla Alınması**

Vergi günümüzde yalnızca kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak için değil, ekonomik ve sosyal yapı ile ilgili çeşitli etkilerin yaratılması amacını da gütmektedir. Ekonomik dengenin sağlanması ve korunması, ekonomik kalkınma veya büyümenin gerçekleştirilmesi, tam istihdamın sağlanması ve gelir dağılımının düzeltilmesi gibi fonksiyonları ile geleneksel hizmetlerin yanı sıra ekonomik ve sosyal alanlarda devlet yeni görevler üstlenmiştir.

**c) Karşılıksız Olması**

Mükelleflerin ödedikleri vergiler dolayısıyla devletten özel bir karşılık beklentilerinin olmayacağını ifade eder. Vergi ile devlet, sadece vergi ödeyenlere değil tüm topluma yönelik olarak hizmet sunmaktadır.

**d) Cebri Olması**

Vergilemede normal olan mükelleflerin yasalarla kendilerine yüklenmiş olan mali görevleri zamanında ve tam olarak yerine getirmeleridir. Vergisinin zamanında ödenmemesi halinde kamu kudreti kullanılarak kendisinden kesinlikle ve cezalı olarak alınacağını bilen bir mükellef, yükümlülüğünü yerine getirmek gereğini duyacaktır.

**e) Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alınması**

Vergi, gerçek ve tüzel kişilerden kamusal nitelikteki mal ve hizmetleri finanse etmek için alınır. Görüldüğü gibi vergi mükellefi hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler olabilmektedir.

### **f) Nakit Olarak Ödenmesi:**

Devlet, yüklenmiş olduğu görevleri, kural olarak para şeklinde sağladığı kamu gelirleriyle yerine getirmektedir. (2) Görüldüğü gibi vergi gerek özel kesimden ve gerekse kamu kesiminden mali kaynakların devlete aktarılması olayıdır.

## **2. VERGİNİN AMAÇLARI**

Vergiler,maliye politikasının amaçlarından biridir.Vergi politikasının amacı bir görüşe göre sadece kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan parasal araçları temin etmektir.Diğer bir görüşe göre,maliye politikasının bu amacı diğer amaçlar gibi ekonomilerdeki gelir dağılımı,büyüme, enflasyon, işsizlik ve dış ticaret dengesini düzeltmek, etkilemek ve değiştirmek için kullanılmaktadır.

Bu nedenle,verginin amaçlarını, mali amaç ve mali olmayan amaçlar başlıkları altında inceleyebiliriz.

### **2.1 Mali Amaç**

Mali amaçlar; vergilerin tarihsel gelişim süreci içerisinde her zaman ön planda yer almıştır. Devlet, varlığının sonucu olarak çeşitli Anayasal görevler üstlenmiştir ve bu görevler; siyasi, sosyal, mali ve ekonomik etkenlerin ışığı altında sürekli olarak değişime uğramış, gelişme göstermiştir. Devlet kamu hizmetlerini topluma sunabilmek için finansal ihtiyacı önemli ölçüde vergilerle sağlamaktadır.

Bu anlamda vergi, devletin söz konusu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri finanse edebilmek amacıyla başvurduğu bir uygulama niteliğindedir.(3) Vergilemenin mali amacı, verginin tarafsız olması, kişilerin tercih ve davranışlarını etkilememesi, vergi öncesi ve sonrası refah dağılımını değiştirmemesidir. Bu klasik amacı gerçekleştirirken, ihtiyaç duyulan bütçe denkliliğinin sağlanması yani devletin, en azından cari harcamalarını vergilerle sağlamasıdır. (4)

### **2.2. Mali Olmayan Amaçlar**

#### **2.2.1. Gelirin Yeniden Dağılımına İlişkin Amaç**

Vergilemenin, piyasa mekanizmasının otomatik olarak oluşturduğu gelir ve servet dağılımındaki farklılıkları bir dereceye kadar azaltmak ama-

(2)AKDOĞAN, a.g.k.s.110.

(3)AKDOĞAN, a.g.k.s. 95-96

(4) Salih TURHAN, Vergi Teorisi ve Politikası, Der Yayın, İst.1987 s:37.

cıyla bir araç olarak kullanılabilceği ve gerektiği A.Wagner tarafından ortaya atılmıştır. A.Wagner'in sadece sosyal ve ahlaki gerekçelere dayandırdığı verginin yeniden gelir dağıtıcı fonksiyonu Keynes tarafından ortaya atılan teoriden sonra iktisadileştirildi. Çünkü, J.M.Keynes "geliri yeniden dağıtıcı bir vergileme " ile yüksek gelirleri azaltmak, düşük gelirleri desteklemek suretiyle tüketim eğilimi ve efektif talebin artırılması, böylece istihdam seviyesinin yükseltilmesi gerektiği görüşünü ileri sürmüştür.(5)

### **2.2.2. Konjöntür Politikasına İlişkin Amaç:**

Konjöntürel dalgalanmaların ekonomik istikrarı bozucu nitelikleri olduğu ve bu sebeple, vergi politikasına ilişkin tedbirler vasıtasıyla bunların hafifletilmesine çalışılmaktadır. Bu nedenle tam istihdam, fiyat istikrarı ve dış ekonomik dengenin bir arada gerçekteşmesi gerekmektedir. Ekonomideki konjöntürel dalgalanmaları gidermek için değişen iktisadi koşullar ile uyum haline getirilen esnek bir vergi politikasının uygulanması gerekliliği belirtilmektedir.

### **2.2.3. Büyüme Politikasına İlişkin Amaç**

İktisadi büyümenin teşviki, uygulanan iktisat politikasının temel amacıdır. Amacın gerçekteşmesinde, vergi politikasına önemli görevler düşer. Devlet vergisel tedbirler yardımı ile iktisadi büyümeyi belirleyen faktörleri etkiler. Örneğin, vergi politikası, özel tasarrufların ve yatırımların teşvik edilmesi suretiyle sermaye birikiminin hızlandırılması ve teknolojik gelişimin teşviki yönünde kullanılabilir. (6) Tüm ekonomiye ilişkin bir büyüme söz konusu ise, kamu giderleri ve kredi politikası vergisel tedbirlere tercih edilmektedir.

### **2.2.4. Diğer Amaçlar**

Vergileme ile izlenen bu tür amaçları içinde ayrıca uluslararası çatışmaların ortaya çıkması halinde, kendine yeterli olmayı garanti altına alma (Otarşi amacı), halk sağlığını tehdit eden tehlikelerle mücadele etme (sağlık politikasına ilişkin amaç), belirli üretim dallarını veya teşebbüs şekillerini himaye etme. (Kooperatiflere tanınan vergisel kolaylıklar) vergileme ile nüfus politikasına ilişkin amaçlarda yer almaktadır. Evlenmeleri teşvik etmek amacıyla evlilere vergi indirimi, evli olmayanlar ise özel vergilerle daha ağır bir biçimde yükümlü kılınabilir.(7)

(5) TURHAN, a.g.k. s. 39.

(6) Salih TURHAN, Vergileme ve İktisadi Büyüme, İstanbul Üniversitesi maliye Enst. Konf. 23 Seri , İst. 1975 s:249

(7)TURHAN a.g.k. s. 43



Vergileme vasıtasıyla pek çok amacın bir arada gerçekleştirilmesine çalışılmaktadır. Bir çok amaca aynı zamanda ulaşılma istenmesi halinde amaçların birbirini karşılıklı olarak etkilemeleri mümkündür. Örneğin, konjoktürel istikrarın sağlanması ve iktisadi büyümenin teşviki amacına yönelik tedbirler birbirini destekler. Fakat bazen çeşitli amaçlar birbirine ters düşebilir. Örneğin, büyümenin maksimize edilmesi ile gelirin eşit bir biçimde dağılımı amacı birbirine ters düşebilir. Bu tür gaye çatışmalarının karar sürecinde bir çözüm tarzına bağlanması gerekir.

Vergiler, maliye politikasının amaçlarından biridir. Vergi politikasının amacı, bir görüşe göre sadece yukarıda belirtildiği üzere kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan parayı sağlamaktır. Bu klasik yaklaşımın tersine, verginin düzenleyici yanının da büyük önem taşıdığı görülmektedir. Bu yaklaşım şekli, gerek maliye teorisi ve gerekse mali, ekonomik ve sosyal koşulların zaman içerisindeki değişimi ve farklı çözüm yollarının araştırılmasının bir sonucudur. Verginin gelir sağlamaktan başka bir toplumsal etkisinin olmadığına inanmak olayları eksik görmektir. Gelir sağlayıcı fonksiyonla birlikte devlet, ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirebilmek bakımından gerekli etkileri yaratabilmek için vergilerden yararlanmaktadır. (8) Vergileme maliye politikasının önemli bir aracı olup, ekonomi politikası ve sosyal politikanın amaçları bakımından büyük fonksiyonlar görmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde aşağıda Türk Vergi Sistemi izah edilmeye çalışılacaktır. Ayrıca verginin amaçlarından uzaklaşması nedeniyle uygulamaya yöneltile eleştiriler tek tek ele alınarak, gelir üzerinden alınan vergilerde iyileştirme hareketleri belirtilecektir.

## **II-TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE UYGULAMALARINA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER, TÜRKİYE'DE 1923-1990 YILLARI ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE İYİLEŞTİRME HAREKETLERİ**

### **1. TÜRK VERGİ SİSTEMİ**

Bir ülkede belli bir zamanda mevcut olan tüm vergilerden oluşan bir bütünü ifade eden vergi sistemi kavramı içinde, merkezi idare ile mahalli idarelerin ve kendilerine yetki devredilen kamu kurumlarının tahsile yetkili oldukları tüm vergi, resim, harç, fon ve benzeri mali yükümlülükler yer almaktadır.

Her ülkenin kendi koşullarını yansıtan ve bu nedenle ulusal karakteri bulunan vergi sistemleri, vergi ilminin ve teknolojinin evrensel norm, ilke ve kurallarını da bünyesinde taşırlar. Sistemi oluşturan vergilerin seçilmesi tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil gibi işlemlerin belirlenmesi sırasında, ulus-

(8) AKDOĞAN , a.g.k. s. 95\_96

lararası boyutu olan ve akademik planda üzerinde genel bir mutabakat sağlanmış hususlardan yararlanır.

Ayrıca uluslarüstü hukuktan kaynaklanan bazı usul ve esasların sisteme dahil edilmesi zorunluluğu karşısında, günümüzde, taşıdıkları ulusal özelliklere rağmen, çeşitli ülkelerin vergi sistemleri arasında önemli benzerlik ve ortak noktalar oluşmuştur.

Bu yöndeki değişim ve gelişim sürecini, bizzatı vergi sisteminin yapısında ve ruhunda var olması gereken dinamizm daha da hızlandırılmış, sistemin kaynağı olan sosyal, ekonomik ve siyasal yaşamı doğrudan etkileyen ulusal ve evrensel boyuttaki gelişmeler, tüm hukuk sistemi gibi, vergi sistemini de yeniliğe ayak uydurmaya zorlamıştır.

Bütün bu nedenlerle, önemi ve boyutları farklı olmakla beraber, vergi sisteminin iyileştirilmesi ve günün koşullarına uyarlanması, hemen her ülkede bir ihtiyaç olarak hissedilmektedir.(9)

Toplumsal yapının dinamizmi de bu yapının bir parçasını oluşturan vergi yapısının zaman içinde değişmesine neden olur. Her toplumun ekonomik kalkınmasının aşamalarına göre kendine özgü bir vergi yapısı oluşur.

Türkiye'de ekonomik kalkınmanın aşamaları incelendiğinde 1923-1930 yılları arasında Türk toplumunun geleneksel bir toplum görünümünde olduğu, 1930-1960 yılları arasında sosyal ve ekonomik yapıda görülen değişimler nedeniyle geleneksel toplumdaki kopuş aşamasını geçirdiği ve 1960'lardan sonra modern topluma geçiş aşamasına girdiği söylenebilir.

Söz konusu dönemlerde vergi yapısında ekonomik kalkınma nedeniyle değişimler ortaya çıkmıştır.

Geleneksel dönemde dolaysız vergiler en önemli paya sahip iken dönemin sonlarına doğru azalmalar görülmektedir.(Dolaysız vergiler %41 den %28 'e düşmüş.Dolaylı vergiler %21'den %45'e yükselmiştir.)  
TABLO I

Geleneksel toplumdaki kopuş döneminde dolaylı vergilerin öne çıktığı, önemli ölçüde arttığı görülmektedir.(%14-%39,8 arası değişmektedir)Dolaysız vergilerin payı ise %6 ila %32 arasındadır.

Modern döneme geçiş aşamasında dolaylı vergiler birinci sırada yer almakla beraber dolaysız vergilerin de önemli bir gelişme göstererek

(9) Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: Genel: 244: BÖM: 8, Ankara, 1992, s: 5 - 6

TABLO 1

## DOLAYSIZ VE DOLAYLI VERGİLERİN GENEL BÜTÇE GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLARI

Yıllar	DOLAYLI VERGİLER				DOLAYSIZ VERGİLER				
	Hayvanlar V.	Bina V.	Arazi V.	Diğer Servet V.	Kazanç, Gelir ve Kurumlar V.	Toplam	Yurtiçi Dolaylı V.	Dış Ticaret	Toplam
1923	-	-	-	-	-	41,4	21,3	22,8	44,1
1924	-	-	-	-	-	39,3	22,4	20,2	42,6
1925	-	-	-	-	-	25,8	22,7	25,4	48,1
1926	7,7	2,3	3,4	2,0	6,5	21,9	40,2	19,3	59,5
1927	5,9	2,3	3,4	1,1	6,4	20,6	45,0	14,0	62,5
1928	5,4	3,3	2,7	0,2	6,8	18,9	44,5	18	61,0
1929	6,1	3,3	2,5	0,8	6,3	20,1	38,8	22,2	59,5
1930	6,5	3,6	3,0	0,8	5,9	19,8	27,6	28,0	55,6
1934	4,1	1,5	1,6	0,4	17,0	24,6	15,6	17,9	33,5
1939	3,9	-	-	0,3	17,9	22,1	16,3	11,6	27,9
1940	2,9	-	-	0,2	18,6	21,7	17,7	5,0	22,2
1941	3,4	-	-	0,2	17,4	21,0	21,1	13,0	34,1
1942	2,9	-	-	27,8	14,5	45,2	19,9	8,7	28,6
1943	2,5	-	-	4,8	26,7	34,0	29,2	5,1	34,6
1944	2,7	-	-	0,2	29,5	31,8	36,0	5,7	41,7
1945	4,2	-	-	0,2	23,6	28,0	32,5	8,1	40,6
1946	3,7	-	-	0,3	26,5	30,5	34,7	6,2	40,9
1947	1,9	-	-	0,2	23,5	25,6	23,8	16,6	40,4
1948	2,1	-	-	0,4	27,3	29,8	26,9	16,5	43,4
1949	1,9	-	-	0,5	28,6	31,0	39,4	15,2	54,6
1950	2,1	-	-	0,4	28,9	31,4	39,8	16,0	55,8
1951	1,6	-	-	0,3	15,8	17,7	35,4	19,5	54,9
1952	1,2	-	-	0,9	17,0	19,1	33,9	17,8	51,7
1953	1,2	-	-	0,4	22,0	23,6	33,3	17,8	51,1
1954	1,1	-	-	0,4	26,9	28,4	35,7	16,6	52,3
1955	0,8	-	-	0,2	24,5	25,5	31,5	14,0	45,5
1956	0,9	-	-	0,6	30,4	31,9	35,8	10,6	46,4
1957	0,9	-	-	0,8	27,5	29,1	34,9	11,5	46,4
1958	0,6	-	-	0,7	26,9	28,2	32,6	12,9	45,5
1959	0,5	-	-	0,5	27,8	28,8	27,6	22,5	50,1
1960	0,5	-	-	0,5	30,1	31,1	23,6	19,6	43,2
1961	0,3	-	-	0,8	22,8	23,9	18,6	12,9	31,5
1962	-	-	-	0,6	25,1	25,7	25,3	19,6	44,9
1963	-	-	-	0,7	22,6	23,3	29,8	18,5	48,3
1964	-	-	-	1,2	22,2	23,4	30,3	18,9	49,2
1965	-	-	-	1,3	23,6	24,9	29,3	21,3	50,6
1966	-	-	-	1,3	23,9	25,2	27,9	21,9	49,8
1967	-	-	-	2,3	23,5	25,8	26,9	20,8	47,7
1968	-	-	-	2,8	26,1	28,9	27,7	23,3	51,0
1969	-	-	-	3,0	27,2	28,7	31,4	20,8	52,2
1970	-	-	-	2,7	24,6	27,3	26,5	16,8	43,3
1971	-	0,7	-	3,2	27,7	31,6	30,4	17,8	48,2

KAYNAKLAR: Resmî Gazetede yayınlanan Kesin Hesap Kanunları; Hazine Genel Hesabı ve Bütçe Gelirleri Yılığ (1976)

söz konusu vergilere yaklaştıkları görülmektedir.(Dolaylı vergiler %18 ile %32 arasında ,Dolaysız vergilerin payı %23 ile %31 arasında değişmektedir)

Görüldüğü gibi vergi yapısında ; toplumun yapısındaki değişme ile birlikte önemli değişmeler ortaya çıkmaktadır.Yapılan araştırmalar sonucu Türk Vergi yapısının tipik bir gelişmekte olan ülke vergi yapısı görünümü içinde olduğunu ortaya koymaktadır.(10)

Türk Vergi Sistemi ana hatlarıyla, gelirler üzerinden alınan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, harcamalar üzerinden alınan Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergileri ile servet üzerinden alınan Emlak Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisinden oluşmaktadır.Verginin fiskal fonksiyonu itibariyle gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergiler ön plana çıkmakta, servet vergileri ise daha çok sosyal amaçlı olarak sistem içinde muhafaza edilmektedir.

### **1.1. Gelirler Üzerinden Alınan Vergiler**

Sistemimizde gelirler üzerinden alınan vergiler gelir ve kurumlar vergisinden oluşmaktadır. Şimdi bunların gelişimini kısaca inceleyelim.

#### **1.1.1. Gelir Vergisinin Tarihi Gelişimi**

Gelir üzerinden alınan vergilere 1900'lü yıllardan beri rastlamak mümkünse de, modern anlamda bir gelir vergisi, oldukça yakın bir geçmişte (1950) sistemimize dahil edilebilmiştir.

19. yüzyılın ortalarından beri ticari ve sınai kazançlar ile serbest meslek erbabının ücretlerinin gelirlerini vergilemek için girişilen bazı denemelerden sonra, 1907 yılında karine usulünde bir "temettü vergisi" uygulanmaya konmuştur. 1925 yılında aşar'ın kaldırılması ile devlet gelirlerinde meydana gelen azalmayı telafi etmek için, temettü vergisi kaldırılarak yerine "kazanç vergisi" konulmuştur. Gerçek kişilerin yanısıra kurumları da kapsamı içine almış olan bu vergide yükümlü sayısı bir hayli geniş tutulmuştur.

"Henüz sanayileşmemiş ,nüfusun büyük bir kısmı tarımla uğraşan ve milli gelirin büyük bir kısmı tarımda üretilen bir az gelişmiş ülkede, bu derece ileri kazanç vergisi sistemi ile vergi yükünü henüz esaslı bir sermaye birikimi yapamamış, esnafılık ve zenaat safhasında olan bir ticaret ve sanayi kesimi üzerine kaydırmak cüretkar fakat başarı şansı

---

(10) Prof. Dr. Fethi HEPER, Toplumsal yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki ilişkiler. E.İ.T.İ.A, Yayın No: 126 /148, Eskişehir, 1981, s. 85-87.

zayıf bir reform idi." (11)

Nitekim, 1934 yılında kazanç vergisinde yapılan köklü değişikliklerle beyan usulünün uygulama alanı daraltılmış ve karine usulü ile götürü usule gittikçe daha fazla ağırlık verilmiştir. Fakat, İkinci Dünya Savaşı sırasında çeşitli kanunlarla yapılan zamların da etkisiyle gerçekten çok karışık bir statü içinde bulunan kazanç vergisi sistemi ne vergi idaresi ve vergi adaleti ne de mali açıdan tatminkar olamadı. Bu sebeble ülkenin iktisadi, siyasi ve sosyal koşulları ile uyum haline getirilebilmesi mümkün olmadığı için kazanç vergisi yerine Alman Gelir Vergisi sistemini Türkiye'nin koşullarına intibak ettiren 3.6.1949 tarih ve 5421 Sayılı Kanunla 1950'de yürürlüğe giren Gelir Vergisi kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi, gerçek kişilerin bir yıl içinde elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı üzerinden, vergi süljelerinin kişisel ve ailevi durumlarını da dikkate almak suretiyle artan oranlı tarifeye göre tahsil edilen sülbjektif dolaysız bir vergidir.

Gelir Vergisinin şahsi bir vergi olması en önemli özelliğidir. Çünkü yükümlülerin vergi ödeme iktidarı bakımından önemli olan kişisel ve ailevi durumunu gözönünde bulunduran bir çok özel nitelikteki indirimlerin verginin tarh ve tahsil işlemleri sırasında dikkate alınması olanaklıdır.

Gelir Vergisinin ikinci önemli özelliği, prensip itibariyle vergiye tabi gelirleri olan herkesi yükümlü kılmasıdır. Buna genellik ilkesi diyoruz.

Modern Gelir Vergisinin üçüncü özelliği, bir vergi yükümlüsü tarafından belirli bir vergi dönemi içerisinde elde edilen çeşitli irad ve kazançların oluşturduğu gerçek ve safi gelirleri kavramasıdır.

Gelir Vergisini diğer vergilerden ayıran bir başka özelliği bu vergi türünde verginin konusu, matrahı ve kaynağı arasında tam bir uyumluluk mevcut olmasıdır. Bu uyum sayesinde, diğer vergi şekilleri ile kavranamayan irat ve kazançları en doğru ve en kapsamlı şekilde kavramak mümkün olmaktadır. Üretimin iç ve dış rasyonelliğini bozmama, yükümlülülerin kişisel durumlarına en iyi şekilde intibak etme ve böylece vergi kaynaklarından optimal bir şekilde yararlanmayı mümkün kılma, ihtiyaçları tatmin seviyesini dengeleştirmeye yönelik bir dağıtım politikası ile konjonktür politikası bakımından "vergilerin kralı" olarak nitelendirilmektedir.(12)

---

(11) TURHAN a.g.k.s.124.-126

(12) TURHAN, a.g.k. s.127

### 1.1.2. Kurumlar Vergisinin Tarihi Gelişimi

Kurumlar Vergisi, gerçek kişiler gibi iktisadi faaliyetleri sonucunda kar elde eden kurumların toplam safi kazançları üzerinden alınan genel nitelikte "dolaysız" bir vergidir.

Türkiye'de gerçek kişilerin gelir vergisi dışında, kurumların ayrı bir Kurumlar Vergisine tabi tutulması ilk olarak 1950'de başlar. Gerçi Osmanlı İmparatorluğu döneminde gerek 1907'de kabul edilmiş "Temettü Vergisi", gerekse 1914'de aynı isim ile yürürlüğe konmuş olan vergi, yükümlüler arasında gerçek veya tüzel kişi ayrımı yapmaksızın sermaye şirketlerini de vergilendirmekteydi. Keza, Cumhuriyet döneminde "Aşar"ın kaldırılması üzerine "Temettü Vergisi" yerine 1926'da konulmuş olan "Kazanç Vergisi"nde, kurumları gerçek kişiler gibi vergilendirme kapsamına almıştı. Fakat, gelir vergisi reformu çerçevesinde, ancak 1949'da kabul edilip, 1950'de yürürlüğe konan Kurumlar Vergisi Kanunu ile kurum kazançlarının vergilendirilmesi düzenlenebilmiştir.(13)

Gelişmiş sanayi ülkelerinin çoğunda gelir vergisinden bağımsız ayrı bir vergi olarak alınan kurumlar vergisi, esas itibariyle bir sermaye şirketi vergisi olmakla beraber, vergilemede rekabet eşitliği ilkesinin bir gereği olarak, uygulamada bunların dışında kalan bazı kurumlar da bu vergiye tabi tutulmaktadır. Verginin konusu kurum kazançları, matrahı ise safi kârdır ve tek oran uygulanmaktadır.(14).

### 1.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Gelişimi

Muamele Vergisi, istisna ve muafiyetler dışında teşebbüslerin bütün mal ve hizmet satışlarını vergilendiren global karakterde bir gider vergisi türüdür. Vergi ödeyicisi, iktisadi faaliyette bulunan her kademedeki özel ve kamu teşebbüsleridir. Bu verginin vergi taşıyıcısı tüketicilerdir. Vergi ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edilen gelirin harcanması sırasında vergilendirmeyi amaçlayan muamele vergisi, gelir vergisini tamamlayıcı bir fonksiyonu vardır.

Türkiye'de sistemli bir muamele vergisinin uygulanmasına ilk defa 1926 yılında girişilmiştir. 1925 yılında "aşar" ın kaldırılması üzerine Devlet Bütçesinde meydana gelen boşluğu kapatmak gerekçesiyle başvuru bir takım mali tedbirlerin yanısıra, 1926 yılında bir" umumi istihlak vergisi "kabul edilmiştir.

(13) Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s. 259

(14) TURHAN, a.g.k., s:154

Bu vergi yazılı genel muamele vergisidir. Pul yapıştırılmak üzere alınan bu vergi, Türk ekonomisinin içinde bulunduğu iktisadi ve sosyal koşullar dolayısıyla, kısa bir uygulamadan sonra terk edilmiştir. 1927 yılında ilk muamele vergisi konulmuştur. İhracatı da vergi kapsamına alan bu vergi, dört yıllık bir uygulamadan sonra yerini 1931 yılında muamele vergisine bırakmıştır. Vergi oranının kısa sürede %6'dan %10'a yükselmesi üzerine, sınıai işletmeler yıllık cirolarını belirlenen limitin (10.000 TL'nin) altında göstererek mükellefiyet dışında kalmaya çalışmışlardır. Bu nedenle, yıllık cirolarının düşük tutulması gibi sebeplerden dolayı bu vergi, üç yıllık bir uygulamadan sonra yerini (1934) muamele vergisine bırakmıştır.

Ancak, verginin matrahını teşkil eden satış değeri açık olarak tanımlanamadığı için muvazaalara yol açmış, hükümler yetersiz olduğundan kaldırılmış ve 1940 tarihli kanun kabul edilmiştir. Yeni sistemde imalat muamele vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve ithalde alınan muamele vergisi olmak üzere üç kısma ayrılmış, teslim addedilen haller ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

1940 yılında uygulamaya konulan muamele vergisi 16 yıllık uygulama sırasında pek çok değişikliklere uğradıktan sonra 13.07.1956 tarihinde Gider Vergileri Kanunu ile yerini istihsal vergisine terketmiştir. Nihayet 1985 yılında, istihsal vergisinin yapısından ileri gelen olumsuzlukları gidermek üzere reform niteliğinde Katma Değer Vergisi Kanunu kabul edilmiştir.

### **1.3. Servetler Üzerinden Alınan Vergilerin Gelişimi**

Gelir ve harcamaların yanısıra vergi ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilen servetin vergilendirilmesinin tarihi çok eski devirlere kadar gitmektedir.

Servetler üzerinden alınan vergiler, her vergide olduğu gibi, mali, sosyal, politik ve ekonomik etkiler gözönüne alınarak uygulanır. Böylece devlete gelir sağlamanın yanında toplumda bozuk olan gelir ve servet dağılımının dengelenmesi ve kıt olan ekonomik kaynakların etkin kullanımı amaçlarına ulaşılacak arzulanır.

Türkiye'de servetler üzerinden alınan vergileri incelediğimizde, vergi sisteminde genel bir servet vergisinin yer almadığını görürüz. Uygulanan vergiler Emlak ve Motorlu Taşıtlar vergisinden oluşan kısmi servet vergileri ile Veraset ve İntikal vergisidir. Söz konusu bu vergileri mali ve sosyal açıdan incelediğimizde yeterince başarılı olmadıklarını görürüz. Bu başarısızlığın nedeni olarak, vergilerin objektif yapıya sahip olmalarını çok az sayıda servet ögesini içermelerini, servet artışları karşısında esnek olmalarını ve denetim yetersizliği nedeniyle varlıklar-

ın gerçek değerlerinin vergilendirilmemesini gösterebiliriz.(15)

## **2. TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE UYGULAMALARINA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER**

### **2.1. Genel Açıklama:**

Günümüz Türkiye'sinde, vergi sistemi ve uygulamalarına yöneltile eleştiriler değerlendirildiğinde, ilk dikkati çekecek olan nokta, aynı konuda birbiriyle tamamen çelişen tesbitlerde bulunmuş olmasıdır. Üzerinde genel bir mutabakat sağlanmış olan bazı değerlendirmeler bile, bilimsel dayanakları açısından güven verici bulunmayabilmektedir. Özellikle ekonomik ve sosyal hayata ve de vergiye ilişkin bazı istatistiksel bilgilerin yetersizliği veya yokluğu, hatta zaman zaman veri arama ihtiyacının dahi duyulmamış olması, ister istemez, eksik ya da yanlış değerlendirmelerin yapılmasına yol açmaktadır. Bu yönüyle, konuyla ilgili bilimsel araştırmaların son derece sınırlı olması, sağlıklı bir teşhisi, dolayısıyla tedaviye yönelik sağlıklı politikalar oluşturulmasını engelleyen en önemli faktörlerden birisidir.

Vergisel sorunlardaki değerlendirme farklılığı, güvenilir veri eksikliği dışında yaklaşım tarzından da kaynaklanmaktadır. Vergiyi salt mali fonksiyonuyla değerlendirenlerin saptadıkları sorunlar ve çözüm önerileri, doğaldır ki, diğer fonksiyonlarını da dikkate alanlardan farklı olacaktır. Nitekim ülkemizin gündemindeki konu, kimilerince kamu finansmanı açıklarının kapatılmasında vergilerin yerinin tartışılması iken, kimilerince de ekonominin çok yönlü bir sorunu, hatta devletin etkinliği sorunu olarak görülmektedir (16). Ülke ekonomisinin içinde bulunduğu olumsuz koşulları gözönüne aldığımızda, enflasyonun düşürülmesi, dış ticaret açığının kapatılması, kamu finansman sorununun çözülmesi, işsizliğin azaltılması, gelir dağılımındaki adaletsizliklerin giderilmesi gibi makro sorunların çözümünde vergi politikasının direkt rolü bu yaklaşımın ihmal edilmemesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Vergi sorunlarındaki değerlendirme ve yaklaşım farklılıklarının önemli ve doğal nedenlerinden birisi de, elbette ki, ekonomik, sosyal ve siyasal konum ve beklentilerdir.

"Bir vergi fikrini gerçekleştirmek sanatı" olarak tanımlanan vergi tekniği, vergi yükümlülüğüne yolaçan hukuki olayların seçilmesi ve formüle edilmesi, vergi borçlusunun saptanması gibi yasal nitelikte olan

(15) Doç.Dr.Fethi HEPER, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi E.İ.T.İ.A. yayınları No:246/166, Eskişehir,1982 s.171-172

(16) Yurdakul ALPAY "Mevcut Vergilerin Yükümlülerin ve Teşebbüs Unsuru Üzerindeki Etkileri Açısından Değerlendirilmesi", Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, Mayıs 1991, s. 117.



görevlerin yanısıra, vergi yükümlülerinin bulunup ortaya çıkarılması, matrahın tam olarak kavranması, tahakkuk eden vergi alacaklarının tahsili ile ilgili idare ve düzenleyici tedbirleri ve nihayet, vergi yargısı, vergi ceza hukuku ve vergi usul hukukunu da kapsar. Görülüyor ki, vergi tekniği, kamu maliyesi içinde pek çok organı ilgilendirmektedir. Örneğin, hükümet parlamento, merkezi ve bölgesel idari örgütler ve nihayet yargı organları vergi tekniği ile yakından ilgilidir. Vergi politikası içinde bağımsız değil, aksine bağımlı bir rolü olan vergi tekniği, kanun koyucusunun iradesine uymak ve onu gerçekleştirmek ile yükümlüdür. (17)

Dolayısıyla, vergi sorunlarına, diğer boyutlarını ihmal ederek sadece teknik yönüyle bakmak, yanıltıcı sonuçlar doğuracaktır. Çünkü yeni bir vergi sistemi oluşturmaktan, sınırlı bir değişikliğe kadar, yapılacak işlemin mahiyeti ne olursa olsun, başlangıçta bütünüyle teknik bir görüntü arzeden çalışmalar, sonuçta siyasal süreç içinde karar alınmasını gerektirmektedir. Bu aşamada, siyasi kadroların bakış açısı, siyasi konjonktür, bürokrasinin yaklaşımı, baskı gruplarının etkinliği ve örgütlenmeleri ve genelde vatandaşların talepleri ve tepkileri devreye girmektedir. Bu gerçek, olayın boyutunun ne derecede büyük ve karmaşık olduğunu ortaya koymaktadır. (18)

Vergi sorunlarına yaklaşımı etkileyen çeşitli faktörlerden kaynaklanan bazı marjinal değerlendirmeleri ihmal etmek suretiyle, Türk Vergi Sistemine yöneltilen eleştirileri, verginin fonksiyonları ve vergileme ilkelerine göre aşağıdaki şekilde incelemek mümkündür.

## **2.2. Verginin Fonksiyonları Yönünden Getirilen Eleştiriler:**

Vergicilik anlayışının günümüzde gelişmesiyle, hızlı, adil, dengeli bir ekonomik ve sosyal kalkınma sağlanması açısından bir vergi sisteminden üç temel fonksiyonu birlikte yerine getirmesi beklenmektedir.

-Vergi sistemi devlete normal hizmetleri yanında hızlı ekonomik kalkınma için muhtaç olduğu maddi olanakları bol ve ekonomik gelişme ile paralel olarak artan ölçülerde sağlamalıdır. Kısaca vergi sistemi verimli olmalıdır.

-Vergi sistemi toplumda gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderici yönde yardımcı olmalıdır.

(17) Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, a.g.k., s. 47 - 48

(18) Aykon DOĞAN "Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri Sempozyumu", İstanbul Mülkiyeliler Vakfı İstanbul, Mayıs 1991, s. 17.

-Vergilerin ekonomik hayat üzerindeki olumsuz etkileri, kaçınılması mümkün olmayan en alt seviyelerde sınırlamalı ve vergi sistemi her noktada ekonomik hayatı geliştirici ve kalkınmaya aktif şekilde yardımcı rol oynamalıdır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Türk Vergi Sistemi bugünkü şekli ve uygulanışı ile mali fonksiyonunu ifa edememekte ve kamusal finansman açıklarının giderek büyümesinin sebeplerinden biri olmaya devam etmektedir. Ayrıca, etkin bir uygulama yapılamadığı için vergi yükünün dağılışındaki haksızlık esasen mevcut olan gelir dağılımının daha da bozulmasına sebep olmaktadır. Verginin fonksiyonları yönünden getirilen eleştirileri tablolar yardımıyla aşağıda açıklamaya çalışalım.

### 2.2.1. Türk Vergi Sisteminin Verimsizliği İle İlgili Eleştiriler

Vergi sisteminin mali amacı gerçekleştirip gerçekleştirmediği vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı ile belirlenebilir.

Aşağıdaki tabloda genel bütçe vergi gelirlerinin konsolide bütçe giderlerini (faiz ödemeleri dahil) karşılama oranı yıllar itibarıyla gösterilmiştir.

**Tablo 2**

#### Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı

1985	63.9
1986	71.8
1987	70.8
1988	66.4
1989	65.7
1990	66.4
1991	60.2

Kaynak : Maliye Bakanlığı Vergi İstatistikleri Yılığ (1982-1991) s. 18-19

Ancak tabloda yer alan oranlara, konsolide bütçe dışına çıkarılan iç ve dış borç ana para ödemelerinin dikkate alınmadığı yönünde itiraz edilmektedir. Nitekim 1985 yılına kadar devletin iç ve dış borç ana para ödemeleri konsolide bütçeden yapılmış, 1986 yılından itibaren ise konsolide bütçe dışına çıkarılmıştır.

Borç ödemeleri konsolide bütçe harcamalarına dahil edildiğinde, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı, aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

**Tablo 3**

Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı  
(Borç Ödemeleri Dahil)

1986	51.6
1987	49.0
1988	47.6
1989	55.0
1990	56.7

Kaynak: Aykon DOĞAN , Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri Sempozyumu, 08.06.1990 s:20.

Tabloda 3 de 1986-1990 yılları itibariyle, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı gösterilmiştir. Bu yıllarda vergi gelirlerimiz kamu harcamalarını karşılama oranı daha önceki dönemlerdeki %70'lerden %50 civarına kadar gerilemiştir.

Görüldüğü üzere en sağlıklı kamu finansman aracı olarak değerlendirilen vergi gelirleriyle kamu harcamalarının ancak yarısı karşılanabilmekte, diğer yarısı için ise borçlanma yöntemine başvurulmaktadır.

Bu durumda ülkemizdeki vergi gelirleri kadar harcama veya harcama düzeyinde vergi gelirleri sağlama ihtiyacı, öncelikli olarak karşımıza çıkmaktadır.

### **2.2.2. Türk Vergi Sisteminin Gelirin Yeniden Dağılımı Üzerindeki Etkisine İlişkin Eleştiriler**

Vergilemenin, piyasa mekanizmasının kendiliğinden oluşturduğu gelir ve servet dağılımındaki farklılıkları bir dereceye kadar zayıflatmak amacı ile bir araç olarak kullanılabilmesi ve kullanılması gerektiği yönünde A.Wagner tarafından ortaya atılan ve fakat mali literatürde uzun süre tartışılan tez, günümüzde özellikle kamusal ve sosyal harcamaların giderek artması nedeniyle, büyük ilgi görmektedir.(19)

Vergi Sisteminin bu fonksiyonu, mali güce göre vergi alınması, vergi yükünün yükümlüler arasında dengeli bir biçimde dağıtılması gibi Anayasal zorunlulukların yanısıra, vergilemede genellik, eşitlik, nispiyet gibi adalet sağlayan ilkelerin hayata geçirilmesi suretiyle yerine getirilmeye çalışılır.

(19) TURHAN, a.g.k., s. 39

Devletin yüksek gelir gruplarından düşük gelir grupları lehine gelir transferleri yapma yönündeki vergi politikasının etkinliği ve sonuçlarını ölçmek için geliştirilen bilimsel yöntemler, taşıdıkları zaafılar nedeniyle başarısızlığa uğramıştır. Hele Türkiye’de, vergi sisteminin servet ve gelir dağılımı üzerindeki etkilerini araştıran bilimsel çalışmalar yok denecek kadar azdır.

Vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkileri, bu verginin hangi ölçüde yansıtıldığına bağlıdır. Yansımının gerçekleşmemesi halinde orta ve özellikle yukarı düzeydeki gelirler vergilemeden etkilenir. Böylece gelir dağılımını denkleştirici bir etki oluşturulur. Bu nedenle prensip itibarıyla, şahsi özellikleri dikkate alan artan oranlı bir gelir vergisi gelir dağılımını denkleştirici bir etkiye sahiptir. Aynı şekilde servet vergileri de yansıtılmama özellikleri nedeniyle gelir dağılımı üzerinde olumlu sonuçlar yaratırlar. Kurumlar Vergisinin etkisi ise yansıtılabilme imkanının sınırlılığına bağlı olarak, olumlu denebilir.(20)

Muafiyet ve istisnalara yer vermeyen ve yansıtılan genel nitelikteki muamele vergileri ise, tersine artan oranlı etkisi dolayısıyla, alt gelir gruplarını orta ve yukarı gelir gruplarına kıyasla daha ağır yükümlü kılar. Bu nedenle sözkonusu vergiler, gelir dağılımı dengesizliğini artırıcı yönde etki yapar.

Bu açıklamalar çerçevesinde, Türkiye uygulamasını değerlendirebilmek açısından, genel bütçe gelirleri tahsilatının yüzde dağılımını incelemekte yarar bulunmaktadır.(Tablo 4)

---

(20) TURHAN, . a.g.k. s. 306-310.

**TABLO 4**  
**GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ TAHSİLATININ YÜZDE DAĞILIMI**

GELİRİN ÇEŞİDİ	1985	1987	1989	1990	1991	1992
1- Vergi Gelirleri Toplamı (2+5+8+13+14)	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
2- Gelirlerden Alınan Vergiler (3-4)	46,3	48,9	52,7	51,2	51,2	49,5
3- Gelir Vergisi	34,6	34,2	38,6	41,0	42,4	41,5
4- Kurumlar Vergisi	11,7	14,7	14,1	10,2	8,8	8,0
5- Servetten Alınan Vergiler (6-7)	0,6	0,8	0,7	0,9	0,9	0,8
6- Motorlu Taşıtlar Vergisi	0,4	0,6	0,5	0,7	0,7	0,6
7- Veraset ve İntikal Vergisi	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
8- Mal ve Hizm. Alınan Vergiler (9-12)	28,7	30,6	29,9	30,1	31,6	33,2
9- B.S.M. Vergisi	1,5	1,7	2,5	2,6	2,7	2,4
10-Dahilde Alınan KDV	14,8	17,3	16,4	16,8	18,4	16,8
11-Damga Vergisi	4,8	4,2	3,4	3,3	3,1	2,9
12-Diğerleri	7,6	7,4	7,6	7,4	7,4	11,1
13-Dış Ticaretten Alınan Vergiler	19,5	19,6	16,6	17,7	16,3	16,5
14-Diğerleri	4,9	0,1	0,1	0,1	-	-

Kaynak: Maliye Bakanlığı Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982 - 1991) s: 42

Kaynak: Maliye Bakanlığı Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-1991) s:42

Tablonun incelenmesinden anlaşılmaktadır ki, genel bütçe vergi gelirlerinin yarısı gelirler üzerinden alınan vergilerden, diğer yarısı ise mal ve hizmetlerden alınan vergiler ile dış ticaretten alınan vergilerden oluşmaktadır. Servet üzerinden alınan vergilerin payı ise ihmal edilebilecek kadar küçüktür. 1985 yılından bu yana, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin payı yükselme eğilimi gösterirken, gelirler üzerinden alınan vergilerin payı 1990 (1991) yılında artmış olmasına rağmen, son yılda düşüş göstermiştir.

Vergi sisteminin servet ve gelir dağılımı üzerinde istenen etkileri sağlayabilmesi için, vergi gelirleri içinde dolaylı ve dolaysız vergilerin ideal paylarını öngören bir çalışma mevcut değildir. Ülkeler arasında sosyal ve ekonomik yapı farklılıkları, vergi sisteminden beklentiler ve önceliklerin değişebilmesi zaten böyle bir çalışmanın eksikliğini hissettirmektedir. Ancak bu konuda çeşitli ülkelerdeki uygulamaları karşılaştırmak suretiyle, sınırlı da olsa, bir değerlendirme yapmak mümkündür.

Ülkeler arasında karşılaştırma yapabilmek için, kavram farklılıklarını telafi eden istatistiksel bilgileri kullanmak gerekir. Bunun için en sağlıklı kaynak OECD verileridir.

Aşağıdaki tabloda OECD üyesi ülkelerde çeşitli vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı gösterilmiştir. (Türkiye'ye ilişkin bilgilerin Tablo III'e göre önemli farklılıklar göstermesi, toplam vergi gelirlerine mahalli idare payları ve sosyal güvenlik kurumları primlerinin dahil edilmesi gibi, ortak ölçü kullanılması zorunluluğundan kaynaklanmıştır.)

**Tablo 5**  
 Çeşitli Vergilerin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı %)  
 1989

<u>Ülkeler</u>	<u>Gelirlerden Alınan Vergiler</u>	<u>Servetlerden Alınan Vergiler</u>	<u>Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler</u>
Avustralya	63.0	8.8	28.2
Avusturya	63.5	2.7	32.5
Belçika	71.8	2.7	25.5
Kanada	60.4	8.8	29.5
Danimarka	62.5	4.3	33.0
Finlandiya	58.3	3.9	37.7
Fransa	63.2	5.0	28.7
Almanya	71.3	3.1	25.6
Yunanistan	51.6	3.4	45.0
İzlanda	32.9	8.0	55.3
İrlanda	50.9	4.8	44.3
İtalya	70.8	2.3	26.9
Japonya	77.0	10.2	12.6
Lüksemburg	67.3	8.3	24.4
Hollanda	69.8	3.8	26.1
Yeni Zelanda	59.6	8.2	32.2
Norveç	59.9	2.9	36.3
Portekiz	52.7	1.5	45.1
İspanya	67.5	3.8	28.7
İsveç	72.4	3.3	24.1
İsviçre	72.6	8.6	18.7
İngiltere	56.5	12.6	30.9
A.B.D	73.4	10.3	16.2
Türkiye	47.0	2.1	24.6
Ağırlıksız Ortalama:			
TOPLAM OECD	62.3	5.6	30.5
AVRUPA OECD	61.2	4.6	32.3
AET	63.0	4.6	32.0

Kaynak :OECD Revenue statistics of OECD Member Countries,Paris  
 1991 (Maliye Bakanlığı Vergi İstatistikleri Yılığ 1982-  
 1991, s:116)

Tablo 5 incelendiğinde, Gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının en düşük olduğu ülke İzlanda'dan sonra Türkiye'dir. Ülke oranlarının ağırlıksız ortalaması %62.3 iken, ülkemizde bu ortalama %47 dir.

Servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının en düşük olduğu Portekiz'den sonra Türkiye'dir. Ülke oranlarının ağırlıksız ortalaması %5.6 iken ülkemizde %2.1 dir.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının ülke oranlarının ağırlıksız ortalaması %30.5 iken ülkemizde %24.6 dir. Diğer ülkelerin fazla gerisinde görülmektedir.

Gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin oran olarak diğer ülkelerin gerisinde kalması en azından bu ülkelere kıyasla Türk Vergi Sisteminin servet ve gelir dağılımı üzerindeki etkisinin olumlu olmadığını göstermektedir.

Ülkemizde gelir vergisinin büyük ölçüde ücretlilerin omuzuna yüklenmiş olduğu şeklinde yaygın bir kanaat vardır. Nitekim ücretlilerin ödedikleri gelir vergisinin, vergi gelirleri ve gelir vergisi içindeki payını gösteren veriler bu düşünceyi doğrulamaktadır.

**TABLO 6**  
Ücretlilerin Ödediği Gelir Vergisinin  
Vergi Gelirleri, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Toplam Gelir  
Vergisi içindeki Payı(%)

Yıllar	Ücretin Toplam Vergi Gelirleri içindeki payı	Ücretin Gelir Üzerinden alınan Vergi içindeki payı	Ücretin Toplam Gelir Vergisi içindeki Payı
1987	11.7	24.1	35.0
1988	14.5	31.4	45.2
1989	18.1	36.5	50.7
1990	20.1	43.2	55.0

Kaynak : Maliye Bakanlığı Vergi İstatistikleri Yıllığı(1982-1991) s. 66

Yukarıda tabloda yer alan rakamlar, tahakkuk eden vergiye göre hesaplanmıştır. Tahakkuk-tahsilat farkı dikkate alındığında, ücretlilere ait vergilerin tamamen tahsil edilebildiği düşüncesiyle, vergiler içindeki ücretlilerin payının gerçekte daha yüksek olması gerektiği kabul edilmektedir.

Gerek gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payının düşük olması ve gerekse de milli gelirden aldıkları pay %25'i

geçmeyen ücretlilerin toplam gelir vergisinin %55'ini üstlenmeleri, Türk Vergi Sistemi ve uygulamalarının, gelir ve servet dağılımı üzerindeki olumsuz etkisini ortaya koymaktadır.

Vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranının giderek düşmesi, kamu ve özel sektörler arasındaki kaynak dağılımını, birincisi aleyhine, ikincisi lehine değiştirmektedir. Giderek yetersiz kalan vergi gelirlerinin sınırlılığına göre belirlenen kamu harcamaları, büyüyen ve gelişen toplumun ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak bulunmaktadır. Konsolide bütçe içinde kamu harcamaları, 1983 yılında GSMH'nın %20'leri dolayında iken, bu oran, 1990 yılında %16'ya gerilemiş bulunmaktadır. Bu gerileme tüm personel ve hizmet düzeyine yansımış ve kamusal hizmetlerin çökmesi ve sosyal devlet kavramından giderek uzaklaşılması sonucunu doğurmuştur (21) Görülüyor ki, verginin mali fonksiyonunu yerine getirmekte ki yetersizliği, sosyal ve ekonomik etkilerini de azaltmaktadır.

### **2.2.3. Türk Vergi Sisteminin Konjonktür ve Büyüme Politikası Üzerindeki Etkilerine İlişkin Eleştiriler**

Ekonomik istikrarı bozucu nitelikte olduğu kabul edilen konjoktürel dalgalanmaların hafifletilmesinde ve bütün ülkelerde uygulanan ekonomi politikasının temel amaçlarından birisi olan büyümenin sağlanmasında, maliye politikasına önemli görevler düşmektedir. Bu çerçevede, vergi sisteminin ekonomik hayat üzerindeki olumsuz etkilerinin en aza indirgenmesi ve vergi politikalarının ekonomik hayatı geliştirici ve kalkınmaya aktif şekilde yardımcı olması gerekliliği vurgulanmaktadır.

Daha önce belirtildiği üzere, kamu harcamalarının ancak yarısının vergi gelirleriyle karşılanıyor olması ve kalan yarısı için borçlanma yöntemine başvurulması, ülkemizde uygulanan vergi politikalarının, ekonomik sorunların çözümünde yardımcı olmaktan öte, bazı sorunların kaynağı olduğunu ortaya koymaktadır.

Ülkemizde vergileme-ekonomi ilişkisi genellikle arka plana itilmektedir. Vergi oranlarının belirlenmesinden, muafiyet, istisna ve teşvik uygulamalarına kadar çeşitli düzenlemelerin, ekonominin tümü ve sektörler düzeyindeki etkileri, sistemli ve bilimsel bir şekilde incelenmemekte, ilk planda gelir endişesi hakim olmaktadır. Bunun için de başvuru yolu, her defasında yeni bir denetim seferberliği ve çeşitli isimlerle gündeme gelen geçici vergi uygulamalarıdır.

Günümüzde vergi sistemi-enflasyon ilişkisini gözden uzak tutmak mümkün değildir. Vergilemede parasal değerlerin ölçü olarak kabul edil-

(21) İzzettin ÖNDER, "Ülkemizde Vergi Yapısının Kaynak dağılımına Etkisi," Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üstündeki Etkileri, İst. Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul Mayıs 1991, s. 90.



mesi, enflasyonun vergi sistemi üzerinde direkt etkide bulunmasına yol açmaktadır. Vergi yükünün dağılımının adaletsiz hale gelmesi, fiskal amacın aşınması, sistemin genel yapısının ve mantığının bozulması, vergilerin amaçlarından sapması, sosyal amaçların ortadan kalkması, işletmelerde enflasyon vergisinin ortaya çıkması, enflasyonun vergi sistemi üzerindeki önemli olumsuz etkileri olarak karşımıza çıkmaktadır (22). Dolayısıyla enflasyonla mücadelede vergi politikasının etkin bir araç olarak kullanılabilmesi, öncelikle enflasyonun vergi sistemi üzerindeki tahribatının giderilmesiyle mümkün olabilecektir.

Vergi sistemimiz içinde yer alan ekonomik amaçlı teşvik uygulamalarının etkinlikleri ve buna bağlı olarak gereklilikleri konusunda ciddi eleştiriler vardır.

Haklı gerekçeler gösterilmeksizin sağlanan vergisel ayrıcalıklar ve büyük boyutlara ulaşan vergi kayıp ve kaçakları nedeniyle, ülkemizde vergilemenin üretici güçleri, özellikle sanayiye cezalandırıcı bir nitelik kazandığı ifade edilmektedir (23). Enflasyonist ortamda gerçeğin üzerinde hesaplanan firma karları, emek ile sermayenin en yoğun şekilde bulunduğu sektör olan sanayi kesimindeki vergi yükünü artırmakta, rantiyeye gelirleri ise anlamsız bir şekilde teşvik edilmektedir.

Vergi kayıp ve kaçakları ile muafiyet ve istisnaların olduğu haksız rekabete yol açmaktadır. 1990 yılında yapılan bir araştırmaya göre, bir elemanına ayda 1.000.000,- lira net ücret ödeyen bir firmaya bu kişinin aylık maliyeti 2.109.851,- lira olmaktadır. Aynı firma ücret bordrosunu, çok sık karşılaştığı gibi, asgari ücret üzerinden düzenlerse maliyeti 1.189.272,- liraya inmektedir (24). Görüldüğü üzere aynı net ücretle eleman çalıştıran firmalardan, asgari ücret üzerinden bordro düzenleyen firmanın işçilik maliyeti, gerçek ücret gösteren firmaya göre %43 azalmaktadır. Bordroya hiç dahil etmeyen bir başka firmanın işçilik maliyeti ise, birinin %47'si diğerinin ise %84'ü kadar olmaktadır.

Türk vergi sisteminin kaynak dağılımı üzerindeki etkileri konusunda da çeşitli eleştiriler getirilmektedir (25). Bu ise sosyal devlet anlayışını zedelemekte, ekonomik ve sosyal sorunların çözümünde devletin olması gereken etkinliğini azaltmaktadır.

Kamu hizmetlerinin finansmanında kamu borçlarına giderek artan ağırlıklı yer verilmesi faiz haddi üzerinde yükseltici etki oluşturmaktadır.

(22) Vural ARIKAN, "Vergi Sistemimiz Sistemsizliğe Dönüştü mü.? Bunu Tartışmaya Açıyorum." Vergi Dünyası, Sayı: 100, Aralık - 1989, s. 5.

(23) Yurdakul ALPAY .a.g.k., s, 118.

(24) Yurdakul ALPAY , a.g.k., s. 119.

(25) İzzettin ÖNDER, a.g.k., s. 91.

Yüksek faiz haddinin tasarrufları artırma etkisi tartışmalı iken, gelir dağılımının bu derecede bozuk ve tüketim kalıplarının çarpılmış olduğu bir ekonomide, yüksek gelir grupları üzerine salınması gereken yüksek oranlı vergilerin tüketimi kısma, dolayısıyla tasarrufları yükseltme etkisi daha gerçekçi görünmektedir.

Vergi sistemimizin faktör piyasasında kaynak dağılımını etkileyen diğer bir özelliği de sermaye yatırımı üzerine sağlanan teşvik uygulaması karşısında, emek gelirleri üzerine oldukça yüksek oranlı gelir vergisi uygulanmasıdır.

İstisna ve muafiyetlerle vergilendirilmeyen kazanç lüks tüketime yöneldiği ölçüde, ekonomi için israf oluşturmaktadır. Dolaysız vergilerin uygulanışındaki aksaklığın sebep olduğu gelir kaybı ise Katma Değer Vergisi ve fonlar gibi dolaylı vergilerin giderek ağırlaştırılması ile giderilmeye çalışılmaktadır. Dolaylı vergilerin bilinen anti-sosyal karakteri toplumda vergiye karşı olan mukavemetin giderek büyümesine, hatta kurumlaşmasına yol açmaktadır (26).

Ekonomide yaygın vergi bağışıklığı, bağışıklık dışında kalan kesimler üzerinde ağır vergi yükü oluşmasına neden olmakta, bağışıklık sağlanan kesimlerde ise verimlilik dikkate alınmadan yapılan aşırı kaynak kullanımı, maliyetleri artırmaktadır. Bütün bunlar hem ekonomideki potansiyel güçlerin daralmasına, hem de enflasyonist baskıların şiddetlenmesine neden olmaktadır.

### 2.3. Vergileme İlkeleri Yönünden Getirilen Eleştiriler

Vergi sistemini oluşturan vergilerin gerek kapsamı gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar, genellikle vergileme ilkeleri olarak nitelendirilirler. Gerçekten "olan" dan çok, "olması gereken" i amaçlayan normatif nitelikteki bu ilkeler, bir yandan ekonomik ve sosyal düzen ve ideolojilerin gelişmesine, diğer yandan vergi kurumunun mahiyet ve amaçlarında meydana gelen değişikliklere paralel olarak, zaman içinde önemli değişimlere uğramıştır (27).

Vergileme ilkeleri ve bu ilkelere yüklenen anlamlarda zaman faktörüne ve ülke koşullarına bağlı olarak farklılıklar olmakla birlikte, akademik planda üzerinde genel bir mutabakat sağlanmış önemli ilkeler ele alınacak ve Türk Vergi sisteminin bu ilkeler karşısında arz ettiği görünüm tartışılacaktır.

(26) TOBB a.g.k. s. 39

(27) TURHAN, a.g.k., s. 310.

### 2.3.1. Vergi Adaletine İlişkin İlkeler

F.Neumark, adil bir vergileminin ancak genellik, eşitlik ve nispiyet ilkelerine uyulduğu takdirde gerçekleşebileceğinden söz etmektedir (28).

Bu çerçevede tüm vergi sisteminin yüksek gelirli yükümlülerin düşük gelirliye göre nispi olarak daha fazla vergi ödeyecekleri şeklinde düzenlenmesi (dikey adalet) kabul edilir. Diğer yandan ise aynı durumda olanların vergileme açısından aynı işleme tabi tutulmaları (yatay adalet) zorunludur (29).

#### 2.3.1.1. Vergilemede Genellik İlkesi

Bu ilke bir yandan vergi ödeme gücüne sahip olan ve kanunların verginin doğumunu bağladığı olay ile ilişkisi olan bütün gerçek ve tüzel kişilerin vergiye tabi tutulmasını gerektirir; diğer yandan herbir vergi bakımından subjektif ve objektif vergi yükümlülüğünün sınırlandırılmasına, ancak ekonomik sosyal ve kültürel nedenler ile sağlık politikası veya vergi tekniğine ilişkin başka motiflerin zorunlu kıldığı ölçüde izin verir (30).

Daha önce de belirtildiği üzere, ekonomik ve sosyal gerekçeleri tam olarak anlaşılmayan yaygın istisna ve muafiyet uygulamaları, denetim eksikliğinden kaynaklanan kayıt dışı faaliyetlerin yaygınlığı ve büyük boyutlara ulaşan vergi kayıp ve kaçakları, gelir vergisinin üniter yapısının bozulması, özellikle menkul sermaye iratları konusundaki mevcut ayrıcalıklar vergilemede genellik ilkesini ciddi bir biçimde zedelemektedir.

#### 2.3.1.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesi, herhangi bir verginin süjesi olan ve vergisel açıdan önem taşıyan koşullar itibarıyla eşit veya benzer durumda bulunan kişilerin, ilgili vergi konusunda aynı işleme tabi tutulmalarını gerektirir.

Vergilemede genellik ilkesiyle ilgili olarak belirttiğimiz olumsuz uygulama ve gelişmelere ek olarak, oldukça yaygın götürülük uygulaması (mükellef sayısı itibarıyla %31.5'i bulan götürülerin toplam gelir vergisi içindeki payı ancak %1'dir) ve çok sık gündeme gelen vergi afları, Türk Vergi Sistemi'ni eşitlik prensibinden uzaklaştırmaktadır.

(28) TURHAN, a.g.k. s. 312

(29) TURHAN, a.g.k. s. 43-44

(30) TURHAN, a.g.k. s. 313

### 2.3.1.3. Vergilemede Nisbilik İlkesi

Şahsi ödeme gücüne göre vergileme ilkesi olarak da adlandırılan nisbilik ilkesi, mali güce göre vergi alınması şeklinde Anayasal kural olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre, münferit vergi sujelerine ait vergi yükünün, vergi ödeme gücü için önemli şahsi unsurları da dikkate alarak, nispi iktidarlarına uyacak şekilde dağıtılması ve buna paralel olarak, vergilemenin münferit vergi sujelerinin iktisadi-mali güçlerinde meydana getirdiği zararların nispi olarak aynı ağırlıkta olması gerekir (31).

Türk Vergi Sisteminin günümüzde arz ettiği olumsuz görünüm, vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerinin yanında, buralardaki sapmaya bağlı olarak, nisbilik ilkesini de tahribata uğratmıştır. Gelir vergisi tarifesinin bilimsel dayanakları dikkate alınmadan hazırlanması ve enflasyonist ortamda, genel bir endekslemeden uzak, güncel ihtiyaçlara göre sık sık değiştirilmesi, özellikle peşin vergi uygulamaları, vergilemede mali gücün dikkate alınmadığı endişesini hakim kılmaktadır.

Bütün bunların Türk vergi sistemi ve uygulamalarının adil olmadığı kanaatini güçlendiriyor olması, karşı karşıya bulunduğumuz en büyük handikaplardan birisidir. Çünkü şu veya bu nedenle vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren veya getirmek zorunda kalanlar, adaletsizlikle karşı karşıya kaldıklarını düşünmekte ve bu kişilerin vergi kaçırma eğilimleri hızla artmaktadır.

Ödeme gücüne göre vergi alınması prensibiyle sıkı sıkıya bağlı olan ve emek gelirlerine ayrıcalığı öngören ayırma ilkesi de çok sınırlı olarak belirlenen özel indirim tutarları nedeniyle gerçekçi bir biçimde uygulanmamaktadır. Kaldı ki, vergi gelirleri içindeki ücretlilerin payının yüksek olması vergi sistemimizin ayırma ilkesini tamamen tersi bir şekilde algıladığı izlenimini doğurmaktadır.

### 2.3.2. Vergilemede Belirlilik İlkesi

Bu ilkeye göre, herkesin ödeyeceği vergi keyfi değil, kesin, açık ve belirli olmalıdır. A.Smith'e göre, vergilemede belirlilik ilkesi, eşitlik prensibinden bile daha önemlidir; çünkü, söz konusu prensibe uyulmaması, büyük ölçüde bir eşitsizlik durumundan bile daha kötü sonuçlara yol açabilir (32):

---

(31) TURHAN, a.g.k. s. 313.

(32) TURHAN, a.g.k. s. 217.

Türkiye uygulamasına bakıldığında, son derece karmaşık mevzuat, vergilerin çeşitliliği ve çokluğu, belge ve muhasebe düzeninin belirli norm ve standartlara bağlanmasında gecikilmiş olması, Bakanlar Kurulu ile Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkilerin çokluğu ve bunların kullanımındaki keyfilik, vergilemede belirlilik ilkesini tahribata uğratmaktadır.(33) Örneğin 1984-1990 yılları arasında Bakanlar Kurulu Kararları ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinde stopaj oranları ondört defa, Katma Değer Vergisinin nisbetleri onsekiz defa değiştirilmiştir.(34) Yine, 31.12.1993 günlü 21805 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 93/5146 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı maktu had ve tutarlar yeniden tesbit edilmiştir. (35) Yapılan tesbitlerde istisna miktarlarının enflasyon karşısındaki durumu tamamıyla Bakanlar Kurulu'nun takdirine bırakılmıştır. Bu ve bunun gibi sayısal olarak belirlenen değerlerin endekse bağlanması gereklidir. Ancak bu şekilde siyasal amaçlı tasarruflar önlenmiş olur.

Türk vergi mevzuatının karmaşık olduğu konusunda genel bir mutabakat vardır. Nitekim vergi yasalarımız, güncel ihtiyaçlara cevap vermek üzere hazırlıksız yapılan değişikliklerden, yada zaman zaman özellikle siyasal taleplerle vergicilik anlayışını bağdaştıramamaktan kaynaklanan anlaşılması ve uygulanması güç hükümlerle doludur. Ek maddeler, geçici maddeler, mükerrer maddeler, kaldırılan veya kadük olan hükümler, yanlış veya çelişen ifadeler, vergi kanunları veya bunlarla özel kanunlar arasında paralellik kurulamayan düzenlemeler, vergi mevzuatını içinden çıkılmaz bir hale getirmekte, mükellefler, vergi idaresi ve vergi yargısı arasında çok derin görüş ve uygulama farklılıklarına yol açmaktadır.

Ana vergiler dışında halen uygulanan ve fonksiyonları itibariyle ihmal edilmelerinde bir sakınca görülmeyen çok çeşitli vergiler ve her vergi türü içinde son derece ayrıntılı hükümler vergiyi doğru hesaplanmayı ve ödemeyi bir külfet haline getirmekte ve vergi kayıplarını teşvik etmektedir.

Her vergi için uygulanan çok çeşitli oranlar ve bu oranların belirlenmesindeki keyfilik, vergilemede belirlilik ilkesini zedelemektedir. Oranların aynı yıl içinde ,dahası aynı ay içinde bile bir kaç kez değişmesi çok sık karşılaşılan bir durumdur.

---

(33) TOBB a.g.k. s.30

(34) Aykon DOĞAN. a.g.k. s.19

(35) Bu konuda Bkz. G.V.K, mad. 94 KVK, mad. 24

Bütün bunlar Türk Vergi Sistemi'nin vergilemede belirlilik ve onunla sıkı sıkıya bağlı olan basitlik ilkeleri karşısındaki olumsuzluğu ortaya koymaktadır.

### 2.3.3. Vergilemede Yasallık İlkesi

Vergi ve benzeri yükümlülüklerin yasalarla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını öngören bu anayasal ilke, oranlar, indirimler, istisna ve muafiyetler konusunda alt ve üst sınırları yasa da belirlenmek koşulu ile Bakanlar Kurulu 'na ve özellikle usul konularında Maliye Bakanlığı'na yetkiler verilebilmesine de olanak tanımaktadır. Ancak tanınan bu yetkilerin, ilgili birimlerce, verginin yasallığı ilkesini zedelemekten kullanılması gerekmektedir.

Oysa Türkiye uygulamasında, istisnai ve sınırlı bir biçimde tanınmış olması gereken yetkilerin, vergi düzenlemelerine kaydırıldığı, oranları sıfırlamak suretiyle vergilerin kaldırılmasına kadar götürüldüğü gözlenmektedir. Yetkilerin çokluğu ve çeşitliliği, kullanımında gereken hassasiyetin yeterince gösterilmeyişi, haklı olarak vergi sisteminin yasallık ilkesinden uzaklaşmakta olduğu endişesini gündeme getirmektedir. Ayrıca tanınmış olan yetkilerin mahiyeti ve sınırlarının açık olmadığı, bu nedenle özellikle vergi idaresi ile vergi yargısı arasında derin görüş farklılıklarının ortaya çıktığı görülmektedir.

Kararname ile oran, rakam ve had belirleme uygulaması, diğer taraftan vergi sistemindeki açıklığı, basitliği ve istikrarı ortadan kaldırmaktadır

Yukarıda Türk Vergi Sistemi ve uygulamalarına getirilen eleştirileri açıklamaya çalıştım. Ülkemizde uzun süreden beri izlenen politikalarda, verginin çağdaş anlamda ekonomik ve sosyal fonksiyonlarının ihmal edilmiş olması, diğer araçlarla sürdürülen çabaları sonuçsuz bırakmış, vergi sisteminin adil olmadığı düşüncesi başta olmak üzere çeşitli nedenlerle ortaya çıkan vergiye karşı direnç, kamu harçmalarında önlemlerin alınmasında yetersiz kalınmasıyla birleşince, vergi hasılası da arzu edilen düzeylere çıkarılmıştır. Ülkemizde gelinen bu aşama, vergi sistemimizdeki iyileştirme çabalarını olumlu yönde etkileyecektir.

Bu düşünce doğrultusunda aşağıda belirtilen bir dönem de yapılan iyileştirme hareketleri gelir üzerinden alınan vergiler açısından ele alınacaktır.

### 3. TÜRKİYE'DE 1923-1990 YILLARI ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE İYİLEŞTİRME HAREKETLERİ

İdeal bir vergi yapısı ülkenin sosyo-ekonomik yapısına uygun ve ekonomide istikrarsızlıklara yol açmaksızın her türlü kamusal

gereksinimleri karşılayacak bir biçimde olmalı, özellikle devletin sunacağı hizmetlerin maliyetlerini karşılayacak fonları sağlamalıdır.

Temel yapısı yönünden çağdaş vergicilik esaslarına uygun olduğu kabul edilen Türk Vergi sisteminin, 1923-1990 yılları arasında gelir üzerinden alınan vergilerde değişimi aşağıda belirtilmiştir.

1923-1924 yıllarında Aşar ve Ağnam en önemli gelir kaynakları olarak göze çarpmaktadır. 1924 yılında Aşarın sağladığı gelir 27.5 Milyon Lira olup toplam devlet gelirlerinin %25'ini oluşturmaktadır. Bu dönemin sonlarına doğru geleneksel dolaysız vergilerde göze çarpan azalma ise altı asırdan fazla uygulama alanı bulmuş olan ve vergi yükünü büyük ölçüde tarım kesimi üzerine yükleyen Aşarın 1925 yılında 552 sayılı Kanunla kaldırılmasından ileri gelmektedir.

Aşarın kaldırılması sonucu doğan gelir boşluğu Bina ve arazi vergilerine yapılan zamlarla giderilmek istenmiştir. Ancak bu iki vergideki değişimler Aşarın yarattığı gelir boşluğunu dolduramamıştır.

Aşar kadar eski bir geçmişe sahip olan Ağnam 1924 yılında 410 sayılı kanunla Sayım Vergisi adı altında yeniden düzenlenmiş ve 1926 yılında verginin konusu genişletilmiştir. 1930 yılında genel bütçe gelirleri içindeki payı %6.5 olmuştur.

1926 yılında 755 sayılı kanunla uygulamaya konulan Kazanç vergisi, Temettü Vergisinin yerini almıştır. Bu verginin devlet gelirleri içindeki payı 1930 yılında %5.9 olmuştur.

Bu dönemlerde görüldüğü gibi tüm dolaysız vergilerin payında bir azalma meydana gelmektedir. Bu azalma hem geleneksel dolaysız vergilerin önemlerinin azalmasından hem de vergi yükünün tarım kesiminden diğer sektörler aktarılmasından ileri gelmektedir.

Sayım Vergisi, 1931 yılında 1939 No'lu Kanunla Hayvanlar Vergisine dönüştürülmüştür. Bir çok değişikliklere uğramış, önemli zamlar yapılmasına karşın genel bütçe giderleri içindeki payı azalmıştır. Hayvanlar vergisi 1961 yılında 193 No'lu Gelir Vergisi Kanunuyla uygulamadan kaldırılmıştır. Bu verginin genel bütçe gelirleri içindeki payı 1934 yılında %4.1 iken 1961 yılında %0.3'e düşmüştür.

Ödeme gücünün göstergesi gelir olduğuna göre modern dolaysız vergiler geliri hedef alacaktır. Ancak, geliri hedef alan vergilerin başarı ile uygulanabilmesi için toplumun belirli sosyo-ekonomik aşamalardan geçmesi, başka bir deyişle ekonomik kalkınmanın belirli bir düzeye gelmesi ve dolayısıyla kişi başın düşen gelir düzeyinin en az geçim indirimi seviyesinin üstüne çıkması gerekmektedir. Tarım sektörü yanında sanayi ve ticaretin gelişmesi, kentleşme ve okur yazar

oranlarının yükselmesi gereklidir.

Ülkemizde modern dolaysız vergi uygulamasının 1926 tarihli ve 755 kanun no'lu Kazanç Vergisi ile başladığını kabul edebiliriz. Bu vergi uygulamada karşılaşılan güçlükler nedeniyle hemen hemen her yıl değişikliğe uğramıştır. Önemli zamlar yapılmış ve 1949 yılında 5421 sayılı Gelir vergisi Kanunuyla uygulamasına son verilmiştir.Kazanç Vergisinin genel bütçe gelirleri içindeki payı 1926 yılında %6,1942'de %7.1, 1950 yılında %11.4 olmuştur.Kazanç Vergisinin beklenen düzeyde gelir getirmemesinin nedenleri olarak, uygulaya konulduğu yıllarda ticaret ve sanayinin geliştirilmesinin ilk aşamalarında bulunması, kısa bir dönem sonra ülkede görülen durgunluk ve bu durgunluğun giderilmeye başlanıldığı yıllarda II..Dünya Savaşının etkileri gösterilebilir. Mutlak değer olarak her yıl önemli artışlar gösteren bu verginin göreceli olarak 1946 yılına kadar arttığı ve uygulamasına son verildiği 1950 yılına kadar da azaldığı görülmektedir.

1930 yıllarında iktisadi buhranın etkisiyle devlet gelirlerinde görülen azalmayı gidermek amacıyla yeni vergi uygulamalarına da gidilmiştir. Bu nedenle Kazanç Vergisine tabi olan hizmet erbabı üzerine 1931 yılında 1890 nolu kanunla İktisadi Buhran Vergisi, 1932 yılında 1980 sayılı kanunla Muvazene Vergisi ve 1935 yılında da 2882 sayılı kanunla Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi konulmuştur.Kazanç vergisinin bir uzantısı olan bu üç vergiyi, Kazanç Vergisi ile birlikte düşünecek olursak tümünün Genel Bütçe Gelirleri içindeki payları 1950 yılında %28.9 olduğunu görürüz.

Ülkemizde Kazanç Vergisinin gelişimini izlediğimizde her geçen yıl bu verginin payının yükseldiğini görürüz Ancak Kazanç Vergisinin payında meydana gelen artışları ekonomik kalkınmanın değil, bu verginin konusunun mükellefiyet alanının genişletilmesinden ve verginin tarifesine yapılan zamların bir sonucu olarak ortaya çıktığını söyleyebiliriz.

Kazanç vergisi uygulandığı dönemlerde yapılan değişiklikler ve zamlar sonucu, son dönemlerde karmaşık bir yapı kazanmıştı.Bu nedenle 1949 yılında 5421 no'lu Gelir vergisi,5422 No'lu Kurumlar Vergisi ve 5423 No'lu Esnaf Vergisi Kanunları kabul edilerek 1950 yılında uygulamasına geçilmiş ve Kazanç Vergisi kaldırılmıştır. Böylece genel, şahsi, artan oranlı ve çağdaş bir Gelir Vergisi uygulamasına geçilmiş olunuyordu.

Bu üç yeni vergi türünden Esnaf Vergisi, 1954 yılında 6838 No'lu kanunla kaldırılmıştır. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları 1957 yılında 6908 nolu kanunla, 1960 yılında 192-193 nolu kanunla,1963 yılında 199,202 1964 yılında 484 nolu kanunla, 1969 yılında 1137 nolu kanunla, 1980 yılında 2320-2361-2362 nolu kanunla, 1981 yılında 2554-2574 nolu kanunla, 1982 yılında 2772, 1984 yılında 2970-2995, 1985



yılında 3239, 1986 yılında 3319, 1987 yılında 3380-3393, 1988 yılında 3418-3505, 1989 yılında 3571, 1990 yılında 3689 nolu kanunla değişikliği uğramıştır.

Gelir, Kurumlar ve uygulandığı dönemlerde Esnaf Vergilerinin toplamının genel bütçe gelirleri içindeki seyri, 1950 yılında %28.9, 1955 yılında %24.5, 1957 yılında %27.9, 1971 yılında %27.7, 1981 yılında %58.7, 1985 yılında %46.2 ve 1990 yılında %51.2 dir. (Tablo 1)

Görüldüğü gibi Gelir ve Kurumlar Vergilerinin genel bütçe gelirleri içindeki payı ekonomik kalkınma sürecinde inişli çıkışlı bir yol izlemektedir. Ekonomik kalkınmanın etkilerinin hissedilmeye başlandığı 1955 yıllarından sonra ve özellikle planlı dönemde okur yazar oranı ve kentleşme oranlarının yükselmesine, Ticaret ve Sanayi kesiminin G.S.M.H. içindeki payının artmasına karşın dolaysız vergilerin payında yeterli bir gelişme izlenememiştir. Bu durumu ülkemizde henüz sanayileşmenin tam olarak gerçekleşmemesine ve yurt içi üretimde son yıllarda %30 paya sahip olan tarım kesiminde var olan vergi potansiyelinin tam olarak gelir vergisi kapsamına alınmamasına ve aynı zamanda her türlü gelirleri içeren modern Gelir Vergisinin önü alınamayan vergi kaçakçılığına bağlayabiliriz. (36)

1970-1980 yılları arasında çok hızlı seyreden enflasyon ve petrol krizi vergi sistemindeki bütün sayısal değerleri ve normları bozmuş ancak özellikle siyasal nedenlerden ötürü sistemi revize edecek hiç bir yasa parlamentodan geçirilememiştir.

1980 yılların başında zamanın iktidarı 24 Ocak kararları diye anılan ve iktisadi sorunları "Piyasa ekonomisi" esasları içinde çözümlenmeyi amaçlayan önlemleri almıştır. Bu iktisadi politika yürütülürken vergi gibi önemli bir araçtan yararlanılması gerektiği halde vergi sisteminin düzeltilmesine ilişkin kanunlar ancak parlamentonun fesh edilip, Milli Güvenlik Konseyinin iş başına geçtiği 12 Eylül 1980 tarihinden sonra çıkartılabilmektedir. Askeri yönetim 24 Ocak kararlarının benimsendiği ve uygulamanın devam ettirileceğini belirtmiş ve ilk iş olarak geçmiş yıllarda Parlemtentonun bir türlü yapamadığı vergi değişikliklerini gerçekleştirmiştir. (37)

(36) Dr. Fethi HEPER , Toplumsal Yapı ile Vergi Yapılar Arasındaki İlişkiler E.İ.T.İ.A. Yayınları No:126-148 Eskişehir 1981, s. 39 - 40.

(37) Aykon DOĞAN, a.g.k., s.19.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİ YAPISININ İYİLEŞTİRİLMESİ

Türk vergi sisteminde halen gelir üzerinden alınan vergiler gurubunda Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi yer almaktadır. Bu iki vergi aynı zamanda klasik tasnifte dolaysız vergileri oluşturmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerin ele alındığı bu bölümde, Vergi yapısının niçin iyileştirilmesinin gerekli olduğu açıklanacaktır. Bütün bunların ışığı altında halen yürürlükte bulunan mevzuatta yapılması önerilen değişiklikler ayrıntılı bir biçimde açıklanacaktır.

#### 1. İYİLEŞTİRME İHTİYACININ NEDENLERİ

Daha önce de belirtildiği gibi, Türkiye'de gelir üzerinden halen Gelir vergisi ile Kurumlar Vergisi alınmaktadır. 1950 yılında gelir üzerinden Gelir ve Kurumlar vergisinin yanısıra 1955 yılına kadar Esnaf Vergisi 'de alınmıştır. Bu arada 1972-1983 arasında Mali Denge Vergisi uygulamasına da geçilmiştir. 1971-1982 yılları arasında uygulanan Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi'de bir değer artış kazancı vergisi olarak gelir üzerinden alınan vergiler kategorisine sokulabilir. 1984 den bu yana gelir üzerinden alınan vergiler içinde yalnızca Gelir ve Kurumlar Vergileri kalmıştır . Gelir üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri ve GSMH içindeki ağırlığı aşağıdaki tabloda açıklanmıştır.(Tablo 7)

**Tablo 7**  
GELİR VERGİLERİNİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

YILLAR	Gelir Vergileri	
	TOPLAM VERGİ GELİRLERİ %	Vergi Gelirleri GSMH
1930	6.7	0.8
1940	11.9	1.2
1950	13.9	1.8
1960	31.0	4.6
1970	34.7	5.7
1980	55.4	9.5
1981	61.2	12.8
1982	62.4	11.1
1983	59.5	10.2
1984	58.4	7.3
1985	51.2	6.6
1986	48.6	7.1
1987	47.8	7.2
1988	44.9	6.7
1989	45.5	6.5
1990	51.7	7.8
1991	50.2	7.9

Kaynak: Maliye Bakanlığı Bütçe bilanço ödenekleri ve gelir tahminleri, APK Yayın No:1991/230 S.. 31

Tablo 7'nin incelenmesinden görüleceği üzere, Gelir Vergilerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi reformunun yapıldığı 1950 yılına kadar Vergi gelirleri içinde %13.9, GSMH içinde ise %1.8 dolaylarında pay aldığını ancak söz konusu reformu izleyen dönemlerde vergi sistemimiz içindeki nisbi öneminin arttığını göstermektedir. Gelir Vergileri 1960-1970 yılları arasında oldukça istikrarlı bir seyir izlemiştir. 1970-1983 döneminde Mali Denge Vergisinin ve enflasyona karşı Gelir Vergisi dilimlerinde ayarlama yapılmamasının etkisi ile 1983 lerde vergi gelirlerinin %59.5 ini, GSMH nin de %10.2 sini teşkil etmektedir. 1985 sonrasında KDV'nin yürürlüğe girmesiyle 1988 kadar nisbi bir düşüş gösteren gelir üzerinden alınan vergilerin 1989 sonrasındaki ağırlığının yeniden arttığı gözlenmektedir.

Türkiye'de Gelir Vergisi reformunun yapıldığı 1950 yılı sonrası dönemde gelir üzerinden alınan vergiler içinde Gelir ve Kurumlar Vergilerinin nisbi ağırlığı aşağıda gösterilen seyri izlemiştir. (Tablo 8)

**TABLO 8**  
Gelir Vergileri Bileşimi

<u>YILLAR</u>	<u>GELİR VERGİSİ</u>	<u>KURUMLAR VERGİSİ</u>	<u>ESNAF VERGİSİ</u>	<u>MALİ DENGE V.</u>	<u>GAYRİMENKUL K.A. VERGİSİ</u>
1951	82.5	9.5	7.9	-	-
1960	83.9	16.1	-	-	-
1970	80.8	19.2	-	-	-
1980	84.0	7.3	-	7.7	1
1981	84.5	9.4	-	5.7	0.4
1982	80.8	14.4	-	4.1	0.7
1983	76.6	18.7	-	3.7	-
1984	83.4	16.3	-	-	-
1985	79.1	20.9	-	-	-
1986	62.5	37.5	-	-	-
1987	69.3	30.7	-	-	-
1988	72.9	27.2	-	-	-
1989	70.8	29.2	-	-	-
1990	69.0	31.0	-	-	-
1991	81.1	18.9	-	-	-

Kaynak :Maliye Bakanlığı Bütçe Başlangıç Ödenekleri ve Gelir Tahminleri  
APK.Yayın No :1991/230 s:46

Bu bileşim ilk yürürlüğe girdiği yılda %80'in üzerinde ağırlığı olan Gelir Vergisinin 1984 yılına kadar nisbi önemini koruduğunu, bu yıldan sonra Kurumlar Vergisinin gelir vergileri içindeki payının arttığını göstermektedir. Bu ise Gelir Vergisinin GSMH karşısındaki esnekliğinin azalmasının bir yansıması olarak kabul edilebilir. 1983 sonrası gelişim yavaşlamasının ve doğan mali krizin aşılması, gelir üzerinden alınan

vergilerde ciddi bir iyileştirme yapılmasına bağlı bulunmaktadır. Bu mali gerekçenin yanısıra, Gelir ve Kurumlar Vergilerinin yükünün dağılımındaki adaletsizliğin sistemin bozulmasına, kaynak dağılımının etkisizleşmesine yol açtığı ve vergi yönetim ilkelerine ayrı düştüğü de ifade edilebilir.

Gelir Vergisinin üniter yapısının bozulması sakıncaların başında gelmektedir. Menkul Sermaye İratlarında büyük ayrıcalıklar tanınması ve bu iratların toplam dışı tutulması sistemin global yapısını bozmuştur. Mükellefleri enflasyona karşı koruyan etkin bir endeksleme sistemi de bulunmamaktadır. Gelir Vergisinde, tarife dilimleri, istisnalar ve maktu hadler, genel bir katsayıdan mahrum olarak farklı ayarlamalara tabi tutulmaktadır.

Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançların Gelir Vergisi stopajına tabi tutulması Gelir Vergisi kesinti sisteminin yapısını bozmaktadır. Vergi güvenlik önlemleri (ortalama kar hadleri, asgari gayrisafi hasılat esası) etkinliğini kaybetmiştir. Aile reisi beyanı, çağdaş sosyal yapı ve içtihatlardaki bazı gelişmeler dikkate alındığında olumsuz hale gelmiştir.

En az geçim indiriminin kaldırılması, ayırma ilkelerinin özel indirim şeklinde çok sınırlı biçimde uygulanması, hayat standardı esaslı ile beyan edilen dış belirtilere dayalı götürü bir vergilemenin genellik kazanması, vergi tarifesinin çok yüksek bir orandan (%25) başlaması, Kurumlar Vergisinde ise kamu hizmetlerinin özelleştirilmesi amacıyla sağlık ve eğitim tesislerine sağlanan istisna ve muafiyetler servet ve gider beyanının kaldırılmış olmasından ötürü etkin bir vergi incelemesinin yapılmayışı, Türkiye'de değerlendirilen hizmet tanımındaki güçlükler, geçici vergi uygulamasındaki ayrımcılık, değer artış kazançlarına tanınan istisnalar ve yaygın vergi kaçakçılığı vergi adaletini ciddi bir biçimde zedelemektedir.

Yukarıda kısaca açıklanan sebeplerden ötürü halen yürürlükte bulunan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinde ne gibi iyileştirmenin yapılması gerektiğine ilişkin görüşler sırasıyla açıklanacaktır.

## **2. GELİR VERGİSİNİN İYİLEŞTİRİLMESİ;**

18.yüzyılın sonunda ilk kez İngiltere'de ortaya çıkan Gelir vergisi zamanla gelişmiş ve 20.yüzyılın ikinci yarısında global, şahsi, artan oranlı, safi, gerçek gelir üzerinden ve mükellefin beyanına dayanılarak, alınma özelliklerinden ötürü modern vergi sisteminin vazgeçilmez elemanı haline gelmiştir. Gelir vergisine bu özelliği kazandıran hususlar, vergi ödeme gücünü en iyi temsil ettiği varsayılan üniter niteliği, gerçek gelir üzerinden alınan ve artan oranlı bir tarifeye göre alınmasıdır. Mükellefin beyanına dayanılarak alınması da Gelir vergisinin önemli bir diğer özel-

liğidir. Türkiye'de 1950 yılında uygulanmasına başlanılan Gelir Vergisi, bütün bu özelliklere sahipti. Ancak, günümüzdeki durum için aynı şeyleri söylemek mümkün değildir. Gelir vergisinde ortaya çıkan yapısal bozulma ve aşınmaya ilişkin görüşlerimiz aşağıda açıklanmıştır.

## **2.1. Gelirin Konusu ile İlgili Düzenlemeler**

Gelirin konusu ile ilgili yapılması gerekenler, Vergiyi doğuran olay ve gelirin safi olması başlıkları altında aşağıda belirtilmiştir.

### **2.1.1. Gelirin Unsurları**

Gelir Vergisi Kanununda gelirin bir tanımı yapılmamış, sadece özellikleri ve unsurları belirtilmiştir. "Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.

Gelirin unsurlarını oluşturan kazanç ve iratlar ise Kanunun 2'nci maddesinde sayılmıştır. Buna göre gelir vergisine tabi kazanç ve iratlar, ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücretler, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, sair kazanç ve iratlardan oluşmaktadır.

Gelir unsurlarının her biri kanunda ayrı bölümler halinde açıklanmış, kapsamı ve sınırları çizilmeye çalışılmıştır. Ancak, gelir unsurları arasındaki sınırlar kesinlikten uzaktır. Özellikle arazi kazançlar ile ticari kazanç ve serbest meslek kazancı arasındaki kıstası kesin olarak saptamaya imkan yoktur (38).

Bu nedenle, gelir unsurlarının tanımına kesinlik kazandırmalı, özellikle ariziliğin kıstası kanunda vurgulanması gerekmektedir.

---

(38) TOBB a.g.k. s. 49.

### 2.1.2. Vergiyi Doğuran Olay:

Gelir Vergisi Kanununa göre, bu verginin konusu "Gelir"dir. Vergiyi doğuran olay ise "gelirin elde edilmesidir." .Gelir Vergisi Kanununda gelirin elde edilmesi bakımından iki ayrı esasa göre tesbit yapılır.

Bunlar ticari, zirai kazançlarda tahakkuk esası ve ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları, sair kazanç ve iratlarda ise tahsil esasına göre elde etme prensip olarak kabul edilmektedir. Tahakkuk esası, gelirin elde edilmiş olması için hukuken o gelire alacaklı olmayı yeterli sayarken, tahsil esası gelirin fiilen tahsilini aramaktadır. Elde etme konusunda uygulamada çeşitli problemler vardır. Özellikle ücret ve kira gibi düzenli ödemelerin ihtilaf nedeni ile ödenmemesi veya işletmenin söz konusu ödemeleri yapamayacak derecede zor durumda bulunduğu hallerde, kendi kayıtlarında bu borcu yine de tahakkuk ettirip ettirmeyeceği sorununun yasa değişikliği yapılarak kanun düzeyinde çözümlenmesi zorunludur.

Gelirin vergilendirilmesinde, elde etmiş olmak asıl olmakla birlikte, yapılan kanun değişiklikleri ile getirilen bazı müesseseler bu genel kuralı neredeyse istisna haline dönmüştür.Sistemde yer alan Geçici vergi, hayat standardı esası, ortalama kar haddi, asgari gayrisafi hasılat esası, asgari zirai kazanç esası gibi kurumlar elde edilemeyen kazançların dahi vergilendirilmesine yolaçabilmektedir.

Gelirin yıllık olması, elde etme prensibi ile iç içedir. Her iki prensip de, gelirin miktarı ile değil zamanı ile ilgilidir. Gelir elde edildiği yıla göre vergilendirilir.

Gelir Vergisinde mükellefiyetin kalkması halinde vergilendirme döneminin takvim yılı başından mükellefiyetin kalktığı tarihe kadar geçen süre olacağı hakkında hüküm vardır (GVK Md.108),. Bu hükme göre beyannamenin bu halde hemen verileceği hakkında bir hüküm eklenmemiştir. Beyanname yine takvim yılı geçtikten sonra verilmekte, hazinenin alacağı gecikmektedir Bu hususun kanun düzeyinde ele alınarak gerekli düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

### 2.1.3. Gelirin Safi Olması

Gelir Vergisi Kanununun l'inci maddesinde vergiye tabi gelirin safi tutar olarak tesbit edileceği prensibi kabul edilmiştir. Gelirin safi olması, gelirden o gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesiyle gerçek gelire ulaşılması ve matrahın bu suretle tespit edilmesi prensibidir. Götürü usul ve götürü gider usulü de safilik, ilkesinden birer sapmadır.

Yukarıda elde etme ile ilgili olarak sözü edilen hayat standardı, ortalama kar haddi, asgari zirai kazanç esası ve asgari gayrisafi hasılat esası aynı zamanda gelirin gerçekleştiği ilkesi ile de bağdaşmayan müesseselerdir.

Öte yandan, gerçek gelirin saptanması konusunda dikkate alınabilecek giderlerin de gözden geçirilmesi zorunludur. Örneğin, serbest meslek erbabı için araç yakıt ve giderlerini veya ücretlerden belli bir ihtisası gerektiren işlerde çalışanların meslek kitap ve dergi giderlerini düşme imkanının tanınmamış olması büyük eksikliklerden biridir.

Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesinde yazılı beyannameye ithal edilmeyecek gelirler ile, Kanunun l'inci maddesinde yazılı gelirlerin global olarak dikkate alınması ilkesi de zedelenmiştir.

## 2.2.Mükellefiyetle İlgili Düzenlemeler

Gelir Vergisi Kanunumuzda, dar ve tam mükellefiyetin tanımlanmasında "ikametgah esası" öngörülmüştür. Dünyada Vergilemede "yerleşme"ye yönelik bir gelişme vardır. Bu durum ülkemizde dar mükellefiyet esasında vergilemede çeşitli sorunlar yaratmaktadır.

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilir (GVK. Mad 6). Aynı şekilde Kurumlar Vergisi Kanununun birinci maddesinde yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden Kurumlar Vergisi ödemektedirler (KVK. Madde 11).

Uluslararası ticari ilişkilerin gittikçe arttığı günümüzde, yabancı kurum ve kişilerin vergilendirilmesi her ülkede sorun ve tereddüt yaratmaktadır. Vergi hukuku uygulamaları açısından "dar" yükümlü olarak kabul edilen kişi ve kuruluşlar, tabiyetinde buldukları ülkenin siyasal ve ekonomik istekleri doğrultusunda, kendi ülkeleri dışında elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden, bu kazanç ve iratları elde ettikleri ülkelerde vergi ödememe yolunda çeşitli yöntemler geliştirmektedirler. Örneğin, vergilendirme kolaylığı sağladıkları veya serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlar çeşitli ülkelerde buldukları pazarlamacılar aracılığı ile bu ülkelerin pazarlarını ele geçirmekte ve böylece üretim alanlarından doğrudan ihracat yolu ile pazarlama karlarını vergi dışı bırakmayı sağlayabilmektedirler. Bazı ülkelerde pazarlama elamanlarının bu faaliyetleri ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 7/1 maddesi hükmü gereği olarak iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere gönderenlerin bu işlerden dolayı elde etmiş oldukları kazançlar Türkiye'de elde edilmiş sayılmamaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu 12/1 maddesinde de benzer hüküm mevcuttur.

Türkiye’de faaliyet gösterip Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere gönderme koşulu zaman zaman kaybolmakta, bu aşamada elde edilen kazançların saptanması pek kolay olmamaktadır. Dolayısıyla bu bağışıklığın kaldırılması ve sadece serbest bölgede faaliyet gösterenlere gerekli imkanın sağlanması gerekmektedir.

Türkiye’ye geçici olarak gelenler Türkiye pazarlarında ticari faaliyet yapabilmekte “bavul ticareti” yeni bir ticari faaliyetin giderek yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Bavul ticaretinin giderek kayıt dışı “sanayi ürünü” ithalatı ve ticareti haline dönüşmesi tehlikesi karşısında konunun Gelir Vergisi Kanunu ile düzenlenmesi gerekmektedir (39).

Dar yükümlü gerçek ve tüzel kişilerinde gelir gruplarına göre ayrı ayrı vergilendirilmesine yönelik bulunan yasal düzenlemelerde sorumluluğa ilişkin vergilendirme ilkeleri karmaşıktır. Bu nedenle, özellikle serbest meslek faaliyetlerinde ve aracılık işlemlerinde (komisyon karşılığı yapılan işlerde dahil) büyük miktarlara varan vergi kayıpları olmaktadır. Bu nedenle “dar” yükümlü faaliyetlerine ilişkin düzenlemelerin yeniden gözden geçirilmesi yükümlülüğü kavramaya ve izlemeye yönelik hükümlere gerekli eklentilerin yapılması gerekmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşlarının gayrimenkul kiralama faaliyetlerinin mutlaka iktisadi işletme çerçevesinde mükellefiyet kavramı içinde düşürülmesinde yarar görülmektedir (40).

### 2.3. İstisnalara İlişkin Düzenlemeler

İstisna,Devletin vergi alacağından yasal bir düzenleme ile kısmen veya tamamen vazgeçmesidir.Bu nedenle genellik prensibi bazı sosyal ve ekonomik sebeplerden ötürü tam uygulanamamaktadır. Her yasal düzenleme için bir gerekçe ileri sürülebilir. Önemli olan husus gerekçenin isabetli, haklı ve adil olup olmadığıdır. Türk vergi mevzuatının bugünkü görüntüsü ile bir “teşvikler, istisna ve muafiyetler mevzuatı haline dönüştüğü” söylenebilir. Maliye Bakanlığı’nca yapılan bir çalışmada 1989 yılında istisna ve muafiyetler dolayısıyla alınmasından vazgeçilen vergilerin toplanan vergilerin %36.3’ ünü oluşturduğu saptanmıştır. (41) Tüm istisnaların gözden geçirilmesi gerekmektedir. Her bir istisnanın genel ekonomik yapı içerisinde getirdikleri ile yol açtığı vergi kayıplarının ayrı ayrı değerlendirilmesi zorunludur.

(39) TOBB, a.g.k. s. 97

(40) Ege Sanayicileri ve İşadamları Derneği, Yeni Düzenlemeler öncesinde Vergi Sistemine bir bakış.ESiAD yayın No:92/6-1 İZMİR 1992,s. 28.

(41) TOBB, a.g.k., s. 25



### 2.3.1. Telif Kazançlarına İlişkin İstisnanın Yeniden Düzenlenmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde yer alan telif kazançları istisnası ile ilgili yapılacak bir düzenleme ile; Eser sahibinin eserini kendisinin bastırma veya dağıtımını yapma yolunu tercih ettiğinde uygulamanın nasıl olacağı, belge düzeninin nasıl kurulacağı stopajın nasıl uygulanacağı belirtilmelidir. Ayrıca söz konusu istisnanın, istisnas sahibi kimselerce verilecek seminer, panel veya konferans gibi toplantılarda yapılan konuşmalara ilişkin ücretleri de kapsayacak şekilde genişletilmesi gerekmektedir.

### 2.3.2. Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasına İlişkin Düzenlemeler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21.maddesi, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1993 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 6.000.000.-Lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise "Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirme mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar." denilmiştir.

Ticari, zirai veya mesleki kazancı olan mükellefi bu istisnadan yararlandırmamanın gerekçesi ne olabilir. Veya kişilerin eşlerine ve çocuklarına ait mesken gelirleri için bu istisnadan faydalandırılmaz, anlamak mümkün değildir.

Bu istisnanın mesken geliri olan her kişi için uygulanması aksi halde tamamen kaldırılmasının gerekli olduğu savunulabilir.

### 2.3.2. Taşarınlarla İlgili İstisna

Gerçek usulde Gelir Vergisine tabi başka bir işi bulunmayan ve bir iş yeri açmaksızın faaliyette bulunan taşarınların vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verdiği bilinmektedir.

Bu işi yapan mükelleflerin vergi kaybına neden olmaması için kendilerine yapılan ödemelerde GVK. 94.maddesinde yapılacak bir düzenlemeye göre stopaj suretiyle nihai olarak vergilendirilmelerinin uygun olacağı kanısındayım.

### 2.3.3 Endeks Sistemi

Özellikle enflasyonun yüksek seyrettiği ülkelerde, sayısal sabit değerler kısa bir süre içinde erezyona uğramaktadır. Bu sebepten ötürü başta Gelir Vergisi tarifesi olmak üzere vergi kanunlarındaki bütün sayısal

değerleri endekse bağlamak gerekmektedir. Bu konuda önemli olan husus, başlangıçtaki değerlerin ve unsurların gerçekçi bir biçimde saptanmasıdır.

Gelir Vergisi tarifelerini endekse bağlamak, Anayasanın 73'üncü maddesinde öngörülen "mali güç"e göre vergi ödemesi ilkesinin gerçekleştirilmesine de yardımcı olacaktır.

Endeks yöntemi, yüksek enflasyonun olumsuz etkilerini bertaraf etmek için istisna ve muafiyet hadlerine, cezalara ve götürülük hadlerine uygulanabilir (42).

Vergi kanunlarında yer alan tüm sayısal had ve nispetlerin enflasyon oranında artmasını mümkün kılacak otomatik mekanizma yaratılmalıdır. Her yıl bütçe kanunuyla o yıl için vergi kanunlarında yer alan sayısal değerlerin artışı bir kez belirtilmeli ve bu oranlar çok olağanüstü gelişmeler olmadıkça değiştirilmemelidir. Bu suretle Bakanlar Kuruluna verilen yetkilerin tartışılması da kendiliğinden sona erecektir. Her yıl sayısal değerlerin belirlenmesi kanunla ve bir kez yapılacağından istikrar, açısından da son derece olumlu bir gelişme meydana gelecektir (43).

Kanunun 21'inci maddesinde mesken kirası elde edenlere oldukça küçük tutarda bir istisna öngörülmüştür.(1993 yılı gelirleri için 6.000.000 T.L.) Bu istisna miktarının enflasyon karşısındaki durumu, tamamiyle Bakanlar Kurulu'nun takdirine bırakılmıştır. Bu ve bunun gibi sayısal olarak belirlenen istisnalarda, katsayı uygulanması veya endeksleme yöntemi getirilmelidir.(44)

Gelir vergisi kanunumuzda yer alan maddeler ile bu örnekleri çoğaltmak mümkündür. GVK 13.maddesinde yer alan(" Küçük çiftçi muafılığından faydalanabilmek için yıllık satış tutarı 1993 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 100.000.000 lira tesbit edilmiştir".)

GVK 17.maddesinde yer alan "Göçmen ve Mülteci muafılığı" 1994 yılı için 4.500.000 tl. olacağı belirtilmiştir.

Gelirin üniterliği sistemini alt üst eden toplama yapılmayan haller ve ihtiyari beyan müesseselerinin (GVK 86.ve87.madde) hesabında nazara alınmaması gereken miktarın (1.1.1994 itibari ile 225.000.000.Tl.) hangi karineye göre tesbit edildiğini bulmak mümkün değildir.

(42) TOBB, a.g.k. s. 30

(43) ESİAD,a.g.k.s. 29

(44) 30.12.1993 tarih 93/5146 Sayılı BKK.

En kısa zamanda endeksleme yönteminin uygulanması gerekmektedir. Bu konuda önemli husus, başlangıçtaki değerlerin ve unsurların gerçekçi bir şekilde saptanmasıdır. Böyle bir yöntem benimsenirse oy maksimizasyonu endişesinden kaynaklanan siyasal amaçlı tasarruflar önlenmiş olur.

#### **2.4.Gelir Vergisinde Yeniden Üniter Sisteme Geçiş**

Gelir Vergisinin uygulama biçimleri, teoride, üniter ve sedüler olarak ikiye ayrılmaktadır.

Sedüler sistem, gerçek kişilerin belli bir dönemde çeşitli kaynaklardan sağladıkları gelirlerin herbirinin birbirleriyle bağlantı kurulmaksızın ayrı ayrı vergilendirilmesidir. Herhangi bir kaynaktan doğan zarar diğer gelirlerden indirilemez.

Üniter sistemde ise bir gerçek kişinin bir dönemde çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirler toplanır ve vergilendirilir.Toplanan gelirden şayet varsa çeşitli kaynaklardan ortaya çıkan zararda indirilir.Üniter sistem, gerçek anlamda vergi ödeme gücünü dikkate alabilen bir sistemdir.

Türkiye'de benimsenen sistem üniter sistemdir.Gelir Vergisi Kanunu'nun 85.maddesine göre gelirlerin tümü bir arada toplanmaktadır.

Ancak, yine de aynı madde de üniter sistemden sapma da söz konusudur.Her ne kadar madde hükmüne göre tüm gelirlerin toplanması öngörülmekte ise de, GVK'nun 75. maddesinin 2.fikrasının 1,2,3,5,7 ve 12. bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları 1993 yılı gelirleri beyana dahil edilmeyecek başka gelirleri olsa dahi beyannameye ithal edilmeyecektir.Ancak, Gelir Vergisi Kanununda değişiklik yapan 26.12.1993 tarih ve 3946 sayılı kanun 30.12.1993 tarih ve 21804 sayılı (mükerrer) Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.Bu kanun hükmüne göre 1.1.1994 ve sonraki yıllar kazançlarının vergisinde bahsi geçen menkul sermaye iratları toplama dahil edilerek beyannameye beyan edilecektir.Getirilen değişiklik ile 1.1.1997 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere,GVK'nun 75.maddesinin 2.fikrasının 5,6,7,12 ve 14 nolu bentlerindeki iratlar enflasyona karşı yeniden değerlendirme katsayısı /Devlet tahvili ortalama faiz oranı ile endekslenecek ve bu endeksleme sonucu hesaplanan tutardan sonra kalan iratlar vergiye tabi tutulacaktır.Endekslenen kısım 31.12.1999 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Yine 3946 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu GVK 'nun 75.maddesinde düzenlenen, her nevi tahvil faizleri hazine bonusu faizleri, Gelir Ortaklığı senetlerinden sağlanan gelirler, her nevi mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarının beyana ithal

edilebilmesi 1.1.1997 tarihe ertelenmiştir.

Yukarıda açıklandığı üzere son vergi değişikliği üniterliğe dönüşü sağlamaktan çok uzaktır,

Ayrıca, aşağıdaki hallerde de yıllık beyanname verilmez ve dolayısıyla üniter sistem uygulanmaz.

-Tek işverenden elde edilen ücretler (Ancak, bu ücretlerin birden fazla işverenden alınması ve belli tutarı aşması\* halinde yıllık beyanname verilmesi gerekir)

-Vergi kesintisine tabi tutulan ve yıllık tutarı belli miktarı aşmayan arizi serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kar paylarından (Her yıl değişen bu tutar, örneğin 1994 yılı için 225.000.000.-Lira olarak öngörülmüştür.

-Götürü usule göre tesbit edilen ticari ve mesleki kazançlar.

Buraya kadar sıralanan gelirlerin toplanmaması ve beyana dahil olmaması üniter sistemden çok önemli bir sapmanın varlığını göstermektedir.

Ancak, bu gelirlerin toplama dahil edilmemesini haklı göstermeye çalışan gerekçeler ileri sürülmektedir. Örneğin tahvil, hazine bonusu ve mevduat faizlerinin sadece stopaj yoluyla düşük oranda da olsa vergilendirilmesiyle yetinilmektedir. Gerekçe olarak da sermaye piyasasının vergi yoluyla teşviki ileri sürülmektedir. Ekonomik amaç ön plandadır. Ancak bu gerekçelerin sürekli ve uzun yıllar sürmemesi gerekmektedir. Zaman içinde bu teşviklerin azaltılmasında yarar vardır. (45)

## **2.5. Vergi Matrahı ile ilgili Düzenlemeler**

### **2.5.1. İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler**

İndirilecek giderlerin nelerden oluştuğu vergi kanunlarında ayrı ayrı belirtilmiştir. Yapılan giderlerin tamamının, kazanç ve iradın tesbitinde gider yazılması mümkün değildir. Vergi kanunlarımızda bentler halinde sıralanan gider unsurlarının, çağdaş gelişmeleri de gözönünde tutarak yeniden düzenlenmesinde zaruret vardır. Uygulamada dikkati çeken vergi kaybına neden olabilen bazı konularda düzenleme yapılmasında yarar olduğu düşünülmektedir. Şimdi bunlara kısaca değinelim;

\* 225 milyon

(45) TOBB , a.g.k s. 60.

İ-Ticari kazanç elde edenlerin belli esaslar çerçevesinde özel otomobillerin amortismanını ve masraflarını gider kaydedebilmelerine karşın, serbest meslek erbabı olan doktor, avukat vb. meslek mensupları böyle bir olanaktan yoksundurlar. Özel otomobillerinin ne amortismanını ne de yakıtını 1/2 oranında dahi olsa gider kaydedememektedirler.

Yapılacak bir yasal düzenleme ile bu kişiler için de ticari kazanç elde edenlerin benzeri bir gider yazma olanağı tanınmasında yarar vardır.

İİ-Yat, tekne, kotra, sürat teknesi ve özel uçak gibi ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için gerekli olmayan deniz ve hava taşıtlarının, işletmenin aktifine kaydedilmesi yoluyla amortismanlarının ve masraflarının gider kaydedilmesini önleyici yönde yasal bir düzenleme yapılmasında yarar vardır. Bu suretle kişisel harcamaların ve amortismanların gider yazılması önlenebilecektir.

İİİ-"Kıdem Tazminatı Karşılıkları"nın gider yazılması imkanının getirilmesinde yarar vardır. Bu nedenle ayrılan karşılıkların boyutları işletmeleri ödeme vakti geldiğinde önemli ölçüde darboğaza itmektedir. Bu karşılıklar nedeniyle oluşacak olumsuzlukların ortadan kaldırılması amacıyla söz konusu fonların belli ölçülerle gider yazılması imkanı getirilmelidir. (46)

### 2.5.2. Götürü Vergilemede Sınırlama

Çağdaş vergi anlayışı kişilerin vergiye tabi kazançlarını en iyi kendisinin bileceği varsayımından hareketle vergi matrahının tesbitini yükümlünün kendisine bırakmaktadır. Ancak, vergi idaresi çok gelişmiş batı ülkelerinde bile (47) bir çeşit yardımcı usul olarak kullanılan götürü usule özellikle 1960'dan sonra Türk Vergi Hukukunda da oldukça geniş yer verilmiştir.

Bireysel vergi ödeme güçleri ve gerçek vergi matrahı dikkate alınmaksızın vergi matrahlarının genel ve objektif olarak belirlenmesini amaçlayan bu usul, günümüzde beyan usulüne yardımcı olarak uygulanmaktadır. Götürü usulde vergileme uygulamasının çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Nitekim politik sebeplerle ya da beyan usulünün gereklerini tam olarak yerine getiremeyecekleri düşünülen bazı vergi mükelleflerinin, önemsiz sayılabilecek ölçüdeki vergiye tabi unsurları bu usule göre vergilendirilmektedir. (48)

(46) ESIAD, a.g.k.s. 25

(47) B.Schmölders (Çev. S.Turhan) Genel Vergi Teorisi, İst. 1976

(48) Aykut HEREKMAN, Genel Vergi Teorisi (EİTİA Yayınları. ANKARA 1976 s.89-90.

Modern gelir vergileri, gelirin gerçek miktarlar üzerinden kavranmasını temel ilke olarak benimsemekle beraber, kanun koyucu istisnai hallerde zaman zaman başka usullerden de yararlanmak zorundadır. Özellikle gelirin kavranmasının çok ve elde edilecek vergi gelirine kıyasla idari masrafların çok aşırı olduğu durumlarda, vergi tutarı bir takım dış belirtilerden hareket edilerek "götürü usul" ile tesbit edilir. (49)

Ülkemizde götürü vergileme usulu vergi sisteminin önemli sorunlarından birisidir. Götürü mükellef sayısı giderek artmaktadır. Gelir Vergisi mükelleflerinin üçte biri ve toplam ticari kazanç sahiplerinin %40 götürü usulde vergilendirilmektedir. Fakat götürü usulde vergilendirilenlerin bir çoğunun elde ettikleri kazançlarının aslında gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin kazançlarını kat kat aşması çok sık raslanılan bir durum haline gelmiştir. Bu gerçeğe rağmen denetim yetersizliği ve mevzuattaki mevcut boşluklar sebebiyle pek çok kişi götürü usulde vergilendirilmeye devam etmektedir.

Bu durum vergilendirmede önemli bir kaynak kaybına yol açmaktadır. 1991 yılında götürü usulde vergilendirilen gelir vergisi yükümlüsü sayısı 969.988 dir. Toplam vergi yükümlülerinin %33 ünü oluşturmaktadır. (50) Bu rakam 1972 de 431.317 dir. Dolayısıyla yirmi yılda %125 gibi bir artış ortaya çıkmıştır. Bu örnekte verilen rakamlar gösteriyor ki hiç muhasebe kaydı tutmayan ve ödemesi gerekenin çok altında vergi ödeyen götürü usul yükümlülerinin yoğun biçimde sığındığı önemli sığınaktır. Bu durum mali, ekonomik ve sosyal sorunlar yaratmaktadır. Vergi erezyonuna yol açmaktadır. Belge düzeninde gedikler açarak vergi denetimini etkisizleştirmektedir.

Yükümlüleri modern işletmecilikten uzaklaştırılarak optimum olmayan verimsiz küçük işletmeler halinde kalmaya yönlendirmektedir. Nihayet vergi adaletini bozmakta, yükümlüler arasında haksız rekabete yol açmaktadır.

Götürü usulde vergileme belge kayıt ve düzenini olumsuz yönde etkilemek suretiyle de vergi sisteminin adalet ve esneklik derecesini zedelemektedir.

Götürü usulde vergilendirilmenin yaygınlaşması ve kapsamının genişletilmesi vergi kaybını artırmaktadır. Bunun sebebi mesleki baskı guruplarının oluşturdukları kamu oyu baskısı nedeniyle, siyasal otoritesi, götürülük alanının sınırlarını oy endişesi ile genişletilmesi, götürü matrahları ise idarenin çok düşük tesbit etmesidir. Ülkemizde bütün açıklığı ile gözlenebilmektedir. Zorunlu olarak günümüze kadar uygulanan bu sistem otomasyonun yaygınlaştığı çağımızda geçerliliğini

(49) Salih TURHAN, Vergi Teorisi ve Politikası Der. Yayınları, İST. 1987 s.139.

(50) Maliye Bakanlığı Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-1991) s. 68-69.

yitirmiştir. Gerçek usule geçişe özendirici düzenlemelere gitmek gerekir. Yükümlülerin vergi bilincini geliştirerek onların gerçek usule gönüllü uyumunu sağlanması gerekmektedir.(51) Bu usul gelir vergisini tahrip etmekte ve amacından sapmış bulunmaktadır. Götürü usulün belge düzeninin yok eden bir sistemi beraberinde getirdiğinde burada maliyeden ve muhasebeden söz edemeyiz.

Bu nedenlerden dolayı ülkemizde götürü vergi uygulamasının tamamen kaldırılması gerekmektedir.

Aynı şekilde zirai kazançların vergilendirilmesinde götürü gider usulüne son verilmeli, küçük çiftçi muaflığının sınırları oldukça dar tutulmalıdır. Tarım kesimindeki faaliyetlerin iklim ve doğa koşullarından götürü özel bir konuma sahip olduğu ve ayrıca tarım kesiminden sağlanan gelirin vergi hasılası içindeki payının ilk sıralarda yer almadığı bilinmektedir. Ancak bu durum uygulamada fiilen %2-4 oranındaki bir vergileme için haklı gerekçe oluşturmamaktadır.(52)

### **2.6, Tarifenin Günün Koşullarına Göre Düzenlenmesi**

Vergi borçunun hesaplanabilmesi için vergi matrahına uygulanan ölçülere "Vergi tarifesi" denir. Verginin temel öğelerinden biri olan vergi tarifesi her vergi kanununda açık ve net bir biçimde belirtilmek durumundadır. Aksi halde verginin kanuniliği ilkesi büyük ölçüde zedelenmiş olur.

Modern anlamda gelir vergisi tarifesinin verginin mali, ekonomik ve sosyal politik fonksiyonlarını gerçekleştirebilecek nitelikte olması; çalışma unsurunu, risk alma eğilimini ve sermaye birikimini teşvik edebilmesi gerekir. Ayrıca yükümlü bakımından gelir vergisi tarifesinin vergiye tabi gelirin belirlenmesinden sonra vergi yükünün arzulan bir biçimde dağılımının gerçekleşmesine yardımcı olacak şekilde düzenlenmeside şarttır.

Vergi sisteminin dizaynında; Verginin tabanını genişletmek birinci öncelik olmalıdır. Gelişmekte olan ülkelerde, verginin tabanı genellikle dardır. Bu nedenle gerekli geliri elde etmek için yüksek vergi oranları uygulanır. Vergi oranı arttıkça vergilemenin etkinlik maliyeti ile birlikte özel sektör ekonomik faaliyetlerinde çarpıklık artar. Vergi oranlarının düşürmek suretiyle vergi gelirleri elde etmek veya ekonomik çarpıklıklara yol açmaksızın ilave vergi gelirlerini toplamak verginin tabanının genişletilmesini zorunlu kılar. Vergi oranı yükseldikçe vergi kaçırma veya vergiden kaçınmanın yolları artacaktır. Vergi kaçırma verginin tabanını ve bundan dolayı kamu gelirlerini erezyona uğratar.(53)

(51) TOBB, a.g.k. s. 29-30.

(52) TOBB, a.g.k. s. 24.

(53) Sami KAZICI, "Vergi Reformlarından Alınacak Dersler", Vergi Dünyası, Sayı:144, s.15

Bu nedenle vergi tarifesinin ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi için, artan oranlılığın belirli bir gelir seviyesinde durdurulması, belirli bir orandan sonra yavaşlatılması, dilim sayısının makul bir seviyede tutulması gerekmektedir.(54)

Avrupa topluluğuna üye ülkelerin büyük çoğunluğunda gelir vergisi tarifeleri gerçek artan oranlı tarife yapısındadır.Oysa ülkemizdeki vergi tarifesi beyanname veren mükelleflerin büyük çoğunluğunu ilk gelir dilimine göre vergilendiren bir tarife yapısındadır. Ayrıca çoğu ülkede ilk dilim oranları %10-15 iken ülkemizdeki ilk dilimin oranı %25 olup oldukça yüksektir.Gelir vergisi tarifemizin bir artan oranlı tarife yapısında yeniden düzenlenmesi gerekir.(55)

OECD ülkelerinde gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payları ile GSYİH içindeki paylarını gösteren tablolar bir sonraki iki sayfada yer almaktadır.

Gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payları ülkeden ülkeye büyük farklılıklar göstermektedir. Örneğin bu oran 1989 yılı itibariyle Fransa için %11.8 iken Danimarka'da %52.1'e kadar yükselebilmektedir.OECD ortalaması ise %29.4 olarak görülmektedir. (Tablo:9)

(54) Değişen Dünya 1990'ların 17 hedefi, megantrends 2000 Yönelimler John Naibitte Patricia Aburdane Form Yayınları s:24-25

Londra Finansial Times'in bir "Vergi Reformu Hareketi" diye adlandırdığı vergileri aşağıya çekme yarışı 1990'ların evrensel ekonomisinin gelişmesine katkıda bulunacaktır.

Evrensel bir ekonomide rekabetçi olma gereksinimin harekete geçirdiği ülkeler birbiri ardına kişisel vergilerini büyük ölçüde azalttı.Hareket Ronald Reagan'ın 1981 'deki vergi reformu önlemleriyle başladı Osırada ABD hükümeti gelirin %75 'ini alabiliyordu. .1989 'a gelindiğinde ise en yüksek vergi oranı %28 'e inmiş durumdaydı. Bayan Teatcher'in Britanyasında vergi oranlarındaki azalmalar ülkenin ekonomik kalkınmasının temel taşlarından biri oldu..1970 'lerdeki işçi Partisi hükümeti sermaye geliri üzerinden %98 'lik bir vergi oranı uygulamıştı. Bayan Teatcher'in en yüksek vergi oranı %40 tır. Avusturya ve Yeni Zellanda gelir vergilerini dünyanın diğer yörelerindeki muhafazakar hükümetlerden daha belirgin bir biçimde indirmiştir. 1989 'dan başlayarak Japonya'nın yeni vergi yasası en yüksek gelir vergisi oranı %60'dan %50'ye çekti. Brezilya 'da üst sınır %25 olarak belirledi. 1984'ten bu yana 55 ülkede vergi oranlarının aşağı çekildiği gözlenmiştir. Son derece yüksek kişisel gelir vergileriyle tanınan İsveç dahi %75 'ten %60'a çekmiştir. Rekabetçi bir dünyada düşük gelir vergileri insanları daha sıkı çalışmaya ve gelir beyanlarında daha doğrucu olmaya teşvik eder. Uzun vadede, hükümetlerin daha az değil, daha çok vergi toplamasına yol açar.

(55) Doç.Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ , "Ülkemizde ve AET üye ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerin Vergi Yükünü Etkileyen Çeşitli Faktörlerin Karşılaştırılması " A.Ü.İ.İ.B.F., Cilt 5, Sayı 2 Kasım 1988 , s. 369.



**TABLO 9****Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı**

ÜLKELER	1965	1970	1975	1980	1985	1986	1987	1988	1989
Avusturya	34.4	37.3	43.6	44.0	45.5	47.0	45.4	46.1	44.7
Avusturya	20.0	20.7	21.6	23.2	22.9	23.3	22.7	22.5	20.0
Belçika	20.5	24.4	31.9	35.2	34.2	33.5	32.6	31.9	30.7
Kanada	28.0	32.4	32.8	34.1	35.2	36.9	38.5	37.1	38.4
Danimarka	41.4	48.6	55.9	51.8	50.2	48.0	49.2	51.2	52.1
Finlandiya	35.8	42.0	48.5	44.7	47.0	48.3	45.1	46.2	46.2
Fransa	10.6	12.0	12.3	12.9	12.8	12.8	12.8	12.1	11.8
Almanya	26.0	26.7	30.2	29.6	28.7	28.6	29.1	28.9	29.5
Yunanistan	6.8	9.7	8.9	14.9	13.9	13.2	12.6	14.0	13.3
İzlanda	19.5	19.9	20.2	23.1	19.5	21.5	20.7	23.8	24.2
İrlanda	16.7	18.3	25.2	32.0	31.3	32.6	34.7	34.8	31.7
İtalya	10.9	10.9	15.2	23.1	26.7	27.8	26.3	26.8	26.7
Japonya	21.7	21.5	23.9	24.3	24.7	25.0	24.1	23.2	24.7
Lüksemburg	24.9	24.1	27.8	26.8	26.3	26.5	25.3	24.1	23.4
Hollanda	27.7	26.8	27.1	26.3	19.4	20.2	19.7	20.5	21.1
Yeni Zelanda	39.4	42.7	54.3	61.6	59.8	58.8	50.3	51.0	45.8
Norveç	39.6	35.2	31.5	28.0	22.3	22.9	26.4	27.9	27.4
Portekiz									13.9
İspanya	14.3	11.5	14.5	20.4	19.7	17.3	21.4	21.5	22.9
İsveç	48.7	49.8	46.1	41.0	38.5	37.9	37.1	38.8	39.2
İsviçre	31.2	33.2	36.1	35.6	34.9	35.1	34.1	34.2	33.4
TÜRKİYE	24.8	27.0	32.9	43.5	27.5	26.6	24.9	23.8	23.0
İngiltere	29.8	31.4	37.9	29.8	26.5	27.1	26.7	26.6	26.6
ABD	30.5	35.2	32.8	36.9	35.7	35.4	36.2	34.8	35.7
Ağırlıksız Ortala.									
Toplam OECD	26.0	27.9	30.9	32.3	30.6	30.7	30.3	30.5	29.4
Avrupa OECD	25.0	26.2	29.1	30.1	27.9	28.0	27.9	28.3	27.2
AET	20.9	22.2	26.1	27.5	26.3	26.1	26.4	26.56	25.3

KAYNAK: OECD Revenue statistics of OECD Member Countries

1991

NOT: Toplam Vergi Gelirlerine mahalli idare payları ve sosyal güvenlik kurumları primleri dahil edilmiştir.  
Gelirler Genel Müdürlüğüne bu rakam 26.3 olarak hesaplanmıştır.

<b>TABLO 10</b>		<b>Gelir Vergisinin GSYİH'ya Oranı</b>							
<b>ÜLKELER</b>	<b>1965</b>	<b>1970</b>	<b>1975</b>	<b>1980</b>	<b>1985</b>	<b>1986</b>	<b>1987</b>	<b>1988</b>	<b>1989</b>
Avusturalya	8.0	9.0	12.0	12.5	13.6	14.4	14.0	13.9	13.4
Avusturya	6.9	7.4	8.4	9.6	9.9	10.0	9.7	9.5	8.2
Belçika	6.4	8.7	13.3	15.6	16.2	15.8	15.4	14.7	13.6
Kanada	5.9	10.1	10.6	10.8	11.6	12.4	13.4	12.8	13.5
Danimarka	12.4	19.6	23.1	23.5	24.6	24.4	25.4	26.2	26.0
Finlandiya	10.6	13.2	17.0	14.7	17.4	18.6	16.3	17.5	17.6
Fransa	3.7	4.2	4.5	5.4	5.7	5.6	5.7	5.3	5.2
Almanya	8.2	8.8	10.8	11.3	10.9	10.7	11.0	10.8	11.2
Yunanistan	1.5	2.5	2.3	4.2	4.9	4.9	4.7	4.9	4.4
İzlanda	5.4	5.7	6.3	7.0	5.6	6.2	6.0	7.6	8.2
İrlanda	4.3	5.7	7.9	10.9	12.0	12.8	13.6	14.3	11.9
İtalya	2.8	2.8	4.0	7.0	9.2	10.0	9.5	9.9	10.1
Japonya	4.0	4.2	5.0	6.2	6.8	7.1	7.1	7.0	7.6
Lüksemburg	7.6	7.3	10.9	11.0	11.5	11.2	10.8	10.2	9.9
Hollanda	9.2	10.1	11.8	12.0	8.7	9.3	9.5	9.9	9.7
Yeni Zelanda	9.7	11.7	17.0	20.4	20.4	20.2	19.1	19.1	18.5
Norveç	13.2	13.8	14.1	13.2	10.6	11.5	12.7	13.3	12.5
Portekiz									4.9
İspanya	2.0	1.9	2.8	4.8	5.7	5.3	7.0	7.1	7.0
İsveç	17.1	19.9	20.1	20.1	19.4	20.1	20.8	21.5	22.0
İsviçre	6.5	7.9	10.7	11.0	11.2	11.4	10.9	11.4	10.6
TÜRKİYE	3.7	4.8	6.8	9.4	5.4	6.1	6.0	5.4	6.7
İngiltere	9.1	11.6	13.5	10.5	10.1	10.2	9.9	9.9	9.7
ABD	7.9	10.3	9.5	10.9	10.4	10.2	10.9	10.4	10.7
Ağırlıksız Ortala.									
Toplam OECD	7.2	8.7	10.5	11.4	11.4	11.7	11.7	11.8	11.4
Avrupa OECD	7.3	8.7	10.5	11.2	11.1	11.3	11.4	11.6	11.1
AET	6.1	7.6	9.5	10.6	10.9	10.9	11.1	11.2	10.4

KAYNAK: OECD Revenue statistics of OECD Member Countries Paris 1991

NOT: Toplam Vergi Gelirlerine mahalli idare payları ve sosyal güvenlik kurumları primleri dahil edilmiştir.

Konuya gelir vergisinin GYSİH 'ya oranı şeklinde bakıldığında da benzer bir durum ortaya çıkmaktadır.1989 yılı itibariyle bu oranın Danimarka için %26.0 olmasına karşın Fransa %5.2 dir. 1989 yılı itibariyle OECD ülkelerinde gelir vergisinin GSYİH'ya oranı ortalama %11.4 dır.(Tablo:10)

Türkiye 1989 yılı itibariyle, Gelir vergisinin toplam vergi gelirlerine oranı olan %23.0 rakamı ile OECD ortalamasına yakın gözükmekte; Gelir vergisinin GSMH 'ya oranı olan %6.7 rakamı ise OECD ortalamasından oldukça düşük seviyede bulunmaktadır.(56)

Bu sonuç ülkemizde gelir vergisinde yer alan yüksek vergi tarifelerine rağmen istenilen düzeyde vergileme sağlanamadığını göstermektedir.Vergi kayıp ve kaçaklarının yaygınlığı ile istisna ve muafiyetler nedeni ile fiili vergi oranı oldukça düşüktür.Götürü vergilemenin neden olduğu vergi kaybını da bir ölçüde yansıtmaktadır.

3946 sayılı kanun ile tarifelerin oranları düşürüleceğine son oran %55'e çıkarılarak müterakkiyet arttırılmak istenmiştir.Üretim ve piyasa üzerinde doğuracağı olumsuz etki üretim kayıplarına neden olacaktır.(57)

### **2.7.En Az Geçim İndirimi Müessesesinin Yeniden Düzenlenmesi**

En az geçim indirimi bireylerin geçinebilmeleri için gerekli olan en az gelir miktarının vergiye tabi tutulmaması yani kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürebilmek için gerekli gelirin vergilendirilmemesi olarak tanımlayabiliriz.

Bilindiği üzere verginin ödeme gücüne göre alınması genel olarak kabul edilen ilkedir.Gelişmiş batı ülkelerinde uygulanan tüm vergi sistemlerinde sadece ücret geliri elde eden mükelleflere değil tüm mükelleflere asgari geçim indirimi tanınmaktadır. Bu indirim bir kişinin o ülkelerde asgari gereksinimlerini karşılayabileceği anlamlı bir tutar olmaktadır. Bu uygulama mükelleflerin vergi ödemeye karşı olan dirençlerini azaltarak onları daha gönüllü vergi ödemeye teşvik etmektedir.

Aşağıda uygulama örneği verilen yabancı ülkeler de gözönünde tutulursa en az geçim indirimi müessesesinin belli tutara kadar olan

(56) TOBB,a.g.k. s. 82.

(57) Prof.Dr.Güneri AKALIN, "Maliye Bilimi Açısından Son Vergi Reformunun Değerlendirilmesi." Vergi Dünyası S. 151 s. 5

gelirin vergi dışı bırakılmasında yarar olacağı düşünülmektedir.(58)

### **2.8.Asgari Ücretin Vergi dışı bırakılması**

Vergi ödeme gücünün ilk unsuru mükelleflerin kendilerini ancak geçindirebilecek miktardaki gelirlerinin vergi dışı bırakılmasıdır.Bir mükellefin yaşantısını sürdürebilmesi için kullanabileceği gelir onun gereksinme duyduğu en az miktardır.Asgari ücret en az geçim indiriminin dayanağını oluşturan kişilerin asgari geçimini sağlayacak gelir olarak kabul edilmekte ve miktar buna göre belirlenmektedir.

Asgari ücretin vergi dışı bırakılması zorunluluk olarak göze çarpmaktadır.Ancak, devlete getireceği mali yük itibariyle bunun bir anda gerçekleşmesinin mümkün olamayacağı, söz konusu vergi dışı bırakma işleminin aşamalı olarak gerçekleştirilmesi vergilemenin çağdaş gerekleri uyarınca süratle gerçekleştirilmesinde yarar vardır.

### **2.9. Belge Düzeninin Yaygınlaştırılması**

Beyan esasına göre vergilemede, verginin tam olarak beyan edilmesi ve vergileme de adaletin sağlanabilmesi için, mükellefin özel durumu, gelir seviyesi,giderleri, iş büyüklüğü gibi hususların kesinlikle ve doğru şekilde tesbit edilmesi şarttır. Beyan esasında bu hususların tesbiti ve beyanı ise mükellefe bırakılmıştır.Beyan esasını uygulayan ülkelerde beyanın gerçek durumu yansıtmasının sağlanması çok güçtür.

Beyan usulünü başarıya götüren unsurlar, belge düzeninin sağlıklı bir şekilde işletilmesi ile denetim sistemidir. Denetim sisteminden beklenenin elde edilebilmesi ise yine belge sistemine bağlıdır.Bir vergi sisteminde uygulanmakta olan defter ve belge düzeni mükelleflerin kazançlarına ilişkin tüm uğraşlarını mümkün olan açıklama ortaya koyacak ve denetime en iyi şekilde imkan verecek nitelikte olmalıdır. Belge düzeni, mükellefin gerçek kazancını gizleyen araçları ortadan kaldırıcı, bertaraf edici niteliklere sahip olduğu ölçüde başarılı olacaktır.

(58) Şükrü KIZILOĞLU, Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması Cilt:1 Savaş Yay. 1991 S:460-462. Bazı yabancı ülkelerde en az geçim indirimi İngiltere'de en az geçim indirimi olarak belirlenen tutar bekar mükellefler için yıllık 2.650 Sterlin, Evli olanlar içinse 4.095 Sterlindir.Kocasını ölen kadın için, diğer indirimlere ek olarak ayrıca 1.490 Sterlinlik bir indirimde tanınır. Almanya'da 1988 ve 1989 yılları için geçerli olan en az geçim indirimi 1990 ve izleyen yıllar için 5.616 DM olarak belirlenmiştir. Evli olanlar için bir tutar iki kat olarak uygulanmaktadır. Fransa'da da bekar mükelleflerin 31.300 Frank'a kadar olan gelirleri vergiye tabi değildir. Evli olanlarda bu tutar daha yüksektir. ABD'de bu ülkenin vatandaşı olmak ya da yerleşik durumda bulunmak kaydıyla bekar mükellefler yıllık 3.300 Dolar kadar gelir için beyanda bulunmaz ve vergi ödemez. Bu tutar 65 ve daha yukarı yaştaki bekarlar için yıllık 4.300 Dolar'dır.

Belge düzenini zedeleyen önemli konuların başında "Götürülük" kurumu gelmektedir.Son 3946 sayılı kanun ile stopaja tabi tutularak kısmen düzeltilmeye çalışılmış ise de bu kurumu sistemden yok denecek kadar az sayıya indirilmesi gerekmektedir.

Belge düzeninin işleyebilmesinin diğer şartı çok etkin bir vergi denetiminin kurulmasıdır.Bugünkü haliyle etkin ve verimli bir vergi denetiminden bahsedebilmek mümkün değildir.(59) Çünkü beyannameli mükelleflerin yaklaşık %85'i "Hayat Standardı" esasına göre beyanname vermektedir.Türkiye'de yaklaşık 1,5-2 Milyon civarında beyannameli mükellef mevcuttur.Buna karşın denetim gruplarının sayısı çok yetersizdir. Bu rakamsal karşısında istenilen sonucun alınması mümkün değildir.

Yapılacak değişikliklerle belge düzeninin aksayan yönleri giderilmeli, etkin ve verimli vergi incelemesini kolaylaştıracak gider esas ve servet incelemesi gibi tedbirler(önceki uygulamaların olumsuzlukları arındırılmış olarak)Yeniden getirilmelidir.(60)

Son yıllarda vergi düzeni konusunda vergi idaresinin çalışmaları ve yasal düzenlemeler sonucu olarak iyi bir mesafe alınmasına rağmen, belge düzeninin tam olarak disipline edildiği, vergi kayıp ve kaçığının önlendiğini söylemek mümkün değildir.Yasal düzenlemelere sırası ile örnek verecek olursak, 1984 yılında ücretlilere vergi iadesi 2.11.1984 tarihinde kanunlaşarak 1.1.1985 tarihinde uygulanmaya başlanan Katma Değer Vergisi Kanunu,aynı tarihlerde Vergi Usul Kanunu'muzda bulunan ve kullanılan her türlü belge noter tasdikli olarak kullanılmaya başlamıştır.ve hemen ardından 1.3.1985'den itibaren anlaşmalı matbaalarda seri ve sıra numaralı olarak bastırılan bu belgeler disiplin altında kullanılmaya başlandı.KDV uygulamasıyla birlikte "yaygın ve yoğun vergi denetimi" ile de yeni bir denetim tipi uygulamaya konuldu.

1985 Temmuz tarihinden itibaren kademeli olarak yazar kasa uygulamasına geçilmiştir.Vergi Daireleri yenilenmiş,iyi binalara kavuşturulmuştur. 1.3.1985'de Polatlı'da ilk bilgisayarlı Vergi Dairesi açılmış,daha sonra 1986 yılında Ankara'da,1987 'de İstanbul'da şu anda bir çok ilimizde Bilgisayar ağı kurulmuştur.(61)

(59) ESİAD, a.g.k. s. 41

(60) Halil BAŞAĞAÇ, "Vergi Reformu Üzerine Düşünceler." Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 69, s. 23.

(61) Altan TUFAN, a.g.k., s. 172

Belge düzeni konusunda iyileştirmeler yapılması gerekmektedir. Toplumda vergi bilincinin oluşturulması amacıyla yapılacak çalışmalar için başlangıcı olmalıdır. diye düşünüyorum.

## 2.10.Stopaj Uygulaması İle İlgili Düzenlemeler

Devletin vergi alacağına bir an önce kavuşma isteği ile birlikte vergi alacağını garanti altına alma, verginin ödeme zamanında yükümlülere ağır bir yük oluşturmasını önleme gibi ihtiyaçların bir ürünü olan stopaj yolu ile tahsil yöntemi, Türk gelir vergilerinde geniş bir uygulama alanı bulmuştur.(62)

Stopaj uygulaması, Türk vergi sisteminde Gelir Vergisi, Kurumlar vergisi, Veraset ve İntikal vergisi ve Damga vergisinde mevcuttur.

Gelir vergisi içerisinde Stopaj yöntemi, iki yönlü işlev görmektedir. Birinci yöntem tahsil yöntemi, ikinci yöntem ise tarh (nihai vergileme) yöntemi olarak kullanılmaktadır. İkinci yöntem gelir vergisinin üniterlikten uzaklaştırılması sonucunu doğurmakta ve vergilemede adaletsizliğe yolaçmaktadır. Giderek artan bir yöntem haline gelmiştir. Tahakkuk eden vergi kesintilerinin, gelir vergisi brüt tahakkukuna oranı 1987 yılında %67.5 iken 1990 yılında bu oran %83.7'ye yükselmiştir. Bu sonuç, gelir vergisinin stopaj vergisi haline dönüştüğünü ve dolayısıyla bu verginin beyana dayalı yıllık bir vergi olmaktan uzaklaştığının bir göstergesidir.

Stopaj oranları, kanunda bütün stopaj türleri için eşit olarak öngörülmeyle birlikte, Bakanlar Kurulu Kararı ile çeşitli değişiklikler eşitsizlikler yaratmaktadır. Örneğin mükellef grupları arasında menkul sermaye iradi elde edenler lehine eşitsizlik yaratmıştır. Anayasamızın, Bakanlar Kuruluna vergilendirme konusunda yetkilendirilebilmesini düzenleyen 73.maddesinin son fıkrası, bu kadar geniş bir yetkilendirilebilmeyle amaçlanmıştır.

Kurum kazançları üzerinden yapılmakta olan vergi tevkifatları, Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesinde yer almaktadır. Örneğin 94.maddenin 6/a-ı bendine göre, dağıtılın veya dağıtılmasın Kurumlar Vergi Kanunu'nun 8.maddenin 4 numaralı bendinin (b) alt bendinde yazılı kazançlardan %10 oranında vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar için yapılacak tevkifat Gelir Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu gibi tevkifatlar, Kurumlar Vergisi Kanunu ile ilgili dü-

---

(62) TOBB, a.g.k.s. 90-91.

zenlemeler içinde yer alması uygun olacaktır.

### **2.11 Yeniden Değerleme Müessesesinde Yapılması Gereken Düzenlemeler**

Enflasyonun ,firmaların bünyelerinde yarattığı tahribatı gidermek üzere vergi sistemimizdeki en önemli düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298.maddesinde yer alan yeniden değerlendirme müessesesidir.

Muhasebenin temel kavramlarından birisi "para ile ifade" edilmelidir.Bu kavrama göre 1 Lira her zaman 1 liradır.Bu kavram, paranın satın alma gücünün hiç bir zaman değişmeyeceği esasına dayanır.Ancak, günümüz koşullarında enflasyon nedeniyle paranın satın alma gücü düşmektedir.Bu nedenle, muhasebenin para ile ifadesi çerçevesinde ürettiği mali tablolar (Bilanço,Gelir Tablosu gibi) gerçeği yansıtmamaktadır. Enflasyon mali tabloları çarpıtmaktadır.

Enflasyonun,mali tablolar üzerinde yarattığı olumsuzlukları ortadan kaldırmak üzere enflasyon muhasebe tekniklerinden yararlanılır. Ülkemizde ise bu tekniklerden yeniden değerlendirme metodu uygulanmaktadır. Olumlu bir gelişme ancak yeterli değildir.

Bu yeniden değerlendirme sisteminin kapsam olarak geliştirilmesine ihtiyaç vardır.Çünkü, işletmelerin mali tabloları sadece sabit kıymetlerden ibaret değildir. Bilançoların aktifinde yer alan alacaklar, stoklar gibi kalemler de enflasyondan etkilenmektedir. Bu nedenle uygulanmakta olan yeniden değerlendirme sisteminin genişletilerek enflasyon muhasebesinin tam olarak uygulanması yerinde olacaktır Ayrıca binaların da diğer sabit kıymetler gibi işleme tabi tutulması gerekmektedir.

Uygulanan endeks, enflasyon oranının gerisindedir. Bu hususda, oranın enflasyon oranının üzerinde tutularak veya toptan eşya fiyat endekslerinin üzerinde tesbit edilmesi yerinde olur düşüncesindeyim.

### **2.12. Vergi Güvenlik Müesseseleri ile İlgili Yapılacak Düzenlemeler**

Beyan edilen matrahların gerçeğe uygun olup olmadığı vergi incelemeleri ile saptanmaktadır.Ancak Türkiye'de mükelleflerin en çok %3'ü dolayında denetlenebildiğinden denetim yöntemi niteğinde olan vergi güvenlik önlemlerinin getirilmesine ihtiyaç duyulmuştur.

Ortalama kar haddi ve asgari gayrisafi hasıla esaslı, gider esaslı, ve servet beyanı bu güvenlik önlemlerinden bazılarıdır.

Ortalama kar haddi ve asgari gayrisafi hasıla esası mükellef beyanlarının kıyaslama yoluyla denetlenmesidir. Aynı dalda faaliyet gösteren ve aynı derecede alım yapan ve işletme giderleri bulunan işletmelerden bir kısmının düşük kazanç beyan ederek az vergi ödemesinin haksız rekabeti doğuracağı düşünülerek ortalama kar haddi ve asgari gayrisafi hasıla müesseseleri getirilmiştir.

Gider esası, mükellef beyanlarının, özel yaşantılarını sürdürmek için yaptıkları giderlerle karşılaştırılması suretiyle kontrolüne imkan veren vergi güvenlik önlemlerindendir.

Servet beyanı da bir güvenlik önlemidir ve Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesinde etkin bir rol oynamıştır. Şimdi bu konuları ele alalım

### **2.12.1. Ortalama Kar Haddi ve Asgari Gayrisafi Hasılat**

Ortalama kar haddi esası ile ilgili yönetmelik 28.10.1964 tarihinde yayınlanmıştır. Bu yönetmelikte yer alan açıklamaların büyük bir kısmı geçerliliğini yitirmiş durumdadır. Çünkü 1981 'de Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ortalama Kar Hadleri" ile ilgili 111. maddesi köklü bir değişikliğe tabi tutulmuştur. Hizmet işletmeleri, taşıma işleri ve tamirciler asgari gayrisafi hasılat esasının kapsamına alınmıştır. Ancak getirilen bu yeni hükümler ve bu doğrultuda yürütülecek olan uygulamaların esaslarını belirleyecek uygulamada birlik sağlanacak yönetmelik henüz düzenlenmemiştir. Bu durum bir boşluk yaratmaktadır. Asgari Gayrisafi hasılat tesbit edilemediğinden bu işleri yapan mükellefler için otokontrol yapılamamaktadır.

Mükelleflerce kazanç düşüklüğünün nedeni olarak yapılan açıklamalar vergi incelemesine yetkili olan kişilerce değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada ortalama kar haddi yönünden yapılan denetimler vergi dairesindeki memurlarca yapılmakta, yine kazanç düşüklüğüne ilişkin açıklamalar yine bu kişiler tarafından değerlendirilmektedir. Bu uygulama sonuçta uyumsuzluklara yol açmaktadır.

Belge düzeninin yerleşmediği bir ortamda ortalama kar haddi esası başarılı olarak uygulanmış ve belge düzenlemeyen çoğu mükellefler hiç değilse ortalama kar hadlerinin altında kazanç beyan etmemeye çalışmıştır. Ancak, özellikle 1985 yılından itibaren yapılan bir takım düzenlemeler yeni getirilen Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi İadesi Uygulaması ile belgelerin anlaşmalı matbaalara bastırılması ya da noterlere onaylatılması belge alış verişini belli bir disiplin altına almıştır.



Tüm alış ve satışları belgeye dayalı olan mükelleflerden hipotetik bir şekilde vergi alınmak istenilmesi gelirin gerçek olması ilkesinden bazı sapmalara neden olduğundan ortalama kar haddi müessesesinin kaldırılmasında yarar olacağı düşünülmektedir.

Asgari gayrisafi hasılat esası vergi hukukumuzda 2361 sayılı kanunla getirilmiştir. Ortlama kar haddi esasını bünyesinde denetime tabi tutulan otel,gazino,lokanta,bar ve pavyon vb. hizmet işletmeleri ile her türlü taşıma işleriyle uğraşanlar nakliyeciler de dahil edilmek suretiyle asgari gayrisafi hasılat esasının kapsamına alınmıştır.

Uygulama güçlüğü nedeniyle başarılı olamamıştır.Bu nedenle hasılat esasına göre yapılan bir denetim de söz konusu değildir.Yapılan bazı denetim ve tesbitlerin de ne ölçüde sağlıklı olduğu tartışmalıdır ve bu gibi tarhiyatlar yargı organlarıncaya terkin edilmektedir.Uygulamada çoğunlukla ortalama kar haddine tabi işletmeler için işlem yapılmakta,hizmet işletmeleri için hasılat tesbitleri yapılamadığından birinci grup aleyhine haksızlık yapılmaktadır.

Bu nedenlerle asgari gayrisafi hasılat esasına ilişkin uygulamanın yeniden düzenlenmesinde ya da bu müessesenin de kaldırılmasında yarar vardır.

### **2.12.2.Gider Esası**

Mükelleflerin yıl içinde yapmış oldukları kira,tatil,özel oto harcamaları,seyahat giderleri,yeme,içme,ısıtma ve aydınlatma vb. geçim giderleri toplamı ile beyan ettiği matrah kıyaslanarak gelirin üzerinde gider beyan edilmesi halinde araştırılarak gerekirse tarhiyat yapılyordu. 2995 Sayılı Kanun ile 27.4.1984 tarihinden kaldırıldı.Servet beyanı esasının yeniden kabul edilmesi halinde gider esasının da uyumlu bir şekilde düzenlenerek yerine alması düşünülmektedir.

### **2.12.3.Servet Beyanı Esası**

2995 sayılı kanun ile 27.4.1984 tarihinden itibaren kaldırılan servet beyanı müessesesi ile iki dönem arasındaki servet artışından hareket ederek o dönem içinde beyan edilen gelirin gerçeğe uygunluk derecesi vergi dışı bırakılan gelir kısmının bulunup bulunmadığı araştırılmaktaydı.

Servet beyanı esasını uygulandığı sürece, vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesinde etkin bir vergi güvenlik önlemi oluşmuştur.Bu müessesenin uygulanmasında defter ve belgeler üzerinde yapılan inceleme sonucu saptanamayan matrah farkı kişinin servetindeki artıştan hareket ederek kavranmaya çalışılmıştır.

Bu nedenle servet beyanı esasının yeniden getirilmesi yararlı

olabilir.Siyasi endişeler ve ekonomik nedenlerden ötürü bu müessesenin ihdas edilmesi mümkün olmaması halinde servette meydana gelen artışların ve kişisel harcamaların vergi incelemelerinde veri olarak kullanılabilmesine dair bir hükmün Vergi Usul Kanunu'na konulmasında yarar bulunmaktadır (63).

#### 2.12.4.Hayat Standardı Esası

Hayat Standardı esası gelir vergisine tabi,ticari kazanç ve serbest meslek kazancı sahipleri için uygulanmaktadır.Yasal düzenlemeye göre hayat standardı esasına göre beyan edilecek gelir iki ayrı kritere göre tesbit edilen belli bir miktardan aşağı olmamalıdır.Temel kriter asgari ücrete göre hesaplanan ve aynı durumda olan herkes için eşit olarak öngörülen bir göstergedir. Hayat Standardı ilave göstergesi olarak bilinen ikinci kriter ise yaşam tarzının bazı dış görüntülerini esas alarak belirli gruplar tesbit edilmekte ve bu grupların her biri için öngörülen sayısal değerler toplanmaktadır.

Türkiye'de beyanname veren gelir vergisi mükelleflerinin yaklaşık %85'i "Hayat Standardı" esasına göre vergi ödemektedir.Her yıl bu müessesede yer alan göstergeler %70 oranında (yaklaşık) arttırıldığında vergi tahakkuk ve tahsilatları da bu civarda artmakta ve dolayısıyla "Vergi İdaresi" çalışmalarının bu tahakkuk ve tahsilat artışından pek fazla payları bulunmamaktadır.(64)

Gelir vergisi , ticari kazanç sağlayanlar ile serbest meslek kazancı erbabı için bir tür dereceli baş vergisine dönüşmüştür.Böyle bir vergi düzeni ile vergiden optimal hasılanın sağlanması söz konusu olamaz.Bunun sonucu olarak, kamusal finansman için ya açık finansman politikası izlemek ya da vergi sistemini yozlaştırmak pahasına salt gelir sağlama amacına yönelik adaletsiz vergilere başvurmak gerekecektir. "Fon"lar bu durumun bir sonucudur.

Gelir vergisinin gerçek gelir üzerinden alınması,zarar edenden ise alınmaması gerekir.Çeşitli sebeplerden ötürü bir tacir üstüste zarar edebilir.Hayat Standardı uygulamasında zarar eden mükellef belirtilen hadler dahilinde vergi ödemeye mecburdur.Bu da yanlış ve son derece haksız bir tasarruftur.

Hayat standardı uygulaması gelirin gerçek olması ilkesiyle çelişmekte olup,ticari yaşantıda mutlaka kâr edileceğini düşünmek doğru olamaz. Mükellefin medeni durumu veya çocuk sayısı da göz önüne alınmamıştır. Öğrenim yapan çocukların yurtiçinde mi, yurtdışında mı ya

(63) TOBB, a.g.k. s. 103.

(64) ESİAD, a.g.k., s. 22.

da paralı okulda mı okuduklarını göstergede gözönüne almak gerekmektedir.

Meslek grupları faaliyette bulunulan yer(şehir,semt,bölge) gibi kazanç ve faaliyet konuları gibi hususlar gözönünde bulundurularak çok ayrıntılı bir düzenlemeyle hayat standardı esasının sakıncaları azaltılabilir.

### 2.13. Geçici Vergi Esası ve Fonlar ile İlgili Düzenlemeler

Gelir vergisi sisteminde bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratlar ertesi yılda yıllık beyanname ile beyan edilmekte ve bu beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi ,kazanç ve iradın elde edildiği yılı izleyen yıl içinde taksitler halinde ödenmektedir.

Vergisini yıl içinde tevkif suretiyle peşin ödeyen mükellefler ile yıllık beyanname vermek suretiyle ertesi yılda ödeyen mükellefler arasındaki ayrıcalığın giderilmesi amacıyla geçici vergi uygulamasına gidilmiştir.

Geçici vergi esası ile mükelleflerin bir takvim yılında elde ettikleri kazançlarla ilgili olarak ertesi yılda ödeyecekleri nihai vergiden mahsup edilmek üzere gelir vergisinin bir kısmının kazancın elde edildiği cari yıl içinde tahsil edilmesi amaçlanmaktadır.

3505 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 120.maddeye göre gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi ödemektedirler.

Geçici vergi uygulamasından, bazı mükellefleri veya tüm mükellefler için vazgeçilmesi halinde, geçici vergi kapsamından çıkartılan mükellefler vergilerini 3 ay ile 21 ay arasında değişen bir süre geçtikten sonra ödeyeceklerdir. Bir mükellef, takvim yılının ocak ayında elde ettiği kazancın vergisinin 1/3 ünü ,bu verginin taksit dönemi olan müteakip yılın eylül ayında ,yani 21 ay sonra, aralık ayı içinde elde ettiği kazancın vergisinin 1/3 ünü de birinci taksit dönemi olan yine müteakip yılın mart ayında yani 3 ay sonra ödeyecektir.(65)

Oldukça çağdaş bir uygulama olarak kabul edilen geçici vergi Anayasa Mahkemesi'nin 7.11.1989 tarih ve E:1989/6, 1989/42 sayılı kararı ile Anayasa'ya aykırı olmadığı hüküm altına alınmıştır.

Halen yürürlükte olan geçici vergi oranı 93/9143 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile gelir vergisi mükellefleri için %50 olarak tesbit edilmiştir.

(65) TOBB , a.g.k. s.110.

3946 Sayılı Kanun ile GVK'nun mükerrer 120. maddesine ikinci fıkraya eklenerek geçici vergi ödemesinde mükelleflere yeni bir seçimlik hak getirmiştir. Buna göre, kurumların ve bilanço esasına göre defter tutan ticari kazanç sahiplerinin düzenleyecekleri üçer aylık bilanço ve gelir tablosuna göre hesapladıkları kazançları üzerinden %25 oranında geçici vergi ödemelerine imkan verilmektedir. Geçici vergi uygulamasına devam edilmesi görüşündeyim.

3238,3294 ve 3308 sayılı kanunlarla kurulan Savunma Sanayi Destekleme Fonuna, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Fonuna ve Çıracılık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonuna gelir veya kurumlar vergisi mükellef ve sorumluları tarafından hesapladıkları gelir ve kurumlar vergisi üzerinden ve bu vergilerden ayrı olarak belirli oranda ayrıca bir meblağ ödemektedir.

Fon uygulaması ile ek mükellefiyetler getirilmekte ve gelir idaresine tahsil yetkisi verilmesi iş yükünde artışa ve bürokrasiye neden olmaktadır.

Bu sorunların giderilebilmesi için; Gelir ve Kurumlar vergisi oranlarının bu fonları da karşılayacak şekilde yeniden düzenlenmesi, bu denemeye paralel olarak ilgili fonlara gelir ve kurumlar vergisi hasılatından pay verilmesi uygun olacaktır.

#### **2.14. Gelirin Beyanı ile İlgili Düzenlemeler**

Gelir Vergisi Kanununun 84. maddesinin ikinci fıkrasında "Yıllık Beyannamenin, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin, vergi dairesine bildirilmesine mahsus olduğu belirtilmiştir.

Muhtelif üretim faktörlerine bağlı olarak doğan kazanç ve iratların, bunların sahibine mal edilerek, onun bünyesinde vergilendirilmesi, gelir vergisinin şahsi karakterinin bir gereğidir. Bu toplamanın takvim yılı itibarıyla yapılması ise, zaman süreci içinde belli aralıklarla devamlı olarak yenilenen gelirin belli bir zaman birimi itibarıyla kavranması ihtiyacı ve vergide, artan oranlı tarife uygulanmasının sonucudur. Bu açıdan yıllık beyan dışında vergilemenin, normal olarak söz konusu olmaması gerekir.

Ancak, vergileme tekniği ve verginin idaresi planındaki ihtiyaçlar, genel ilkedden sapmalara, yıllık beyannamenin yanında, muhtasar ve münferit beyannameler ve karne esasında vergileme rejimlerinin yaratılmasına yol açmıştır. Gelirin yıllık beyanname ile beyanı ve vergilendirilmesi bazı hallerde kanunen kaldırılmış, diğer bazı hallerde ise bu konuda yıllık beyanname verip vermeme veya vereceği yıllık

beyannameye bir kısım gelir unsurlarını dahil edip etmeme bakımından mükelleflere seçimlilik hakkı tanınmıştır.

### 2.14.1. Gelirin Toplanması

Bilindiği üzere , temel ilke , gelir unsurlarının yıllık beyannameye toplanarak beyan edilmesi ve vergilemenin bu suretle bulunan toplam gelir üzerinden yapılmasıdır. Bu esas Gelir Vergisi Kanununun 85 nci maddesinde hükme bağlanmıştır.

Genel kural, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların yıllık beyannameye toplanması olmakla birlikte, bazı menkul sermaye iratları yıllık beyanname dışına çıkartılmışlardır. Mükelleflerin elde etmiş oldukları gelir, bu menkul sermaye iratlarından oluşuyorsa, bu iratlar için 30 Aralık 1993 tarih 3946 sayılı Kanunun geçici 39 ncu maddesinin 7 nci fıkrasına göre,( Gelir Vergisi Kanununun 75 nci maddesinde düzenlenen, her nevi tahvil faizleri, hazine bonosu faizleri, Gelir Ortaklığı senetlerinden sağlanan gelirler, her nevi mevduat faizleri, faizsiz olarak, kredi verenlere ödenen kar payları için,) 1.1.1997 tarihine kadar beyanname verilmeyecektir.

Ayrıca istisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar içinde beyanname verilmeyecektir.

Öte yandan, tüccarlarla çiftçiler ve serbest meslek erbabı, ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç sağlamasalar bile beyanname verirler.

Gelir Vergisi Kanununun 86 nci maddesine göre bazı belirli durumlarda mükellefler gelirlerini toplamaz ve yıllık beyanname vermezler. Örneğin, Tek işverenden elde edilen ücret gelirleri gibi. Örneğin, Gelir vergisi kanununun 86 nci maddesine göre :Vergiye tabi gelir sadece tamamı aynı işverenden alınmış olan ücretten ibaretse, yıllık beyanname verilmeyecektir. Ücretin tutarı yönünden bir sınırlama yoktur.

1993 takvim yılında elde edilen gelirler için 92/3892 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 96.000.000.T.L 'yı geçmeyen ve birden fazla işverenden alınan ücretler yıllık beyanname vermeyecektir. Ancak sınır aşılırsa, başka hiçbir gelir olmasa bile, yıllık beyanname verilmesi gerekecektir. (66)

Bu hüküm ile ilgili önerimiz bu sınırın ücretlerde kaldırılarak, tamamen stopaj yolu ile vergilendirilmesi ve yıllık beyanname ile tamamının beyan edilmesi gerektiğidir.

---

(66) 3946 S.K.'nun 21. maddesi ile bu had 225 milyona çıkarılmıştır.

Sermaye piyasasının vergi teşvikleri suretiyle kuvvetlendirilmeye çalışılması sistemin üniter yapısını bozmaktadır. Amaçların gerçekleştirilebilmesi için temel ilkelerden biri olan "üniterlikten" taviz verilmesi yanlıştır. Vergileme tekniğinin alternatif imkanlarından yararlanarak aynı sonuca farklı yönlerden ulaşılabilir. Örneğin, menkul sermaye iradı, endeksleme yöntemlerinden yararlanılarak enflasyonun etkisini giderecek şekilde deflate edildikten sonra toplamaya dahil edilebilir. Herhangi bir sedül şu veya bu şekilde bir kez toplamadan dışına çıkartılırsa bu durum diğer sedüller içinde emsal teşkil eder ve başta ücretler olmak üzere geliri oluşturan sedüllerin her biri için makul gerekçeler ileri sürülerek toplama dışında tutulmaları istenebilir. Neticede subjektif nitelikli Gelir Vergisi 1950 öncesindeki objektif nitelikli kazanç vergisine dönüşür. (67)

Tüm gelir unsurlarının toplamaya dahil edildiği saf bir üniter sistemi uygulamak mümkün olmayabilir. Ancak bu tür düzenlemeleri yaparken çok dikkatli olmak gerekmektedir. Teşvik amacıyla telafisi mümkün olmayan vergi kayıplarının maliyetini toplumun tümüne yükleyerek, buna karşın teşvikin nimetlerinden belli firmalar ve sektörlerin yararlanmasına engel olunmalıdır ve teşvikler sürekli olmamalıdır.

#### 2.14.2.İhtiyari Beyan

İhtiyari toplama, gelirin vergilendirilmesinde, yıllık beyan esasına getirilen istisnalardan ikincisidir. Vergisi stopaj suretiyle alınmış veya götürü usulde vergilendirilmiş bir kısım gelir unsurları için belli şartlarda yıllık beyannamenin ayrıca hiç verilmemesi veya başka bir gelir unsurları dolayısı ile verilecek beyannameye bunların dahil edilmemesi, yönlerinden, mükellefe seçimlilik hakkı verilmiştir.

İhtiyari toplama, gelirin toplanmamasında olduğu gibi vergileme tekniği, verginin idaresi ile ilgili gereklere dayanır. Yıllık beyan esasında yapılan vergilemenin daha önce stopaj suretiyle yapılan vergilemeye nazaran farklılık göstermeyeceği, yahut çok az değişeceği hallerde, mükellef ve vergi idaresi yönünden ortaya çıkacak ilave külfetleri önlemek için beyan serbestisi tanınmıştır. İhtiyari beyandan yararlanmak ancak beyan edilecek gelirin belli tutarları geçmediği hallerde mümkündür. (68)

Ancak gelirin beyan ilkesi ve üniter yapıya daha önce de açıklanan gerekçeler ile ters düşmektedir. Bu nedenle beyan ilkesini tam olarak uygulamak gerekçesi ile ilgili üniter sisteme dönülürken aşamalı geçişte yarar vardır.

(67) TOBB, a.g.k. s. 20

(68) Yılmaz ÖZBALCI Gelir vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları 1984 s. 603.

### 2.14.3. Aile Reisi Beyanı

Gelir Vergisi Kanununun 93 ncü maddesi ile Aile Reisi Beyanı düzenlenmiştir. Tam mükellefiyette, eşlerin ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi icabeden gelirleri belirtilen esaslara göre aile reisi tarafından tek beyanname ile bildirilir.

Aile reisi beyanı, çağdaş sosyal yapı ve içtihatlardaki bazı gelişmeler dikkate alındığında olumsuz hale gelmiştir.

Çağdaş vergi politikasının izlenmesinde adalet ilkelerinin uygulanması büyük önem taşımaktadır. Temel adalet ilkesi olan genellik ilkesinin ırk ve cins ayrımı ötesinde vergi mükellefiyet biriminin tanımlanmasında odaklandığı ifade edilmektedir. Günümüzdeki eğilim, aile reisi beyanından, bireysel beyana doğrudur. Bazı ülkelerin yargı organları bu hususta içtihat da oluşturmuşlardır. (69)

Aile reisi beyanı ele alınarak tartışılması gerektiği düşüncesindeyim. "Aile" kavramının vergi kanunları ile cezalandırıldığı kanısındayım.

## 3. KURUMLAR VERGİSİNİN İYİLEŞTİRİLMESİ

Bilindiği üzere 1949 yılında gerçekleştirilmiş olan vergi reformu ile kabul edilen ve 1950 yılı başında yürürlüğe giren esas vergi yasalarından biri de "Kurumlar Vergisi Yasası"dır.

İnsanlar; doğar, büyür ve ölür. Kanunlarımızda canlı bir organizma gibidir. Zaman içerisinde onlarda ortaya çıkan yapısal bozulma ve aşınmaya maruz kalır. Kurumlar Vergisi gerekli veya gereksiz muafiyet ve istisna hükümleriyle bugün teşvik mevzuatı görünümüne bürünmüştür. Tekrar verimli hale getirebilmek için bazı iyileştirme önerileri aşağıda belirtilmeye çalışılmıştır. (70)

### 3.1. Mükellefiyetle İlgili Yapılması Gereken Düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun birinci kısmında mükellefiyet konusu düzenlenmiştir. (Madde :1-12)

Kurumlar Vergisi Kanununun birinci hükmü uyarınca :

- Sermaye Şirketleri,
- Kooperatifler,

(69) TOBB a.g.k. s. 48

(70) 1993 yılında 31.12.1993 tarih 3946 S. yasa ile K.V. istisnaların bir bölümü iptal edilmiştir.

- İktisadi Kamu Müesseseleri,
- Dernek ve Vakıflara ait İktisadi İşletmeler,
- İş ortaklıkları,

Kurumlar Vergisine tabi kuruluşlar olarak kabul edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 3.maddesinde Kurumlar Vergisine tabi Kooperatifler belirlenmiş olup, okul kooperatifleri gibi dernek ve adi şirket mahiyetinde olan Kuruluşların kooperatif olarak kabul edilmeyeceği hususu hükme bağlanmıştır.

Özellikle okullar bünyesinde kurulan ve benzerlerine kamu iktisadi kuruluşları ile dernek bünyelerinde rastlanılan, adına okul kooperatifi, kantin gibi isimler verilen ve adi ortaklık halinde işletilen kuruluşlar Kurumlar Vergisi Kanununun 3.maddesinde yer alan bu düzenleme gereği olarak vergi uygulaması açısından izlenmemekte ve yükümlülük tescil ettirmemektedirler.

Yasa maddesinin değiştirilerek "Bu Kurumlar kooperatif olarak kabul edilir ve elde ettikleri kazançlar Kurumlar Vergisine tabi tutulur." şeklinde değiştirilmesi vergi hukuku uygulaması açısından daha uygun olacaktır.

Bazı Kamu kurum ve kuruluşları bünyelerinde bulunan gayrimenkulleri kiraya vermekte ve kiraya verdikleri gayrimenkuller için ayrı bir organizasyon yapmaktadırlar.

Kamu kurum ve kuruluşlarının, derneklerin ve vakıfların bünyelerinde bulunan gayrimenkulleri belli bir organizasyon dahilinde kiraya vermeleri halinde bu faaliyetleri ticari faaliyet olarak kabul edilmelidir. Çünkü bu kuruluşlar gayrimenkulleri emsal kira bedelinden daha düşük kiraya vermeleri, haksız rekabeti yaratır.

Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 6 ncı maddesinde yapılan tanımlama ile iş ortaklığı olarak kabul edilen kuruluşların vergilendirilmesi uygulamada tereddüt yaratmaktadır. "İş Ortakları" (Joint Venture)'nın doktrinde kabul edilmiş tanımlamasının Türk Hukuku'na getirilmesi ve bu tür ortaklıkların Kurumlar Vergisi yükümlüsü tutulması yerine, ortaklığı geçici olarak oluşturan kuruluşların kendi hukuklarına göre vergi hukukunun genel prensipleri içerisinde vergilendirilmesi daha doğru olacaktır.(71) İş ortakları, özel hukuk açısından adi ortaklık olarak kabul edilmektedir. Adi ortaklıklarla ilgili düzenlemeler Borçlar Kanununun konusunu oluşturmaktadır. Vergi güvenliği açısından, kendi özel hukuk uygulaması yönünden tüzel kişilik sayılmayan bir ortaklığın tüzel kişilik olarak kabul edilmesi isabetli bir yaklaşım değildir.

(71) T.O.B.B, a.g.k. s. 98



Kanunun birinci maddesinde yapılan gruplandırma içerisinde yer alan kurumların bir bölümü Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuş (Madde 7) bazılarının ise kazancı veya kazancının bir bölümü vergiden bağışık tutulmuştur. (Madde 7-8 ) vergi adaletinin sağlanması açısından muafiyet ve isnisna kapsamının daraltılması 31.12.1993 tarih 3946 sayılı kanun ile yapılmış olması bu konuda önemli bir adımdır.

### **3.2. İstisnalara ilişkin düzenlemeler**

#### **3.2.1.Risturn İstisnası**

Risturn genel olarak geri verme, iade etme demektir. Risturn kar ve faizden farklıdır.

Kurumlar Vergisinde kooperatiflere ilişkin olarak gerek muaflık (K.V.K. Madde 7/16) gerek istisna (K.V.K. Madde 8/2 ) hükümleri yer almıştır.

Sadece üretim, tüketim ve kredi kooperatiflerine tanınan risturn istisnası, kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları işlemlerden doğan olumlu gelir gider farkının, yine ortaklara, yaptıkları iş hacmi ile orantılı olarak geri verilmesi ifade etmektedir.

Bu istisna, sadece ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek, ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları mallara uygulandığından; kooperatiflerin sattıkları diğer mallar (dayanıklı tüketim maddeleri gibi) sorunlara neden olmaktadır.

Üretim kooperatiflerinde de, üreticilerin belli bir fiyat üzerinden kooperatife teslim ettikleri ürünlerin belli bir sınai işlemlerden geçirilerek satılması halinde, risturn istisnasının uygulanamayacağına belirtilmesi sorunlar yaratmaktadır.

#### **3.2.2. Turizm İstisnası**

Turizm müessesesini bizzat veya kiralamak suretiyle işleten veya seyahat acenteliği faaliyetini bizzat yapan kimselerin yanında, bu tesisleri kiraya verenlerin de istisna kapsamına girip girmediği sorun yaratmaktadır. Uygulamada kiraya verenler istisnadan yararlandırılmamaktadır.

Kambiyo mevzuatında yapılan değişiklikte turizm sektöründe çalışan bazı kurumlara döviz bozma yetkisi verildiğinden; bu kurumların döviz ticaretinden elde ettikleri kazançlara istisna hükmünün uygulanıp uygulanamayacağı hususunda açıklık yoktur.

Bu istisna eskiden süresiz olarak uygulanır iken 3946 sayılı Kanun'da

yapılan yeni düzenleme ile bu istisna uygulaması işletmenin ilk defa faaliyete geçtiği tarihten itibaren 10 yıl süre ile sınırlandırılmıştır.

Yapılan düzenlemede istisna süresinin başlangıcı olarak kabul edilen "İşletmenin faaliyete geçtiği tarih" ifadesi hususunda açıklık yoktur.Söz konusu ifadeyi turizm müessesesini işleten kurumun kuruluş tarihi değil, turizm hizmetinin verildiği tesisin faaliyete geçtiği tarih olacağı kanısındayım. Seyahat acentası işletme belgesine sahip kurumlar yönünden ise süre başlangıcının ne olacağı konusunda da ilgili madde hükmüne açıklık getirilmesi gerekmektedir.

### 3.2.3. Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım indiriminin maliyetine ilişkin ek 1.maddede 3946 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan yatırım indirimi istisnasının kaldırılması sebebiyle, Gelir Vergisi kanununda yatırım indiriminden kurumlarında faydalanmasına imkan verecek şekilde düzenlemeye gidilmiştir.Buna göre yatırım indiriminden: "dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) yaptıkları yatırım yararlanacaktır.

Bilindiği gibi, son bir kaç yıldan bu yana Gelir Vergisi mükellefleri yatırım indiriminden yararlanamamaktadırlar. Kanununun Ek 1. maddesiyle çelişkili bir durum olarak ortaya çıkan bu hüküm Hazine ve Dış ticaret müşteşarlığının 93/2 no'lu Tebliğinin 14. maddesinden aynen şu şekilde ifade edilmiştir.

"Yatırım indirimi, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine tanınan bir istisnadır. Ancak, bu tebliğin istinad ettiği kararname hükümleri gereğince Teşvik belgesi sermaye şirketlerine verildiği cihetle, bu teşvikten gelir vergisi mükellefleri istifade edemez."

Yatırımcı işletmeleri kurumsallaştırmaya yönlendirmek amacını taşıyan bu düzenleme kanun hükmünü uygulanamaz hale getirmiştir. Bu sebeple, Hazine ve Dış Ticaret Müşteşarlığının, kanuna uygun yasal düzenlemelere gitmesinin uygun olacağı düşüncesindeyim. Çıkarılacak Tebliğlerde, yatırım indiri ile ilgili hükümlerin Maliye Bakanlığı ve Hazine Dış Ticaret Müşteşarlığı tarafından birlikte ele alınması ve düzenlenmesi, uygulama birliğini yaratacak ve tereddütleri ortadan kaldıracaktır

Yatırım indirimi uygulanmayacak harcamalar, 3946.sayılı kanunla yeniden tanımlanmıştır. Hazine ve dış Ticaret Müşteşarlığının 93/2 nolu Tebliğinin 14.maddesinde "Teşvik Belgesinde Yatırım indirimi öngörülen yatırımlar bu teşvikten yararlanırlar." şeklinde bir ifade kullanmış ve hangi tür harcamalara yatırım indirimi uygulanmayacağı açıklanmıştır.

Müşteşarlığın, uygulamada çıkabilecek sorunları engellemek amacıyla değişiklik çerçevesinde yeni bir düzenlemeye gitmesi zorunludur düşüncesindeyiz.(72)

Ayrıca, son değişiklik ile yatırım indirimi nispeti, yatırım miktarının %20'si olarak belirtilmiştir. Kalkınmada öncelikli yörelerde bu oranı artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Ülkemiz için çok önem arzeden yatırımlarda bu oranın %100 uygulanması gerektiği düşüncesindeyim.

Yatırım indiriminin kapsamının genişletilmesinin ekonomik kalkınmayı destekleyeceğine inanıyorum.

### 3.2.4.İstisna ile ilgili Diğer hükümler

3946 sayılı kanunun kurumlar vergisi kanununun 8. maddesine getirilen hüküm gereğince "dar mükellefiyete tabi kurumlar" da sözü edilen istisnalardan yararlanabilecektir.

Değişiklikten önce sadece yatırım indiriminden yararlanmaktaydı. Kanımızca 3946 sayılı kanunla istisnalardan dar mükellef kurumlarında yararlandırılması sonucu Türkiye'de alınmayan vergi dar mükellefin ülkesinde 'özel bir düzenleme olmamak kaydıyla, menşe ülkede vergi olarak alınacaktır. Bu da teşvik amaçlı bu istisnada hedeflenen amacı sağlayamayacaktır.

Aynı kanunla K.V.K. 8'nci maddesinde yapılan diğer bir düzenlemede "kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak kabul edilemez"hususudur.

Fıkroda yer alan ödeme tabiri ne anlama gelmektedir.? Örneğin, kurumlar Vergisi Kanununun 8/3 üncü maddesi karsamına giren ve aranan şartları yerine getiren bir turizm müessesesi 100 birim hasılat elde edip 80 birim gider yaptığında, 20 birimlik hasılatı isabet eden 16 birim giderin matrahın tespitinde giderin matrahın tespitinde gider yazılmayacağı mı anlaşılacaktır. Veya sadece sermayenin temini için kullanılan kredi faizi gibi giderlere ilişkin ödemeler mi kastedilmektedir.

Bu konularda açıklaması yapılması gereken konular arasında yer almaktadır. (73)

### 3.3. Matrah ile İlgili Düzenlemeler :

Kurumların vergilendirilebilir geliri bütün OECD ülkelerinde benzer yöntemlerle hesaplanmaktadır. Kaynakları ne olursa olsun, sınav veya ti-

(72) Gülay MAVİ, "G.V.K'nun Yatırım İndirimini İlişkin Düzenlemelerinde 3946 S. Kanunla Yapılan Değişiklikler." Vergi Sorunları Dergisi Sayı:70, s. 61-66

(73) A.Pınar BÜYÜKİŞİK , "Ana Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler (2)", Vergi Dünyası, sayı :151 s. 20-21

carî karlar ve diğ̈er bütün gelirler vergi matrahını oluşturmaktadır. Gelirin genel bir tanımı yapılmamasına rağ̈men; vergilendirilebilir gelir, işletmelerin kayıtları itibariyle muhasebe kurallarına göre hesaplanmaktadır.

Genel kurala göre; vergilendirilebilir gelirin elde edilmesi ve işletmenin faaliyetlerini sürdürmesi için kullandığı aktiflerin korunmasına yönelik olan tüm ve belli harcamalar indirilebilmektedir.

Ülkelerin kurumlar vergisi matrahlarının seçiminde; yıllar itibariyle gelişmelere ve değişmesine yapılan değişikliklerin, belirlenmiş "ideal" hedefler veya belirlenmiş kriterlerden ziyade ekonomik, konjonktürel ve politik ayrıntılara bağlı olarak yapılmaktadır. Matrahların genişletilmesi süreci ve vergi oranlarının daraltılması çerçevesinde, son yıllarda amortismanlar ve vergi teşvikleri konusunda daha çekingen davranılmaktadır. Enflasyonun etkilerine karşı vergi matrahının düzeltilmesi için ne gibi tedbirler alınmalıdır sorusuna karşılık alınacak tedbirler, amortisman sistemi sermaye gelirin vergilendirilmesi, stokların değerlendirilmesi unsurları ile açıklanabilir. Endeksleme sisteminin ortaya konulması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi konusunda gerçekleştirilen çok sayıdaki reformların ortak amacı, vergi matrahını genişletmenin ve vergi oranını düşürmenin yanısıra reel gelirlerin vergilendirilmesindeki eksikliklerden doğan sapmaları ortadan kaldırmaktadır. Bu yöntem yatırımlara yönelik Őartların uyumluluğuyla yakından ilgili olmaktadır. Bu konudaki en önemli sorun, reel gelirin "ideal" vergisinin ve ölçüsünün ne olacağıdır.

Çeşitli faaliyetlere ve çeşitli sektörlere sbvansiyonda bulunmak amacıyla ülkeler, hangi ölçüde vergi teşvikleri getireceklerdir.? OECD lkelerinin bir çoğu yatırımların yapısı üzerinde etkili olmak için vergi sistemine başvurmakta; fakat bazı nedenlerden dolayı ülkelerin vergi teşviklerini kaldırma eğiliminde oldukları görülmektedir.

Uzun dönemde vergi teşvikleri yatırım düzeyini veya yatırımların Őeklini değiştirmemekte, sadece, kısa vadede verimlilik tahminlerinden çok vergiye yönelik tahminler aracılığıyla çok yetersiz bir kar elde eden yatırımlar Şeklinde ortaya çıkmaktadır. Geniş bir teşvik yelpazesinin varlığı vergiden kaçınma sistemlerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bundan dolayı; mevcut OECD sınırları içinde vergi teşviklerinin kaldırılması, yatırım imkanlarının uyumlaştırılması yönündedir.(74) 3946 sayılı Kanunun 17 nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 75 nci madde ile 1.1.1995 tarihinden itibaren uygulanmak üzere "vergi Alacağı" esası getirilmiştir. Vergi sistemimize bir

(74) eviren Doç.Dr. Nevzat SAYGILIOğLU, OECD lkelerinde Vergileme, Yaklaşım Yayınları, s. (81 - 92)

yenilik olarak getirilen vergi alacağı esası, kar paylarının vergilendirilmesi olayının ve gelir vergisinde müterakkiyet esası uygulanmasının bir parçasıdır. Üniter sistemin mantığını içermesi bakımından bu sisteme tekrar geçilmesi uygun görülmektedir.

### 3.4. Kurumlar Vergisi Oranı İle İlgili Düzenlemeler

Vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi matrahına uygulanan ölçülere "Vergi tarifesi" denir.

Vergi tarifelerinde, dilim sayısının artırılması ve vergi oranlarının yüksek tutulması vergiden beklenen fonksiyonları sağlamamaktadır. Genelde ülkelerin idari yapısı yapısı, sosyal şartları, kültür düzeyi birbirinden farklı olduğu için, vergi tarifelerinde de önemli farklılıklar gözlenmektedir. Bu konu, Avrupa Topluluğu iç pazar uyum çalışmaları sırasında gündeme getirilmiştir. Ancak; dolaysız vergiler alanında ülkelerin kendi egemenlik hakları açısından duyarlık göstermeleri nedeniyle hemen hiçbir olumlu gelişme sağlanamamıştır.

Gelişmiş ülkeler blokunu oluşturan OECD ülkelerinin kurumlar vergisi oranları izleyen sayfadaki tabloda yer almaktadır. (Tablo 11) Görüldüğü üzere; OECD üyesi ülkelerde uygulanan kurumlar vergisi oranları birbirinden çok farklıdır. Ülkelerin büyük bir kısmında tek oranlı tarife uygulandığı halde; bazı ülkelerde birden fazla oranlı tarifeler sistemi uygulanmaktadır. Örneğin; İngiltere ve ABD'de yıllık kazançları belli tutarı aşmayan şirketlere veya küçük işletmelere düşük oran uygulaması bulunmaktadır.

Türkiye 1989 yılı itibarıyla, kurumlar vergisinin GSMH'ya oranı olan 2.4 rakamı ise OECD ortalamasına yakın bir durumda bulunmaktadır. (Tablo 12-13)

Bu sonuç, Türkiye'de kurumlar vergisi oranının yüksekliğine rağmen, uygulanmakta olan istisnalar nedeniyle efektif vergi oranının düşük olmasının ve bu nedenle kurumların gelişmiş ülkelerdeki vergilemeye paralel bir düzeyde vergilendirilmekte olduklarının bir göstergesi olmaktadır.

31.12.1993 tarihli 3946 sayılı kanununun 17. maddesiyle kabul edilen ve 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe girecek "vergi alacağı" sistemine tekrar dönülmesi ve oranın %25 'e çekilmesi, sermaye piyasasının geliştirilmesi ve sermayenin tabana yaygınlaştırılmasına engel teşkil etmez ise olumlu sayılabilir.

3946 sayılı kanununun 30 ncu maddesi ile K.V.K. 25 nci maddesi değişikliğinde önemli bir düzenleme ile %25 oranına göre hesaplanan verginin, iştirak kazançları ile yatırım fonu ve ortaklıklarının portföy

**TABLO 11**  
**OECD Ülkeleri Kurumlar Vergisi Oranları**

ÜLKELER	Merkezi İdare %	Aracı veya mahalli İdare %	Toplam Vergi Oranı
Avustralya	39	-	39
Avusturya	30	12.9	39
Belçika (1)	39	-	39
Kanada (2)	28.84 (23.84)	12.9 (11.9)	41.74 (35.74)
Danimarka	38	-	38
Finlandiya	23	16	39
Fransa (3)	34	-	34
Almanya (3)	50	13	56.5
Yunanistan	46	-	46
İzlanda	50	-	50
İrlanda	10-43	-	10-43
İtalya	36	16.2	47.83
Japonya	37.5	12-6.49	49.98
Lüksemburg	34	9.9	40.62
Hollanda	35-40	-	35-40
Yeni Zelandada	28	-	28
Norveç	27.5	7.5-13.5-2	50.8
Portekiz	36	3.6	39.6
İspanya	35	1.5	35.34
İsveç	30	-	30
İsviçre (1)	3.63-9.8	5.56-16.68	13.51-39.44
İngiltere (1)	34	-	34
ABD	34	6.5	38.3
<b>TÜRKİYE</b>	46	-	46

**KAYNAK :** Gelirler Genel Müdürlüğü

(1) Yıllık kazançları belli tutarı aşmayan şirketlere veya küçük işletmelere düşük oran uygulanır.

(2) İmalat sektörü ve diğer sektörler için farklı oran uygulanır.

(3) Dağıtılan kurum kazançları için uygulanan oran farklıdır.

**TABLO 12****Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı**

Ülkeler	1965	1970	1975	1980	1985	1986	1987	1988	1989
Avustralya	16.3	17.0	12.4	12.2	9.3	9.1	10.3	10.5	12.6
Avusturya	5.4	4.4	4.3	3.5	3.4	3.5	3.3	3.2	3.7
Belçika	6.2	6.8	7.2	5.7	6.4	6.5	6.5	6.8	6.7
Kanada	15.1	11.3	13.6	11.6	8.2	8.2	8.2	8.4	8.5
Danimarka	4.5	2.6	3.1	3.2	4.9	6.2	4.5	4.4	4.2
Finlandiya	8.3	5.5	4.3	4.5	4.0	3.8	3.9	4.2	4.2
Fransa	5.3	6.3	5.2	5.1	4.5	5.0	5.1	5.2	5.5
Almanya	7.8	5.7	4.5	5.5	6.1	6.0	5.1	5.3	5.5
Yunanistan	1.8	1.6	3.4	3.8	2.7	4.0	4.5	4.0	4.6
İzlanda	1.8	2.0	2.6	2.5	3.1	3.0	2.2	2.7	3.0
İrlanda	9.1	8.8	4.8	4.5	3.2	3.5	3.2	3.8	3.4
İtalya	6.9	6.5	6.3	7.8	9.2	10.6	10.5	9.4	10.1
Japonya	22.2	26.3	20.6	21.8	21.0	20.7	23.0	24.7	24.4
Lüksemburg	11.0	19.3	15.7	16.5	18.2	16.7	17.1	17.1	17.7
Hollanda	8.1	6.7	7.7	6.6	7.0	7.3	7.7	7.3	7.7
Yeni Zellanda	20.7	17.8	11.8	7.8	8.3	6.6	8.9	7.9	9.0
Norveç	3.8	3.3	2.8	13.3	17.0	13.3	6.6	5.6	5.3
Portekiz									3.9
İspanya	9.2	8.2	6.9	5.1	5.2	5.5	6.7	6.5	8.6
İsveç	6.1	4.4	4.3	2.5	3.5	4.7	4.1	5.2	3.8
İsviçre	7.1	7.6	7.7	5.8	6.0	6.3	6.3	6.7	6.5
<b>TÜRKİYE</b>	4.8	6.4	5.1	4.1	9.5	12.0	10.7	10.5	8.4*
İngiltere	7.1	9.1	6.7	8.3	12.6	10.5	10.5	10.8	12.3
ABD	15.8	12.7	10.8	10.2	7.1	7.0	8.1	8.4	8.5
Ağırsızlık ort.									
Toplam OECD	8.9	8.7	7.5	7.5	7.9	7.8	7.7	7.8	7.8
Avrupa OECD	6.4	6.4	5.7	6.0	7.0	7.1	6.6	6.6	6.6
AET	7.0	7.4	6.5	6.6	7.3	7.4	7.4	7.3	7.5

**KAYNAK :** OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris 1991

NOT: Toplam vergi gelirlerine mahallî idare payları ve sosyal güvenlik kurumları primleri dahil edilmiştir.

\* Gelirler Genel Müdürlüğüne bu rakam 9.6 olarak hesaplanmıştır.

**TABLO 13****Kurumlar Vergisinin GSYİH'ya Oranı**

Ülkeler	1965	1970	1975	1980	1985	1986	1987	1988	1989
Avustralya	3.8	4.1	3.4	3.5	2.8	2.8	3.2	3.2	3.8
Avusturya	1.9	1.6	1.7	1.4	1.5	1.5	1.4	1.3	1.5
Belçika	1.9	2.4	3.0	2.5	3.1	3.1	3.1	3.2	3.0
Kanada	3.9	3.5	4.4	3.7	2.7	2.7	2.8	2.9	3.0
Danimarka	1.4	1.1	1.3	1.5	2.4	3.1	2.3	2.3	2.1
Fİnlandiya	2.5	1.7	1.5	1.5	1.5	1.4	1.4	1.6	1.6
Fransa	1.8	2.2	1.9	2.1	2.0	2.2	2.3	2.3	2.4
Almanya	2.5	1.9	1.6	2.1	2.3	2.2	1.9	2.0	2.1
Yunanistan	0.4	0.4	0.9	1.1	1.0	1.5	1.7	1.4	1.5
İzlanda	0.5	0.6	0.8	0.8	0.9	0.9	0.6	0.8	1.0
İrlanda	2.4	2.7	1.5	1.5	1.2	1.4	1.3	1.6	1.3
İtalya	1.8	1.7	1.7	2.4	3.2	3.8	3.8	3.5	3.8
Japonya	4.1	5.2	4.3	5.5	5.8	5.9	6.8	7.5	7.5
Lüksemburg	3.4	5.8	6.2	6.8	8.0	7.1	7.3	7.2	7.5
Hollanda	2.7	2.5	3.4	3.0	3.1	3.4	3.7	3.5	3.5
Yeni Zelandya	5.1	4.9	1.3	2.6	2.8	2.3	3.4	2.9	3.6
Norveç	1.3	1.3	1.3	6.2	8.1	6.7	3.2	2.7	2.4
Portekiz									1.4
İspanya	1.3	1.4	1.9	1.2	1.5	1.7	2.2	2.1	3.0
İsveç	2.2	1.8	2.3	1.2	1.7	2.5	2.3	2.9	2.1
İsviçre	1.5	1.8	2.3	1.8	1.9	2.0	2.0	2.2	2.1
<b>TÜRKİYE</b>	0.7	1.1	1.1	0.9	1.9	2.7	2.6	2.4	2.4
İngiltere	2.2	3.3	2.4	2.9	4.8	3.9	3.9	4.0	4.5
ABD	4.1	3.7	3.1	3.0	2.1	2.0	2.4	2.5	2.6
Ağırsızlık ort.									
Toplam OECD	2.3	2.5	2.4	2.6	2.9	2.9	2.9	2.9	2.9
Avrupa OECD	1.8	2.0	2.0	2.3	2.8	2.8	2.6	2.6	2.6
AET	2.0	2.3	2.3	2.5	3.0	3.0	3.0	3.0	3.0

**KAYNAK :** OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris 1991

NOT: Toplam vergi gelirlerine mahalli idare payları ve sosyal güvenlik kurumları primleri dahil edilmiştir.



işletmeciliğinden doğan kazançları hariç olmak üzere, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %20 'sinden az olamayacağı esası getirilmiştir.

Bu düzenleme ile asgari kurumlar vergisi müessesesi sistemde oranı düşünülerek korunmuştur.

Bu düzenlemeye göre, örneğin risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıklarının kazançlar K.V.K. 8/4 uyarınca istisna olmasına rağmen %20 asgari kurumlar vergisi ödeyecektir.

Bu konuda düzenleme yapılması gerektiği düşüncesindeyim.

### **3.5. Asgari Kurumlar Vergisi ve Fon İle İlgili Düzenlenmeler :**

Mükellefleri direnmeye sevkedici önlemler yerine, geliri doğduğu anda bütünüyle ve belge düzenini sağlayıcı sistemi sağlayacak düzenlemelere gidilmesi çok daha iyi olacaktır.

Bu nedenle, 3546 Sayılı Kanununun 38. maddesiyle 1.1.1994 tarihinden itibaren kaldırılan Asgari kurumlar Vergisi Uygulamadan kaldırılması çok olumlu bir düzenleme olmuştur. Ancak benzer hüküm vergi tarifesiyle birlikte K.V.K. 25.maddesiyle düzenlenmiştir.

Adının vergi olmasına rağmen günümüzdeki uygulanış şekli ile dolaylı bir vergiye dönüşmüş olan fonlar Türk vergi Sisteminin acil çözüm bekleyen önemli sorunlarından biridir.

Türkiye'de 1983 sonrasında fon uygulaması, bu kaynağın kullanılmasındaki kolaylık, keyfilik ve etkin bir denetime tabi tutulmamasından ötürü vergi sistemi üzerindeki tahribatına bakılmaksızın bir siyasal alışkanlık haline gelmiştir. Örneğin, kurumlar Vergisinin Kanuni oranı son değişiklikten önce %46 dır. Çeşitli fonlar için yapılan ilavelerle bu oran fiilen %49.22 olmaktadır. Toplam vergi gelirlerinin üçte biri oranında hasılat sağlayan bu fonların acil olarak çözüme kavuşturulması gerekir. Aksi takdirde ve geçmişte kalanlar siyasal cesaret ve kararlılıkla tasfiye edilmezse gelecekteki yenileri için mutlaka emsal teşkil edeceklerdir.(75)

---

(75) TOBB, a.g.k. s. 34.

#### IV- SONUÇ VE ÖNERİLER

Gelir üzerinden alınan vergiler ve uygulamalarına yöneltilen eleştiriler sistemli bir şekilde ve olabildiğince dayanakları belirtilmek suretiyle yukarıda gösterilmiştir. Yıllar süren ekonomik ve sosyal sorunların olumsuz etkileri, sistemde yapılan değişikliklerin toplumsal gelişme ve değişmeyi takip eden nitelikte olmaması eleştirileri yoğunlaştırmış, genel seçimlerde yapılan vaatler ve koalisyon hükümetlerinin ekonomik istikrar programında kaçınılmaz olarak estirilen vergi reform rüzgarları, kamuoyunda bir beklenti yaratmıştır.

Bu arada, çeşitli kesimlerden gelen değişiklik önerileri ve tasarılar, değişikliğin mahiyet ve boyutları dikkate alınmadan reform paketi olarak sunulmuş veya algılanmıştır.

Bu bölümde, gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin öneriler topluca sunularak, değerlendirilmeye çalışılacaktır.

i-Olabildiğince dar, ancak yeterli temsili içeren bir vergi şurası ivedilikle toplanmalı, disiplinli ve sonuca gidecek bir çalışma gerçekleştirilmeli çok yönlü ve kamuoyunda tartışılan önerileri de değerlendirilecek sağlıklı bir paket hazırlanmalıdır.

Vergi yasaları, vergi usulü ve uygulamaları saptanacak temel politikaların ışığında ele alınmalıdır.(76)

ii-Vergi sistemi basitlik ilkesine dayandırılmalıdır. Ana vergi yasaları yeniden kaleme alınarak, sadeleştirilmeli, vergi kanunları arasında paralellik ve bütünlük sağlanmalı ve özel kanunlardaki vergisel hükümler kaldırılmalıdır.

Vergi mevzuatında reform ihtiyacının bulunduğunu düşünenler, çoğu vergilerin yanısıra Kurumlar Vergisinin de kaldırılmasını önermektedirler. Dolaysız vergiler alanında Gelir Vergisi, dolaylı vergiler alanında ise Katma Değer Vergisi gerek fiskal, gerekse mali fonksiyonlarıyla ihtiyaca cevap verebilecektir.(77) Bu arada, tüm vergilerin kaldırılarak, 18 yaşını bitiren herkesi her yıl sonu itibariyle varlık beyannamesiyle bildirdiği, varlık üzerinden tek oranlı olarak hesaplanan varlık vergisi uygulamasına geçilmesi önerilmektedir.(78)

Gerçekte de, taşıdığı gerekli /gereksiz muafiyet ve istisna hükümleriyle vergi kanunundan öte teşvik mevzuatı görünümünü alan

(76) Yurdakul ALPAY , a.g.k., s. 90

(77) Tefik GÜNGÖR, Dünya Gazetesi, 19.11.1992.

(78) Mehmet YAZICI, Dünya Gazetesi, 11.9.1992.

ve fiili vergileme oranının %10 'un altına indiği hesaplanan Kurumlar vergisi, vergi gelirleri içindeki %8 lik payıyla, giderek verimsizleşmektedir. Diğer taraftan, kurum bünyesindeki vergileme dikkate alınmak zorunda kalındığından, Gelir Vergisinin üniter yapısını da zedelemektedir.

Ancak bütün bunlar, Kurumlar Vergisinin kaldırılması, daha doğru bir ifadeyle Gelir Vergisi ile birleştirilmesi için yeterli gerekçeler olarak görülmemektedir. Türkiye gibi, kurumlaşmanın tam anlamıyla tekemmül etmediği, kurumların kişiler ve ailelerden farklı olarak hala algılanmadığı, halka açık şirketlerin henüz yeterince yaygınlaşmadığı, karın ortaklara intikalinin kesin esaslara bağlanmadığı, örtülü kazanç dağıtım alanına ölçü ve içtihatların oluşmadığı bir ülkede, Kurumlar Vergisinin kaldırılarak ortaklar bünyesinde vergilemeyi öngören bu düşünce rasyonel bulunmamaktadır. Bu alanda yapılması gerekenler, bu verginin verimli hale dönüştürülmesi için gerekli tedbirlerin alınması (ayrıcılıkların kaldırılması, vergi kayıp ve kaçacağını önleme gibi) ve Gelir Vergisinin üniter yapısını bozan diğer suni düzenlemelerin kaldırılması gerekmektedir.

iii- Ülkemizde en önemli sorunlardan biri üretim ve yatırım ilişkisidir. Özellikle gümrük birliğine geçiş için süresinin çok azalmasında dikkate alınarak yatırım teşvikleri aynı amortisman uygulaması gibi dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla önümüzdeki iki yıla sınırlı kalmak koşulu ile yatırım indirim oranı %100 olarak belirlenmelidir. Böylece hem yatırımlar teşvik edilmiş olur, hem de istisdam sorununa belli ölçüde çözüm sağlanabilir.

iv Gelir Vergisinin üniter yapısı korunmalı, bunu zedeleyen düzenlemeler kaldırılmalıdır. Biliyoruz ki, üniter gelir vergisinde, gerçek kişilerin ayrı ayrı kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratların tümünün bir araya getirilmesi ve kişisel ailevi durumlar göz önüne alınarak sınırlı bazı indirimlerin yapılmasından sonra ortaya çıkan, matrahın artan oranlı bir tarife ile vergilendirilmesi öngörülmektedir ve Anayasamızın benimsediği "malî güce göre vergi ödeme ilkesi " ne de uygundur.

Üniter sistemin karşısı sedüler sistemde ise, kişilerin çeşitli unsurlardan sağladıkları gelirlerden her biri ayrı ayrı ve değişik tarifelerle vergilenir. Geçmişte Fransa , Belçika ve İtalya gibi ülkelerde bir süre uygulanan bu sistemin tam olarak uygulandığı bir ülkeye rastlamak artık mümkün değildir.

Gelir Vegisinde yapılan değişikliklerle üniter sistem uygulanamaz hale gelmiştir. Bu sistemi zedeleyen ilk konu ihtiyari beyan sistemiyle bazı gelirlerin beyan dışı kalmasıdır. Aynı şekilde Gelir Vergisi Kanunun'da yer alan muafiyet istisnalar ve götürülük uygulamaları da hem sistemin üniter yapısını bozmakta, hem de oluşması gereken vergi adaleti duygusunu zedelemektedir.

Yeni düzenleme ile sedüler esastan bir ölçüde yine gelirin toplanması esasına doğru gidilmiştir. Ama, toplamada bir takım sınırlar getirilmiştir. Bu sınırların altında kalan gelirler yine vergi beyannamelerinde yer almayacaktır. Şeklen üniter sisteme gidilmektedir. Enflasyonun yüksek olduğu dönemde üniterliğe geçilebilmesi için enflasyon muhasebesinin uygulanması, reel kara yaklaşılması gerekir.(79)

Ayrıca gözden uzak tutulmamalıdır ki, üniterlik bir amaç değil, verginin adalet dahilinde alınabilmesi için oluşturulmuş bir araçtır, bir tekniktir. Devletin ve mükelleflerin birlikte lehlerine olabilecek durumlarda üniter sistemden sapmaların mazur görülebileceğini kabul etmek gerekir. (80)

V-Vergi mevzuatımızda özellikle gelir ve kurumlar vergisinde yer alan muafiyet ve istisnaların ayıklanması önerisi hemen hemen genel kabul görmektedir.

Vergi sistemimizdeki muafiyet ve istisnalarla ilgili şu saptamaları yapmak mümkündür.

-Muafiyet ve istisnalar sayıca oldukça fazladır.

-Bunlar ekonomik açıdan sınırlı ve belli hedeflere yönelik olması gerekirken, mevcut hükümlerinden belli hedefler çıkarmaya imkan yoktur.

-Kanunlarımızda bu hükümler bir çok uygulama problemi çıkaracak şekilde ve acele hazırlanmıştır.

Sistemimizde yer alan istisna, muafiyet, indirim ve düşük oran gibi düzenlemelerin doğal olarak bazı gerekçeleri vardır. Bu gerekçelerin başında ekonomik, sosyal ve idari nedenler gelmekte ise politik yaklaşımları gözden uzak tutmamak lazımdır.1980 sonrası Türk Vergi sisteminde bu düzenlemelerin amacını izlenen politikalar doğrultusunda, döviz girdisini özendirmek, sermayenin tabana yaygınlaştırılmasını sağlamak ve sermaye piyasasını geliştirmek yatırımları artırmak, bölgeler arası gelişmişlik farklarını ortadan kaldırmak şeklinde saymak mümkündür. Aynı şekilde küçük ve orta ölçekli işletmeleri korumak, ücretlilere ek olanaklar sağlamak, küçük çiftçileri vergi yükünden korumak şeklinde sosyal amaçlar da göz önünde tutulmuştur. (81)Amaçlar bu olmakla beraber, vergi sistemimizde yer alan vergisel ayrıcalıkların esneklik ilkelerinin fazla olmadığı, yani gerek yatırımlar ve

(79) Ahmet BAYRAK, Banka ve , s. 20

(80) TOBB, a.g.k. s. 20

(81) Nevzat SAYGILIOĞLU, "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği" Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri İstanbul, Mülkiyeliler Vakfı , Mayıs 1991 s. 56

gerekse kaynak dağılımında çok etkili olmadıkları ifade edilmektedir. Ayrıcalıklardaki hedeflerin belirsizliği veya isabetsizliği bununla birleşince beklenen sonuçları almak mümkün olamamıştır.

Teşvik uygulamasında sonuç alınabilmesinin en önemli koşullarından birisi de tutarlılıktır. Uygulanan politikaların birbirlerini desteklemesi gerekmektedir. Yatırımlar teşvik edilirken, kamunun yüksek faizin öncülüğünü yapması ve yatırımlara yönelecek kaynakları başka alanlara kanalizasyon etmesi, faiz gelirlerine de vergisel ayrıcalık tanınmış olması, teşvik uygulamalarını sonuçsuz bırakacaktır.

Ülkemizde teşvik denildiğinde ilk akla gelenin vergisel teşvik olması da anlaşılır bulunmamaktadır. Zira yatırım kararı için vergi ana etken değil, sonuçtur. Asıl etken kardanır. Girişimci hedeflediği karı sağlamak koşuluyla yatırımını yönlendirmektedir.(82)

Nitekim Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin yaptırdığı bir araştırmaya göre, 500 büyük firmanın %83 'ünün, verilmesini istediği ilk teşvik, orta vadeli ve düşük faizli yatırım kredisidir. En önemli istisna kalemlerinden olan yatırım indirimi istisnası ancak 7'inci sıradadır.

Teşvik uygulamalarının ülkemiz için bir diğer olumsuz özelliği, çok kolay istismar edilebilir oluşlarıdır. Nitekim yapılan bir araştırma , 1988, 1989 yıllarında ihracat taahhütle alınan teşvikleri, bugünkü ihracatımızı 3.5 misline çıkarmış olması gerektiğini ortaya koymaktadır. (83)

Teşvik biçimindeki istisnalarda bir diğer problem, çeşitli idare ve kamu otoriteleri birlikte görevlendirilmiş olmalarına rağmen aralarında koordinasyon olmaması ve sık sık karşılaşılan yetki çatışmasıdır.

Bütün bunlar muafiyet ve istisna hükümlerinin tek tek gözden geçirilmesini, her bir istisnanın genel ekonomik yapı içerisinde getirdiği ile yol açtığı vergi kayıplarının ayrı ayrı değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Siyasal tercih konusu olmakla birlikte sosyal ve ekonomik öncelikler açısından hayati önem açısından taşıyanlar dışında , diğerleri sistemden ayıklanmalıdır.

Günümüzde otomasyonun yaygınlaşması karşısında, artık götürü usulde vergilemenin vergi idaresine birtakım kolaylık sağladığı gerekçesi ile devamını savunma geçerliliğini ve inandırılığını yitirmiştir.

(82) Kemal KILIÇDAROĞLU, "Ülkemizde Vergi Yapısının Kaynak Dağılımına Etkisi" Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerine Etkileri, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı Mayıs 1991, İstanbul s. 107

(83) Veysi SEVİÇ, "Ülkemizde Vergi Yapısının Kaynak Dağılımına Etkisi", Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerine Etkileri,, İst. Mül. vak., Mayıs 1991 s. 103

Mükelleflerin 1/3'ünün götürü usulde vergilendirilmesi yani, belge düzeni dışında kalması, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin faaliyetlerinin kayıt dışı kalmasına yol açmakta, sonuçta vergi sistemimizde derin tahribata sebebiyet vermektedir. (84)

Çağdaş vergi sistemlerinin amacı, götürü usulün uygulanma alanının mümkün olduğu kadar daraltılmasıdır. Gelir Vergisi sistemini tahrip eden ve amacından saptıran götürü usulde vergilemenin tamamen kaldırılması gerekmektedir.

Aynı şekilde zirai kazançların vergilendirilmesinde götürü gider usulüne son verilmeli, küçük çiftçi muaflığının sınırları oldukça dar tutulmalıdır. Tarım kesiminde ki faaliyetlerin iklim ve doğa koşullarından ötürü bir konuma sahip olduğu ve ayrıca tarım kesiminden sağlanan gelirin vergi hasılası içindeki payının ilk sıralarda yer almadığı bilinmektedir. Ancak bu durum uygulamada fiilen %2 veya 4 oranındaki bir stopaj ile yetinilmesi sonucunu doğuracak bir yasal düzenleme için haklı gerekçe oluşturmamaktadır. (85)

Vergi kayıp ve kaçığının asgariye indirilmesi belge düzeninin yerleşmesi ve sağlıklı işleyebilmesi bakımından götürü vergilendirme usulünün ciddiyetle ve siyasi endişelerden uzak bir biçimde ele alınması gerekmektedir.

Vii- Vergi oranları vergi vermeyi teşvik edici düzeyde olmalıdır. Bu da vergi oranlarının düşürülerek yaygınlaştırılmasını gerektirmektedir. Bu doğrultuda, vergi oranlarının fiili oranlara kadar aşağıya çekilmesini gerektirecektir. Daha düşük oranlı bir vergilemenin vergi hasılasını azaltmayacağı, tam tersine artıracığı düşünülmektedir. Bu çerçevede, gelir vergisi tarifesinin yeniden ele alınması, ilk dilime isabet eden oranın %10 'lara çekilmesi, kurumlar vergisi oranının ise %25 'lere indirilmesi uygun olacaktır.

Özel indirim tutarlarının gerçekçi bir biçimde saptanması ve asgari ücretin vergi dışı bırakılmasıyla, ayırma ilkesinin daha sağlıklı bir biçimde uygulanabileceği düşünülmektedir.

Viii- Vergi ödeme gücünün ilk unsuru, bireylerin kendilerini ancak geçindirebilecek miktardaki gelirlerinin vergi dışı bırakılmasıdır. Vergi alınmasında hiç bir gerekçe, insanların, kendi bedensel varlıklarını sürdürmeleri gerekçesinden üstün olamaz. Vergi adı altında uygulanan toplumsal yükün adaletli bir şekilde dağılım göstermesi ve bireylerin yaşamlarını insanca sürdürebilmeleri bakımından, kendilerine ancak ye-

(84)Yusuf KARAKOÇ, "Götürü Vergilemenin Sakıncaları", Vergi Sorunları Dergisi Sayı 68 s. 79.

(85) TOBB, a.g.k. s. 24.

tecek finansal güçlerin zorlanmaması gerektiği genel olarak kabul edilen bir ilkedir.

Bu çerçevede asgari ücretin vergi dışı bırakılması kaçınılmaz bir zorunluluk olarak göze çarpmaktadır.

Yeni belirlenen asgari ücret tutarı üzerinden, 5 milyon civarındaki ücretlinin asgari ücret kadar geliri vergi dışı bırakıldığında vazgeçilecek vergi tutarı, 1993 yılı için öngörülen gelir vergisinin %30 'una tekabül etmektedir. Bu nedenle getireceği mali yük itibariyle asgari ücretin bir anda vergi dışı bırakılmasının mümkün olmayacağı anlaşılmaktadır. Vergi sistemimizde diğer düzenlemelerle birlikte ve aşamalı olarak gerçekleştirilebileceği gerçeği karşımıza çıkmaktadır.

IX- Vergi güvenlik müesseselerine ilişkin öneriler ve bu konudaki değerlendirmeler ise şöyledir:

a- Ortalama Kar Hadleri ve Asgari Gayrisafi Hasılat Esası Müesseselerinin, beyan esasından sapma olduğu, varsayım dayalı götürü bir vergileme mahiyeti arzettiği gibi gerekçelerle kaldırılması önerilmektedir. 1985 öncesi, belge düzeninin bugünkü düzeye gelmediği dönemde, bu müesseselerin başarılı olarak uygulandığı ortadadır. Belge düzeni konusunda olumlu aşamalar kaydedildiği günümüzde, bünyelerinde çeşitli mahsurlar taşıyan müesseselerin kaldırılması uygun olacaktır.

b- 1960 yılında gelir vergisi sistemimize dahil edilen servet beyanı ise 1984 yılından itibaren kaldırılmıştır.

Servet beyanı esasını uygulandığı sürece vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesinde etkin bir vergi güvenlik önlemi olmuştur. Buna karşılık kaldırılması için açık ciddi ve haklı gerekçeler getirilememiş, vergi sistemimize ikame edici yeni mekanizmalar dahil edilememiştir.

Mükelleflerin başlangıç servetlerini yüksek, ya da edinilen servet unsurlarının değerini düşük göstermek suretiyle bu müessesenin etkinliğini azalttıkları ileri sürülmekle beraber, bunlar müesseseden beklenen yararı ortadan kaldıracak kadar önemli değildir. Nitekim servet beyanı müessesesinin kaldırılması, Vergi denetiminde etkinliği de zayıflatmıştır.

Bu nedenle servet beyanının, gider beyanı esasını ile birlikte sisteme dahil edilmesinde büyük yarar görülmektedir.

c-Vergilemenin gerçek gelirler üzerinden yapılması ve beyan esasını prensipleriyle çeliştiği gerekçesiyle Hayat Standartı müessesesinin kaldırılması önerilmektedir. Gerekçeleri haklı olmakla beraber, vergi

sistemimizde etkin bir iyileştirme yapılana kadar, bu müessesenin muhafazasında yarar bulunmaktadır. Ancak, öncelikli olarak alınacak tedbirlerle; Hayat Standardı Uygulamasındaki sakıncaların azaltılması gerekmektedir.

X- Çeşitli vergileme ilkeleri karşısında sistemin bir faaliyetini teşkil eden geçici vergi uygulamalarına son verilmesi gereği üzerinde durulmaktadır. Nitekim koalisyon hükümeti, esnaf ve sanatkarlar için bu uygulamanın kaldırılacağını vaad etmiştir.

Özellikle ücret gelirlerinde kaynaktan kesme suretiyle vergilemeye paralellik sağlamak üzere getirildiği savunulan bu uygulamanın, ülkemizde fiskal amaçlı olarak düşünüldüğü bir gerçektir. Çeşitli adlarla ve farklı bazlara bağlanarak uygulamaya sokulmuş olması, bu düşünceyi desteklemektedir. Halen Avrupa Topluluğuna dahil yedi ülkede de uygulanan geçici vergi esasının, çağdaş bir kurum olduğu ve korunmasında yarar olduğu düşüncesindeyim.

XI- Gelir ve Kurumlar Vergilerine ek olarak alınan çeşitli fonların bu vergiler içinde eritilmesi ve gerekiyorsa söz konusu fonlara gelir ve kurumlar vergilerinden pay verilmesi uygun olacaktır.

XII- Vergi mevzuatımızda, enflasyonun olumsuz etkilerinin telafi edilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Mevcut ekonomik vergiye karşı koymayı asgariye indirecek düzenlemelere olan ihtiyaç kendini göstermektedir. Yeniden değerlendirme uygulaması bu konuda yetersiz kaldığı gibi, kendi içinde yarattığı eşitsizlikler başlı başına sorun oluşturmaktadır.

- 5 Nisan ekonomik istikrar tedbirleri çerçevesinde hazırlanan ek vergiler ve bazı vergi kanunlarında yapılan değişiklikleri içeren 3986 sayılı kanun 7 Mayıs 1994 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Mali amaçla hazırlanan ve bir defaya mahsus olmak üzere alınacak olan bu vergilerden en çok tartışılan Net Aktif Vergisidir. Bu vergi ile işletmelerin sahip olduğu net aktiflerini vergilendirdiği için tartışmalıdır. Ayrıca, uzun yıllar yüksek enflasyonun hakim olduğu ekonomide enflasyon muhasebesi uygulanmamışken bilanço göstergeleri baz alınarak vergi tarhına gidilmemesi gerekirdi. Yine mali sistemdeki sorunların bir defaya mahsus ek vergilerle giderilmesi mümkün değildir.

XIII- Vergi idaresinin yeniden organize edilmesi önerilmektedir. Mevzuatta yapılacak iyileştirmelerin kapsamı ne olursa olsun, alınacak tedbirler insan faktörüyle desteklenmek durumundadır. Bu nedenle istihdam edilecek personelin seçiminden, eğitimine kadar her konuda azami hassasiyetin gösterilmesi gerekmektedir. Her yönüyle motive edilmiş, teknik imkanlara kavuşturulmuş vergi idaresinin hangi örgütlenme modeli seçilirse seçilsin başarılı olacağına inanılmaktadır.



Vergi denetimini etkinlik kazandırılması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi denetiminde, çağın gereklerine uygun yeni yöntemlerin geliştirilmesi kaçınılmazdır. Bu konuda merkezi denetim elemanı ağırlıklı denetimlerin programlanması verimli sonuçlar doğuracaktır.

- Vergi literatüründe değişmez varsayım, bir işletmeye belgesiz giren malın mutlaka yine belgesiz çıkacağı hususudur. Bu nedenle denetimler şimdiki gibi zevahiri kurtaracak şekilde yapılma yerine özellikle tarım kaynaklı ilk maddelerin (örneğin konfeksiyonda pamuk ve iplik gibi) mutlaka belgeli dolaşmasının sağlanması temin edilmelidir. Yapılacak vergi denetimleri bu bakış açısıyla programlanmalı ve mutlaka belgeli mal dolanımını sağlayıcı sektör ve konulara ağırlık verilmelidir.

-Toptan ticarete nakit ödemesi mümkün mertebe kısıtlanmalı, birçok ülkede olduğu gibi bankalar aracılığı ile ödeme zorunluluğu getirilmelidir.

Ülkemizde vadeli satışların yaygınlığında göz önüne alınarak senet ve çeklerde mükelleflerin vergi dairesi, hesap numarası gibi bilgilerin mutlaka yer alması sağlanmalı ve ayrıca senetlerin de "Anlaşmalı Matbaa" uygulamasına paralel biçimde belli usüllere tabii tutularak temin edilmesi yoluna gidilmelidir. Böylece vadeli-peşin arasındaki kavranamayan hasılatın kolaylıkla kavranması (denetimlerde) mümkün olabilecektir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde Gelir üzerinden alınan vergiler ve uygulamalarına yöneltilen eleştiriler ve çözüm önerileri ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Hemen belirtmek gerekir ki, konu ile ilgili bilimsel araştırmaların eksikliği ve söylenenlerin genelde makale çerçevesini aşmaması, sağlıklı politikalar oluşturmasını güçleştirmekte ve vergi sistemimiz ve uygulamalarının bütünsel bir yaklaşım çerçevesinde ve her yönüyle ele alınabileceği bir tartışma ve çalışma ortamını zorunlu kılmaktadır.

Kabul etmeliyiz ki, hiçbir vergi sistemi ideal değildir. En azından, vergi kaçakçılığı gelişmiş veya gelişme yolundaki ilkelerin hemen hepsinde vardır. Yapılan araştırmalara göre İngiltere'de yeraltı ekonomisinin gelirlerine ilişkin vergi kaybı 1981-1982 Mali yılında 9 Milyar Sterlin dolayındadır. Fransa'da tüm mali gelirlerin %10-15'inin kaçırılmakta olduğu tahmin edilmektedir. Uluslararası vergi kaçakçılığını özendiren ve bu yolla önemli döviz girdisi sağlayan ülkeler vardır. İsviçre, Lüksemburg, Malta, Panama, Hong-Kong, Tayvan gibi. Hatta A.B.D. 'de Newyork 5.cadde 42. sokakta faturasız satışa göz yumulmakta ve böylece önemli ölçüde turist dövizini çekilmektedir. (86)

Bu örnekleri artırmak mümkündür. Nitekim istisna ve muafiyet uygulamaları ve götürülük sisteminin benimsenmesi, bir ölçüde de vergi kaçakçılığına hakim olamamanın bir sonucudur.

Türkiye'de gelir üzerinden alınan vergilerle ilgili sorunlara da bu gerçeği gözönüne alarak yaklaşmak gerekmektedir. Vergi sisteminin tamamen iflas ettiği ve herşeyin yeniden yapılması yönündeki değerlendirmelere katılmak mümkün değildir.

Kaldı ki, ana hatları itibariyle Gelir ve Kurumlar Vergisi genel olarak Türk Vergi Sistemi, çağdaş normlara uygunluk göstermektedir ve teorik temel yapısı itibariyle bugün için reform ihtiyacı bulunmamaktadır. Ülkemizin tüm hukuk sistemi, kurumlar ve kuralları topluca değerlendirildiğinde, vergi sistemimizin durumunun diğerlerinin gerisinde olduğunu söylemek mümkün değildir. Nitekim getirilen değişiklik önerileri, daha önce tanımlandığı çerçevede reform niteliği taşımamakta, sistemin iyileştirilmesi şeklinde adlandırmak daha uygun görülmektedir.

Vergi hasılatındaki yetersizlik, ilk bakışta Türkiye'deki vergi yükünün çağdaş değerlerin gerisinde kaldığı düşüncesini yaratmaktadır. Nitekim bu konudaki istatistikler bunu teyid etmektedir.(87) Ancak kabul etmek gerekir ki, kıyaslamaya konu olan ülkelerin vergi sistemleri arasındaki farklılıklar, sosyal politika ayrıcalıklarından ötürü vergi yükü hesaplarında çok önemli bir unsur olan parafiskal gelirlerdeki (sosyal güvenlik kurumları gibi) farklılıkları, milli gelir düzeyleri ve kişi başına gelir dengesizlikleri, vergi yükü kıyaslamaları ile her zaman doğru sonuçlara ulaşılmasını engellemektedir. Ayrıca KİT açıklarını kapatmak için uygulanan yüksek fiyat politikasının gerektirdiği yükler vergi vergi yükü hesaplarına dahil edilmemektedir ve bütün bunlar, Türkiye'nin gündemindeki sorunun, vergi yükünün dağılımındaki adaletsizliklerin giderilmesi olduğunu ortaya koymaktadır. Bu konuda alınacak tedbirler ise, sistemin esasını ve özünü etkilemeyecek mahiyette olabilecektir.

Son olarak, verginin uygulanan ekonomik ve sosyal sistemin ancak bir parçası olduğunu gözden uzak tutmamak gerekir. Vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamada yetersiz kaldığı gerçeği, sadece vergi gelirlerini artırma ihtiyacını değil, diğer taraftan kamu harcamalarında israfın önlenmesi zorunluluğunu ortaya koymaktadır. Bu konuda alınacak tedbirler, bir bütün teşkil etmek ve birbirlerini desteklemek durumundadır. Aynı şekilde vergi mevzuatı ve vergi idaresi yanında, direk ve dolaylı ilgili, tüm hukuk sistemi ve kamu idarelerinin örgütlenme ve çalışma tarzlarının gözden geçirilmesi, gerekli iyileştirmelerin yapılması gerekmektedir. Vergi bilincinin toplumun tüm kesimlerinde yerleştirilme-

(87) Bkz. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Vergi İstatistikleri Yılığ 1982-1991, s. 111-113.

si bir zorunluluktur ve bunu vergi dairelerinin duvarlarına yazılan sloganlarla sağlamak mümkün görülmemektedir.

Tüm bu değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere, Türkiye'deki vergilendirme sorununun çözümü için gerekli olan "Vergi İyileştirilmesi" oldukça geniş kapsamlı olarak düşünülmelidir. İyileştirme için çok sayıda köklü adımların atılması gerekir. Sorun, sadece vergi kanunlarındaki değişikliklerle çözülebilecek düzeyde değildir. Yukarıda anlatmaya çalıştığımız gibi sorun çok daha köklüdür.

İyileştirme çalışmalarına öncelikle bu alanda çalışanların ve onların örgütlerinin sorunlarını çözecek değişiklikler yapmakla başlanmalıdır. Bu yolla gelir idaresinin, vergi denetim örgütlerinin özlük haklarına, örgütlenme biçimine ve statü sorunlarına ilişkin çözümler getirilebilir. 516 sayılı K.H.K. bu açıdan yetersizdir. Sorunun bu boyutu vergi reformunun asıl önemli kısmıdır. Kapsamlı bir vergi reformu, bir yandan konuyla doğrudan ilgili mevzuatlardaki değişiklikleri paket halinde kapsamalıdır. Ancak bu sayede uygulayıcı ve mevzuat bütünleşmesi sağlanabilir. Unutmayalım ki kanunları uygulayacak olan insanlardır. İnsani yönü ihmal edilen hiçbir sorun sağlıklı çözülemez.

Maliye eski bakanlarından birisinin ifade ettiği gibi "Türkiye'de vergi sisteminin değil, toplumun bir reforma ihtiyacı vardır.(88) Bu nedenle, öncelikle Türkiye'de oy vermede seçmen kartı yerine vergi cüzdanının kullanılması, en gerçekçi önlem olacaktır. Yurttaşlar üzerinde vergi egemenliğini tesis ettirmek zorundayız.

---

(88) Adnan KAHVECİ , Dünya Gazetesi 15.01.1993.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ABBURDANE John : Değişen Dünya 1990'ların On yeni hedefi, Megatrends 2000 Yönelimler, Form Yayınları, İstanbul, 1990
- AKDOĞAN Abdurrahman : Kamu Maliyesi, G.Ü.İ.İ.B.F., Yayın No. 50, Ankara, 1989
- ALPAY Yurdakul : "Mevcut Vergilerin, Yükümlüler ve Teşebbüs Unsuru Üzerindeki Etkileri Açısından Değerlendirilmesi", Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, Mayıs - 1991 sorunları dergisi s:69
- ARIKAN Vural : "Vergi Sistemimiz Sistemsizliğe Dönüştü mü? Bunu Tartışmaya Açıyorum", Vergi Dünyası, Sayı: 100, Aralık, 1989
- BAŞAĞAÇ Halil : "Vergi Reformu Üzerine Düşünceler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 69, Kasım - Aralık, 1993
- BİLDİRİCİ Ziyaettin : "Ülkemizde ve Avrupa Topluluğuna üye ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergi Yükünü Etkileyen Çeşitli Faktörlerin Karşılaştırılması", Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Cilt 5, Sayı 2, Kasım - 1988
- BULUTOĞLU Kenan : Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976
- BÜYÜKİŞIKPınar : "Ana Vergi Konularında Yapılan Değişiklikler", Vergi Dünyası, Sayı: 151, Mart-1994
- DOĞAN Aykon : "Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri Sempozyumu" İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, Mayıs - 1991
- EGE SANAYİCİLERİ VE İŞADAMLARI DERNEĞİ, ESİAD, GÖRÜŞLERİ-1 : Yeni Düzenlemeler Öncesinde Vergi Sistemimize Bir Bakış ESİAD Yayın No92/6-1 İzmir, 1992
- GÜNGÖR Tevfik : Dünya Gazetesi, 19.11.1992
- HEREKMAN Aykut : Genel Vergi Teorisi, E.İ.T.İ.A., Ankara 1976
- HEPER Fethi : Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler, E.İ.T.İ.A., Yayın No: 126/148, Eskişehir, 1981
- HEPER FETHİ : Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, E.İ.T.İ.A., Yayın No: 246/166, Eskişehir, 1982
- KAHVECİ Adnan : Dünya Gazetesi, 15.01.1993
- KARAKOÇ Yusuf : "Götürü Vergilemenin Sakıncaları" Vergi Sorunları Dergisi Sayı: 68, Eylül - Ekim, 1993

- KAZICI Sami : "Vergi Reformlarından Alınacak Dersler", Vergi Dünyası, Sayı: 144, Ağustos - 1993
- KILIÇDAROĞLU Kemal : "Ülkemizde Vergi Yapısının Kaynak Dağılımına Etkisi" Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı İstanbul, Mayıs - 1991
- KIZILOT Şükrü : Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Cilt: 1, Savaş yayınları, Ankara, 1991
- MAVİ Gülay : "Gelir Vergisi Kanununun Yatırım İndirimine İlişkin Düzenlemelerinde 3946 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 70, Ocak - Şubat, 1994
- ÖNDER İzzettin : "Ülkemizde Vergi Yapısının Kaynak Dağılımına Etkisi", Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, Mayıs - 1991
- ÖZBALCI Yılmaz : Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1984
- SAYGILIOĞLU Nevzat : OECD Ülkelerinde Vergileme Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1993
- SAYGILIOĞLU Nevzat : "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği", Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, Mayıs - 1991
- SEVİĞ Veysi : "Ülkemizde Vergi Yapısının Kaynak Dağılımına Etkisi", Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, Mayıs - 1991
- TUFAN Altan : Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri Sempozyumu, "Değerlendirme ve Çözüm Yolları", İstanbul Mülkiyeliler Vakfı İstanbul, Mayıs - 1991
- TURHAN Salih : Vergi Teorisi ve Politikası, Der Yayınları, İstanbul, 1987
- TURHAN Salih : Vergilendirme ve İktisadi Büyüme, İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Konferansı Seri 23, İstanbul, 1975
- TÜRKİYE ODALAR VE BORSALAR BİRLİĞİ : Vergi Özel İhtisas komisyonu Raporu Yayın No: Genel: 244: BÖM: 8, Ankara, 1992
- \_\_\_\_\_ : Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Vergi İstatistikleri Yıllığı 1982 - 1991