

ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER
FAKÜLTESİ

TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİNİN
GEÇİRDİĞİ AŞAMALAR
(1950 - 1982)

(DOKTORA TEZİ)

Meşhure ÖZDEN

ERZURUM - 1985

Y. C.
Yükseköğretim Kurulu
Dokümantasyon Merkezi

İ Ç İ N D E K İ L E R

Sayfa

G İ R İ Ş	I
I. ÇALIŞMANIN KONUSU VE AMAÇLARI	I
II. ARAŞTIRMADA KULLANILAN METOD VE SINIRLARI	VII
III. ÇALIŞMANIN KAPSAMI	VIII

I. DÜNYADA GELİR VERGİSİ

I.1 Gelir Vergisi Uygulamasına Ulaşmada Verginin Anlam, Teknik ve Tatbik Sahasındaki Değişiklikler . . .	1
I.1.1 İlkçağ	2
I.1.2 Ortaçağ	5
I.1.3 Yeniçağ	7
I.2 Gelir Vergisinin Tarihi Gelişimi	10
I.2.1 İngiltere'de	11
I.2.2 İsviçre'de	12
I.2.3 Almanya'da	13
I.2.4 Fransa'da	13
I.2.5 Amerika Birleşik Devletleri'nde	13

II. TÜRK VERGİ SİSTEMİ

II.1 Türk Vergi Sisteminin Gelişmesi	15
II.1.1 Osmanlı İmparatorluğu Dönemi	15
II.1.2 Cumhuriyet Dönemi	25

III. TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇERİSİNDE GELİR VERGİSİNİN YERİ

III.1 Gelir Üzerinden Alınan Vergi Çeşitleri . . .	36
III.1.1 Gelir Vergisi	36
III.1.2 Kurumlar Vergisi	36
III.1.3 Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi	37
III.1.4 Mali Denge Vergisi	38
III.2 Gelir Kavramı	38
III.2.1 Ekonomik Açıdan Gelir	39
III.2.2 Vergi Uygulaması Açısından Gelir	40

	<u>Sayfa</u>
III.2.3 Gelir Vergisi Kanunumuza Göre Gelir . . .	41
III.2.4 Vergiye Tabi Gelirin Özellikleri	44
III.2.4.1 Gelirin Şahsiliği	44
III.2.4.2 Gelirin Yıllık Oluşu	45
III.2.4.3 Gelirin Gerçek ve Safi Oluşu	45
III.2.4.4 Gelirin Elde Edilmesi	46
III.3 Gelirin Unsurları	47
III.3.1 Ticari Kazanç	47
III.3.2 Zirai Kazançlar	48
III.3.3 Ücretler	49
III.3.4 Serbest Meslek Kazançları	49
III.3.5 Gayrimenkul Sermaye İradı	49
III.3.6 Menkul Sermaye İradı	50
III.3.7 Sair Kazanç ve İratlar	50
III.4 Gelir Vergisinin Bütçe Gelirleri İçerisinde- ki Yeri ve Önemi	51
III.5 Türk Vergi Sistemi İçerisinde Yer Alan Diğer Vergiler ve Bunların Bütçe Gelirleri İçeri- sindeki Yeri	53
III.5.1 Vasıtasız Vergiler	53
III.5.2 Vasıtalı Vergiler	56
III.5.3 Katma Değer Vergisi	57
IV. GELİR VERGİSİ KANUNUNUN GEÇİRDİĞİ AŞAMALAR	
IV.1 1949-1950 Dönemi	65
IV.1.1 Gelir Vergisi Kanunu	73
IV.1.2 Gelir Vergisi Kanunundaki İstisna Hükümlerini Değiştiren Kanun	75
IV.1.3 Esnaf Vergisi Kanununu Kaldıran Kanun . . .	76
IV.1.4 Esnaf Muafılığı Sınırlarını Genişleten Kanun.	77
IV.1.5 Enaz Geçim Hadlerini Değiştiren Kanun . . .	78
IV.2 1960-1979 Dönemi	79
IV.2.1 Gelir Vergisi Kanununun Yeniden Düzenlenmesi	83
IV.2.2 Tarım Kazançlarına Gelir Vergisi Uygulaması- nı Erteleyen Kanun	86

	<u>Sayfa</u>
IV.2.3 193 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapan Kanun .	86
IV.2.4 Gelir Vergisi Kanununda Yeni Bazı Değişiklikler Yapan Kanun	93
IV.2.5 Gelir Vergisini Toplumdaki Ekonomik ve Sosyal Gelişmelere Uygun Olarak Değiştiren Kanun	94
IV.2.6 Gelir Vergisi Kanununun Bazı Maddelerini Değiştiren Kanun	95
IV.2.7 Enaz Geçim İndirimi Hakkında Değişiklik Yapan Kanun	96
IV.2.8 Zirai Kazançlar İçin Değişiklik Yapan Kanun.	97
IV.3 1980'den Sonrası	97
IV.3.1 31.12.1960 Gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı	99
IV.3.2 Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapan Kanun Tasarısı	100
IV.3.3 Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	103
IV.3.4 Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapan Kanun Tasarısı .	107
IV.4 1980'den Sonra Gelir Vergisi Sistemimize Getirilen Müesseseler	110
 V.- GELİR VERGİSİNİN SORUNLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI	
V.1 Gelir Vergisi Kanununun Genel Analizi	117
V.2 Vergi Kaçakçılığındaki Etkenler ve Başlıca Tedbirler	123
V.2.1 Kaynakta Kesme	124
V.2.2 Defter Tutma ve İşlemlerin İşlenmesi	125
V.2.3 İdari Fiyatlar	126
V.2.4 Hamiline Yazılı Hisseler ve Tahviller	126
V.3 Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar	130

	<u>Sayfa</u>
V.3.1 Esnaf Muaflığı	131
V.3.2 Küçük Çiftçi Muaflığı	133
V.3.3 Diğer Muaflıklar	134
V.3.4 İstisnalar	134
V.3.5 Genel İndirim	136
V.3.6 Özel İndirim ve Sakatlık İndirimi	138
V.3.7 Yatırım İndirimi	138
V.4 Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisi . .	142
V.5 Azgelişmiş Ülkelerde Vergileme	147
V.6 Vergilerin Bireylerin Ekonomik Davranışları Üze- rine Etkileri	150
V.7 Enflasyon ve Vergiler	154
VI. ÖZET VE SONUÇ	157
EKLER	164
FAYDALANILAN KAYNAKLAR	210

G İ R İ Ő

I . ÇALIŞMANIN KONUSU VE AMAÇLARI

Makro ekonomik hedefler doğrultusunda ekonomiye müdahalede bulunulurken çeşitli ekonomi politika araçları kullanılmaktadır. Bunlar teoride iki ana başlık altında incelenmektedir :

1) Para-kredi ve kambiyo politikaları, 2) Maliye politikaları. Maliye politikaları da kendi aralarında ikiye ayrılmaktadır : 1) Kamu gelirleri politikaları, 2) Kamu harcamaları politikaları. Maliye politikası, makro hedefleri gerçekleştirmek amacıyla ve para-kredi ve kambiyo politikaları ile uyumlu bir Şekilde kamu gelirleri ve kamu harcamalarını yönlendirebilme sanatıdır (1).

Günümüzdeki makro hedefleri Şu Şekilde sıralayabiliriz. İŐsizliđin giderilmesi, enflasyonla mücadele, ödemeler dengesi zorluklarından kurtulma, gelirin adil dağılımının sağlanması ve bölgeler arası dengesizliklerin giderilmesidir. Bu hedeflerden biri veya birkaçı, içinde yaŐanılan ekonominin özelliklerine göre diğerlerine nazaran daha öncelikli hedefler haline gelebilir.

İŞte kamu gelirleri politikası, ekonomik ve sosyal hedeflerin öncelik ve acelelik derecelerine göre, belirli zaman aralıklarındagerçekleŐtirilebilmesi için, uygulanagelmekte olan, diğer ekonomik politikalarla uyumlu bir Şekilde, devletin gelir proğramlarının düzenlenmesi, izlenmesi ve bu proğramlarda gözlemlenebilecek sapmaların yapılacak müdahalelerle giderilmesi olayıdır.

Günümüzde vergi politikası ile maliye politikası eş anlam-
lı olarak kullanılmaktadır. Bunun nedeni vergi politikasının,

(1) Kemal Mısırlıoğlu, "Yeni Vergi Kanunları ve 1981 Yılı Kamu Gelirleri Politikası", Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 1981, Sayı 4, S. 43.

maliye politikası içindeki ağırlığı ve önemidir. Bu önem de gün geçtikçe artmaktadır. Özellikle II. Dünya Savaşından sonraki hızlı, adil ve dengeli bir şekilde kalkınma özlemi, vergi politikasının adeta candamarı olmuştur (2).

Hızlı, adil ve dengeli bir şekilde kalkınma özleminin bas-kısı nedeniyle, vergi politikası günümüzde aktif bir araçtır ve kalkınma hedefinin emrindedir. Bu araç kalkınma için ekonomik hayatı teşvik edici ve destekleyici, aynı zamanda da müdahale edicidir.

Çağımızda gelişmiş veya azgelişmiş ülkelerde Milli Gelir oluşumunda devlet faaliyetinin payı önemli bir yer tutmakta ve bu önem giderek artmaktadır. Bunun kaçınılmaz sonucu olarak Milli Gelirden vergi olarak alınan kısım da artmaktadır. Vergilerin toplanması ve iktisadi faaliyet ve özellikle sermaye oluşumu üzerinde etkilerinin yakından izlenmesi son derece önem kazanmaktadır. Vergilerin sermaye oluşumu üzerindeki etkileri, fertlerin tasarruf meyilleri ve yatırım kararları üzerinde olmak üzere iki safhada ortaya çıkmaktadır (3).

Azgelişmiş ülkelerde sermayenin doğuşunu aksatmayacak bir vergi sisteminin, aynı zamanda tasarruf eğilimini de azaltmaması gerekir. Vergi Sisteminin fertlerin tasarruflarını azaltmaması, aksine teşvik edici olması gerekir. Bu ülkelerde vergi politikasının gelir ve servet eşitsizliğini azaltıcı bir araç olarak kullanılması, ilk bakışta sanıldığı kadar tasarrufları azaltıcı bir sonuç ortaya çıkarmamaktadır.

(2) Aykon Doğan, "1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", Maliye Dergisi, Mayıs-Haziran 1983, Sayı 63, S. 3-5.

(3) Kenan Bulutoğlu, Vergi Politikası, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962, S. 354-356.

Az gelişmiş ülkelerde gelir adaletsiz bir şekilde dağılmaktadır. Servet dağılışı daha adaletsiz bir durum arzeder. Milli Gelirden yüksek pay alan grupların geniş ölçüde tasarruf yapacakları düşünülürse de bunun tatbikatta böyle olmadığı görülmüştür. Tasarruflar daha ziyade gösteriş tüketimine, dayanıklı mallara ve ziynet eşyalarına harcanmaktadır.

Az gelişmiş ülkeler cebri tasarruf vasıtası olarak vergiyi kullanmak zorundadırlar. Özellikle Tarım kesiminden alınacak vergiler büyük önem taşımaktadır. Mesela Japonya'da araziden alınan yüksek oranda vergiler sanayiye aktarılmıştır. Bu gibi ülkelerin kamu harcamalarında yatırımlar büyük bir yer tutmaktadır. Sosyal sabit sermayenin kurulmasından başka, devlet birçok sanayii kol-larının kurulmasını da üstlenmiştir.

Bu çalışmada Türkiye'de uygulanan Gelir Vergisi çeşitli yönleriyle incelenmeye çalışılmıştır. Modern anlamda Gelir Vergisi uygulamasına 1950 yılında geçilmiştir. Cumhuriyetin ilanından 1925 yılına gelinceye kadar Osmanlı Devletinde uygulanan vergilerden aşar devam etmiştir. 1925 yılında aşar kaldırılarak 1926 yılında kazanç vergisi kabul edilmiştir. Ancak bu vergi de beklenen hasılayı sağlayamadığından 1946 yılında Gelir Vergisi Kanunu çalışmalarına başlanılmış ve 1949 yılında çalışmalar sona ererek G.V.K. kabul edilmiştir. Bu kanun 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. Çalışmamızda bu değişiklikler ve ülkemizde değişiklik yapıldığı andaki sosyal ve politik yapı üzerinde durulmuştur.

Ülkemizde 1961 Anayasası ile, klasik devlet anlayışından sosyal devlet anlayışına geçişin temelleri atılmaya çalışılmıştır. 1961 Anayasasından önce de devletin ekonomideki etkinliği fazla ve vatandaşlara sosyal hizmetler götürmesini sağlayıcı kanunlar ve hükümler vardır. Ancak 1961'den sonra bu kanunlar ve hükümler birer Anayasa maddesi haline getirilmiştir. Böylece devletin fonksiyonları giderek artış göstermiştir. Kamu kesiminin ekonomik ve sosyal hayattaki etkinliği emredici hükümlerle düzenlenmiştir.

Devlet artan fonksiyonlarını yerine getirebilmek için gelire ihtiyaç duymaktadır. Bu geliri sağlayıcı en iyi araç vergi ve vergilerin içerisinde de en uygun olanı Gelir Vergisidir. Gelir Vergisi tam manasıyla uygulandığı zaman, hem vatandaşlar arasındaki gelir adaletsizliğini giderici bir fonksiyonu, hem de devlete gelir sağlama fonksiyonu birlikte yürümüş olacaktır.

Ülkemizde bu fonksiyonların tam olarak yürüdüğü söylenemez. Bu nedenle de zaman zaman reform niteliğinde değişikliklere gidilmiştir. Gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan ülkemizde vergi konusunda yapılan reformların istenen başarıyı sağlayamamasının bazı nedenlerinin olduğu muhakkaktır.

Kalkınmakta olan bir ülke, yatırımları kalkınma planlarında veya yıllık bütçelerde yer alan sektörlere yönlendirecek vergi tedbirlerine ihtiyaç duyacaktır. Bu gibi ülkelerde maliye politikasına ait kararlar alabilmek için, ilk olarak söz konusu ülkenin temel özelliklerini kapsayan bir model oluşturmak gerekmektedir. Vergi reformları ekonomik karakterlerinin yanı sıra, siyasal karakterlere de sahiptirler. Bu nedenle vergi reformlarının gerçekleştirilmesinde sadece ekonomik faktörleri gözönünde bulundurup, siyasal yapıyı dikkate almamak, reformun daha başlangıçta başarısızlığına neden olacaktır (4).

Örneğin, vergi reformu çerçevesinde öngörülecek tarım kesiminin geliştirilmesine yönelik vergi tedbirleri mutlaka bir toprak reformunu da beraberinde getirecektir. Toprak reformu ise ekonomik olmaktan çok siyasal bir niteliğe sahiptir. Bu durumda tarım kesimini ilgilendiren bir vergi reformunu gerçekleştirebilmek için, tarımda çalışanlarla bazı baskı gruplarının tepkilerini de gözönünde bulundurmak gerekecektir.

(4) Halil Nadaroğlu, "Son Zamanlarda Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu" Nihad S.Sayar'a Armağan, İstanbul, 1980,
S. 274 - 277.

Vergi reformlarında iktidardaki siyasi partilerin tercihleri de önemli derecede rol oynamaktadır. Ayrıca iktidar partilerinin parlamentodaki çoğunluk durumunda bu konuda oldukça etkilidir. Parlamentoda güçlü bir çoğunluğu elinde bulundurmayan bir iktidar partisi kendi kamusal tercihlerini, kolayca gerçekleştirememektedir. Oylarını yüksek oranda tutmak isteyen siyasi partiler vergi reformlarına karşı tavır almışlardır. Çünkü vergi yükü artan mükellefin siyasal tercihleri de değişmektedir. Vergi konusunda yapılacak reformlar siyasi partiler arasında bir savaşa neden olabilmektedir. Bu gibi durumları, Türkiye'de 1950'den sonra gözlemlemek mümkündür. Zayıf koalisyonlarla yönetilen ülkemizde, 1970 li yıllarda vergi reformlarına ilişkin hiçbir kararı meclisten çıkarmak mümkün olmamıştır.

Ancak bilhassa gelir vergisi reformuyla ilgili hem siyasal, hem de bilimsel literatürde yer alan tartışmalar birliğe te ele alındıklarında, vergi reformu ile ne anlatılmak istendiğine yapısal bir şekilde yaklaşılabilecek, birkaç amaç üzerinde yoğunlaşabilmektedir. Bu amaçları şu şekilde sıralayabiliriz⁽⁵⁾.

- 1) Özellikle ödeme gücü ilkesine dayalı, bölüşüm eşitliği nedenleriyle daha geniş ve daha kapsamlı bir vergi matrahı,
- 2) Artmış bir kaynak dağılımı tarafsızlığı,
- 3) Vergi yapı ve yönetiminde daha büyük bir basitlik,

Bu vergi reformu hedefleri tabii ki birbirinden bağımsız değildirler. Örneğin, vergi idaresindeki basitliğin artması, bölüşüm nedenleriyle daha geniş bir vergi matrahının oluşmasına neden olacaktır. Öte yandan, daha geniş bir vergi tabanı, özel kesim kararlarındaki etkinliği ve kaynak dağılımına ilişkin tarafsızlığı artıracaktır.

Ülkemizdeki vergi değişikliklerinde bu gibi amaçların dik-

(5) Bernard P. Herber, "Gelir Vergisi Reformu", Nihad S. Sayar'a Armağan, İstanbul, 1980, S. 16 - 17.

kate alınmadığı bir gerçektir. Vergi konusunda büyük adımlar, askeri hükümetler zamanında atılmıştır. Ancak siyasi hükümetlerin başa geçmesi sonucunda baskı gruplarının etkisi ve oy kaybetme korkusuyla ya çıkarılan kanunlar hafifletilmiş veya yürürlükten kaldırılmıştır.

Demokratik parlamenter rejimin ve karma ekonomik düzenin hakim olduğu ülkemizde, iktisadi hayat, siyasi iktidarların programlarıyla yönlendirilmektedir. Her yıl hazırlanan bütçe kanunlarıyla, iktidardaki parti, kendisinden oy verenlerin beklediği şekilde vergi kanunları çıkarmıştır. Bu durum devlete gelir sağlayamadığı gibi, zaten varolan gelir eşitsizliğini artırarak zengini daha zengin, fakiri daha fakir bir duruma getirmiştir.

Vergi kanunlarının başarısızlığında siyasi hükümetlerin istikrarsız oluşunun da büyük etkisi olmuştur. İlk Gelir Vergisi Kanununun çıkışından bugüne kadar 20'yi aşkın hükümet değişikliği olmuştur. Böylece siyasi bunalımlar ve iktisadi krizler birbirini kovalamıştır.

Böyle karmaşık siyasi devrelerden geçen ülkemizde vergi sistemi içerisinde Gelir Vergisinin ve diğer vergilerin tam manasıyla uygulandığını söylemek iyimserlikten başka bir şey olamaz. Bu çalışmamızda ülkemizde uygulanan Gelir Vergisinde aksayan hususlar, Gelir Vergisinin yeri, önemi, devlete sağladığı gelir, sosyal adaleti gerçekleştirebilme kabiliyeti, 1950 - 1982 yılları arasında çıkarılan kanunlar ve bunun gibi hususlar üzerinde durulmaya çalışılmıştır. Yani Gelir Vergisi kanununun çıkarıldığı tarihten günümüze gelinceye kadar hangi aşamalardan geçtiği, ne gibi yenilikler yapıldığı, yapılan bu yeniliklerin sosyal ve ekonomik sonuçlarının neler olduğu, ülkenin iktisadi hayatına ne gibi katkılarda bulunduğu, gelir vergisi kanununda mevcut aksaklıklar, bu aksaklıkların giderilmesi için gerekli hususlar çalışmanın amacını oluşturmuştur.

II. ARAŞTIRMADA KULLANILAN METOD ve SINIRLARI

İktisadi olaylar çok çeşitli faktörlerin etkisi altındadır. Bu nedenle karmaşık bir görünüm arzederler. Fertlerin ve toplumun iktisadi faaliyet esnasındaki davranışları ve bunlara yön veren faktörlerle, iktisadi olayların sebep sonuç ilişkisi içinde ele alınarak açıklanması iktisadi teorinin başlıca ilgi alanını meydana getirir.

Çalışmamızda esas olarak Teorik ve Analitik metodu kullandık. Ancak gerektiğinde Tarihi ve Tasviri metod ile, Politik veya Sosyal Refah metodundan da faydalanmaya çalıştık.

Teorik ve Analitik metod, iktisadi olayları meydana getiren unsurları ve bunlara etki eden faktörleri tesbit etmek ve bu unsurlar arasındaki karşılıklı münasebetleri ortaya koymak için başvurulan bir metoddur.

Araştırma teorik temele dayandırılarak, bu konuda ileri sürülen yorum ve eleştirilere gidilmeye çalışılmıştır. Teorik temel için bu konuda yayınlanan eserlerden ve Gelir Vergisi Kanunlarından yararlanılmıştır. Yorumlar ve eleştiriler için çeşitli dergi, kitap ve gazetelerde yayınlanan eserlerden faydalanılmıştır. Gelir Vergisi Kanununun tarihi gelişmesi için T.B.M.M. kütüphanesinde bulunan Meclis Gerekçelerinden faydalanılmıştır. Çalışmada yer alan tablolar ise Bütçe Gerekçeleri ve Yıllık Ekonomik Rapordan alınmıştır. Bu tablolar ve diğer teorik izahlarla Gelir Vergisinin Vergi Sistemimizdeki önemi vurgulanmaya çalışılmıştır.

Çalışma konumuzu, 1950 - 1982 yıllarıyla sınırlamaya çalıştık. Konumuzun bu şekilde sınırlandırılmasının nedeni, Gelir Vergisi Uygulamasının 1950 yılında başlamış olmasıdır. Böylece başlangıçtan, önemli değişikliklerin yapıldığını kabul ettiğimiz 1982 sonuna kadar ki uygulamanın bir değerlendirmesini yaparak gelecek yıllarda uygulanacak Gelir Vergisinin daha başarılı olabilmesi için gerekli önlemlerin neler olabileceğini vurgulamak amacına yönelinmiş olunacaktır.

III. ÇALIŞMANIN KAPSAMI

Bu çalışma kapsam olarak teorik çerçeve, tarihi gelişim ve konuyla ilgili yapılabilecek düzenlemelerden oluşmaktadır. Bütün bunlar çalışmamızda beş bölüm halinde yer almıştır.

Birinci bölüm "Dünyada Gelir Vergisi" başlığını taşımaktadır. Bu bölümde, Gelir Vergisi Uygulamasına gelinceye kadar verginin anlam ve tekniğindeki gelişmeler, gelir vergisine geçiş ve modern gelir vergisinin dünyadaki uygulamaları yer almıştır. Bu bölümün alt başlıkları, Gelir Vergisinin Tarihi Gelişimi, Modern Gelir Vergisinin Tarihi Gelişimi, Azgelişmiş Ülkelerde Vergileme şeklindedir.

İkinci bölümde Türk Vergi Sisteminin Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet dönemindeki değişmesi üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde Türk Vergi Sistemi içerisinde gelir vergisinin yeri ve önemine değinilmiştir. Bu bölümde gelir üzerinden alınan vergi çeşitleri, gelir vergisine esas kazanç hususları izah edilmeye çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde Türk Gelir Vergisinin geçirdiği aşamalar incelenmiştir. Bu bölümde hem zaman içerisinde, Gelir Vergisi Kanununda meydana gelen değişiklikler, hem de bu değişikliklerin ülkemiz açısından olumlu ve olumsuz yönleri incelenmeye çalışılmıştır. Bilindiği gibi ülkemizde sık sık kanun değişiklikleri yapılmaktadır. Çokarılan kanunlar istikrarlı olmaktan uzak, değişen günün şartlarına uygunluk gösterememektedirler. Her iktidar kendisinin ve oy aldığı seçmenlerinin istekleri doğrultusunda, onları memnun edecek ve gelecekteki seçimde oy azalmasına neden olmayacak kanunlar çıkarmışlardır. Bu bölüm zaman olarak dört kısma ayrılmıştır. 1) 1949-1960 dönemi, 2) 1961-1969 dönemi, 3) 1970-1979 dönemi, 4) 1980'den sonrası 1982'nin sonuna kadar.

Beşinci bölümde Gelir Vergisi Kanunumuzun aksayan yönlerinden vergi kaçakçılığı, muafiyet ve istisnalar ve sosyal adalet sorunlarına değinilmiştir.

I. DÜNYADA GELİR VERGİSİ

I.1 Gelir Vergisi Uygulamasına Ulaşmada Verginin Anlam, Teknik ve Tatbik Sahasındaki Değişiklikler

Günümüzde kamu giderlerinin karşılanmasında başvuru alan vergi, tarihi ve sosyal bir kurum olarak, insan hayatı kadar eskidir. İnsanlar siyasi topluluklar halini almağa başladıkları zamandan beri, kollektif nitelikteki ihtiyaçları karşılayabilmek amacıyla, toplum üyelerini vergiler yoluyla yükümlü kılmağa çalışmışlardır. Tarihin çok eski devirlerinde bile vergilere rastlanılmaktadır. Yunan ve Roma medeniyetlerinde önemli vergiler vardır. Devirlerine göre kabile reisi, derebeyi ve krallara verilen hediyeler ve yardımlar vergilerin ilk şekilleridir. Kamu hizmetlerinin henüz gelişmemiş olmasından dolayı, devlet egemenliğini ellerinde bulunduranların, bu hediye ve yardımların yanında kendi ülkelerinden sağladıkları gelirler, giderleri karşılayabilmekteydi (1). Söz konusu devlet giderlerinin finansmanını konusundaki tekniklerinin mahiyeti ve gayeleri ile iktisadi, mali ve siyasi önemi, yüzyıllarca devam eden tarihi bir gelişim içerisinde çok büyük değişikliklere uğramıştır. Vergilemedeki bu değişimler üzerinde; ekonomik ve toplumsal yapıya, devlet şekline ait faktörlerin ve ahlaki sosyolojik ideolojilerin büyük etkisi olmuştur.

İlk zamanlarda şeklen ve maddeten ihtiyari bir çeşit hediye olan vergi, daha sonra da şeklen gönüllü olma niteliğini korumakla beraber, giderek geleneksel bir yükümlülük karakteri taşıyan yardım şeklini almıştır. Nihayet yıllar sonra gerçek bir zorunlu ödemeye dönüşmüştür.

Yukarıda da değindiğimiz gibi vergi, başlangıçta kabile reisi, derebeyi ve krallara ahlaki ve dini nedenlerle gönüllü olarak verilen bir çeşit hediye ve yardım niteliğinde idi. Zamanla devlet idaresini ellerinde bulunduranlar bazı sosyal sınıflara bizzat başvurarak, kendilerinden mali yardım talebetme ge-

(1) Âkif Erginay, Kamu Maliyesi, Turhan Matbaası, Ankara, 1983 S. 18.

reğini duymuşlar ve böylece insiyatif hediye verenden alana geçmiştir. Nihayet kamu hizmetlerinin gelişmesi ve derebeyi ve kabilelerin yerine merkezi devletlerin geçmesi sonucunda bu hediye ve yardımlar ile mülk gelirleri yetersiz kalmış, vergi şeklen ve maddeten zora dayanan bir yükümlülük halini almıştır. Vergi niteliğindeki ödemeleri ifade etmek üzere çeşitli zamanlarda kullanılan kelimelerde bu gelişimi açıkça ortaya koymaktadır. İlk zamanlarda "yardım", "rica", "hediye" anlamına gelen kavramlar yerine, zamanla "zorunluluk" anlamına gelen kelimeler geçmiştir (2).

Bu gelişmeye paralel olarak, verginin şekli ve tekniğinde de bazı değişimler meydana gelmiştir. Uzun süre olağanüstü durumlarda zaman zaman ve belirli amaçların finansmanı için başvuru- lan vergi, zamanın akışı içinde normal finansman vasıtası olarak; bütün kamu giderlerinin karşılanmasından başka, ayırıcı, fiskal olmayan amaçların gerçekleştirilmesinde de para şeklinde ödenen bir mali yükümlülük haline gelmiştir.

Vergilemenin tarihsel gelişimini, İlkçağ, Ortaçağ ve Yeni- çağ olarak üç ayrı bölümde inceleyebiliriz.

I.1.1 İlkçağ

Vergileme ilk büyük başarısını eski şarkın Babil ve Mısır gibi Mutlakiyet rejimlerinde yaşamış, hatta o dönemlerde harp ve saray masrafları ile saray, tapınak ve piramitler gibi büyük yapıtların zorunlu kıldığı olağanüstü yüksek mali ihtiyaç, vergi idaresini devlet idaresinin en önemli unsuru haline getirmişti.

Eski Mısır vergileri konusunda papirüslerde oldukça geniş izahatlar vardır (3). Mısır'da firavunlar döneminde hemen hemen hiçbir özel mülkiyet mevcut olmadığı için ticaret ve sanayi ile

(2) Salih Turhan, Vergi Teorisi, İstanbul, 1982, S. 4.

(3) Orhan Dikmen, Maliye Dersleri, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964 S. 60.

serbest meslek faaliyeti gelişme imkânı bulamamıştır. Ancak ülkenin tüm ekonomisi, devlet ekonomisi şeklinde güdümlü bir ekonomi olmuştu. Tebaalar tarafından krala yapılan ödemeler bedeni hizmet şeklinde oluyordu. Daha sonra küçük devletlerin birleşerek imparatorluklar haline gelmesiyle toprağın doğrudan doğruya işletilmesi güçleşiyor ve bu nedenle krala ait toprağın bir bölümü özel kişilere bırakılıyordu. Kral buna karşılık reel vergiler anlamında hububat gibi aynı vergiler almaktaydı.

Vergi idaresi başlangıçta ademi merkeziyet esasına göre kurulmuş ve çoğu kez dini esaslara dayandırılmıştı. Daha sonra giderek kuvvetli bir merkezileşme olmuştu. Her tebanın, vergi yükümlülüğünü muhasebe tekniği ile tam olarak saptayabilen bir memur kadrosu oluşturulmuştu. Ayrıca vergisel amaçlarla düzenlenen kadastro ve nüfus sayımları vasıtasıyla çeşitli vergi konuları tesbit edilmekteydi.

Eski şarkta zorunlu bir devlet ekonomisinin hüküm sürmesine, karşılık, yunan devleti tebalarına fazla faaliyet izni vermekteydi. Devlet gelirleri bedeni hizmet şeklinde ödenen yükümlülüklerin yanı sıra, özellikle kralın mülk gelirleri ile dost ve müttefiklerce zaman zaman verilen ve hükümrânlığın bir simgesi olarak kabul edilecek hediyelerden oluşmaktaydı. Düzenli olarak kanuna göre alınan dolaysız bir vergileme hemen hemen yok gibiydi. Kamu ihtiyaçlarını karşılamak için başvuru en önemli kaynak doğrudan doğruya yapılan hizmetlerdi. Devlet Hizmetlerinin artması ve özellikle harpler nedeniyle bu sınırlı gelirler kamu giderlerini karşılayamaz duruma gelmişti. Nihayet antik devrin demokratik devleti ortaya çıktığı dönemde kendine özgü mükemmel bir vergi sistemini gerçekleştirmeyi başarmıştı. Bu dönemde Yunan demokrasisinin, vergi sisteminin dayandığı üç özellik vardı. Bunlardan ilki vergi ödemenin ihtiyari olduğudur. Yunan halkı kültür dönemlerinin doruğunda aşırı bir vergi ödeme eğilimi içerisindeydiler. İkinci özelliği daha ziyade dolaylı vergilerin alınmasıydı. Devlette dolaysız olarak yapılan fahri yardımlar ve askerlik gibi hiz-

metler yardım olarak nitelendiriliyordu. Üçüncü özellikte dolaylı vergiler ilkesi ile iltizam usulü arasında sıkı bir ilişki vardı. Söz konusu vergilerin tahsili emanet usulü ile değil de iltizam usulü ile gerçekleştiriliyordu (4).

Yunan şehir devletlerinin çöküşüyle birlikte, Atina'nın kendine özgü, gelişmiş kamu mali sistemi de M.Ö. 414 yılından itibaren gerilemeğe başlamış ve siyasi çöküşle birlikte, mali sistem de yok olmuştu. Kısaca eski Yunan'da aşara benzer bir ziraat vergisi yanında, bina vergisi, gümrük ve pazar resimleri ve hatta lüks vergilerin bulunduğunu gösterir vesikalar bulunmuştur (5).

Roma'da daha Milattan önce, vergi çok önemli bir yer tutmaktaydı. Roma'daki vasıtasız vergilere örnek olarak baş vergisi ile arazi vergisi gösterilebilir. Vasıtalı vergiler ise hudut ve limanlarda alınan gümrük resimleri ile şehir kapılarından alınan alım satım resimleridir (6).

Roma İmparatorluk dönemi başlarında, kamu maliyesi sahasında büyük reformlar yapılmıştı. Bunlar; özellikle vergilemenin reorganize edilmesi, vergi idaresinin yeniden düzenlenmesi, vergi iltizamının kaldırılması, devlet maliyesinin merkezileştirilmesi ve para sisteminin iyileştirilmesiydi. İmparator Augustos, zamanında, Roma İmparatorluğunun iç ve dış güvencesini pekiştiren, hiyerarşik yapıya sahip bir vergi idaresi kurmuştu.

İmparatorluk döneminde, imparator her onbeş senede bir ülkenin ihtiyacı olan toplam vergi miktarını tesbit etmekteydi. Yine onbeş yılda bir yapılan umumi sayımlarda, imparatorlukta bulunan insan, arazi, esir ve hayvan mevcudu belirlenirdi. Böylece

(4) İbid. S. 6.

(5) Orhan Dikmen, a.g.e., S. 60.

(6) İ.Fazıl Pelin, Finans İlmî ve Finansal Kanunlar, İstanbul, 1945, S. 131.

vergi mevzuları tesbit edilmiş olunuyordu.

Roma İmparatorluğunda alınan vergilerin hukuki dayanağı, verginin bir karşılık olarak alınmasıdır. Şahıs vergisi mağlupların hayatını bağışlamak için, arazi vergisi de, devletin mülkü olan arazinin işletilmesi, karşılığındaydı. Yani devlet; gördüğü hizmetler karşılığında halktan vergi almaktaydı (7).

Augostos zamanında başlatılan reformlar ile geliştirilen Roma mali sistemi, imparatorluğun ikiye ayrılmasından sonra Batı Roma İmparatorluğunda da devam etmiştir.

I.1.2 Ortaçağ

Roma İmparatorluğunun yıkılmasıyla birlikte başlayan bu dönemi vergileme açısından üç bölümde inceleyebiliriz.

Bunlardan ilki Ortaçağın birinci yarısı olan feodalite devridir. Ortaçağın başlarında devlet giderleri saray masraflarından oluşmaktaydı. Bu nedenle kralın mülk gelirleri giderlerini karşılamaya yetiyordu. Harp giderleri, ordunun teçhizat ve iagesini sağlamakla yükümlü olan feodal senyörler tarafından karşılanıyordu. Tımar sahibi olmayanlar, askerlik hizmetini yapmama karşılığı olarak menkul mallarının yarısına kadar varan cezai nitelikte bir bedel ödüyorlardı.

Ortaçağın ikinci döneminde ise giderek gelişen para ekonomisine paralel olarak mali yükümlülüklerin para ile ödenmesi mümkün ve hatta zorunlu olmuş ve İmparatorluğa ait mülk gelirlerinin devlet giderlerini karşılayamaması nedeniyle, vergileme tek çıkar yol olarak görülmüştü. Bu vergiler günümüz vergi anlayışına ters düşen bir rica niteliğini taşımaktaydılar. Prensler ve din adamları tamamen vergiden muaftı (8).

Ortaçağın sonlarında, prenslerin asıl gelirleri, esas iti-

(7) Orhan Dikmen, a.g.e. S. 61.

(8) Salih Turhan, a.g.e. S. 13.

barıyla kendi mülk gelirlerinden, sağladıkları hasılat ile regal-
lerin satışından oluşmaktaydı. 16. yüzyıldan itibaren servet, bi-
na veya pirimitif şahıs vergileri şeklinde uygulanan dolaysız
vergilerin yanı sıra, bira veya şarap üzerinden alınan dolaylı ver-
giler de bulunmaktaydı. Dolaylı vergilerin nisbeten daha az alın-
masının nedeni, bir yandan regallerin (tuz, şeker, şarap, değir-
mencilik, madencilik v.b.), diğer yandan gümrüklerin geniş ölçü-
de tüketim vergilerini ikame etmesiydi (9).

Vergilerin tarihsel gelişimi, Osmanlı İmparatorluğunda
da Avrupa Ortaçağındakine benzer ve paralel bir seyir takibet-
miştir. Ancak Osmanlı Maliyesinin ve Vergi Sisteminin Tanzimata
kadar olan tarihi çok karanlıktır. Osmanlı İmparatorluğu ilk ku-
ruluş yıllarında vergilerini kısmen Anavatanından getirmiş, kısmen
işgal ettiği yerlerde bulduğu örf ve adetlere göre almış, fakat
yavaş yavaş bütün kamunlarında olduğu gibi şer'i esasların tes-
iri altında kalmıştır. Bu nedenle Osmanlı İmparatorluğunda vergi-
ler, şer'i ve örfi olmak üzere iki kısımdan oluşmaktaydı.

Kısaca ortaçağı özetlemeye kalkarsak, vergi mefhumunda
önemli değişiklikler olmuştur. Kamu hizmeti karşılığında alınma
özellikliğini kaybetmiştir. Öyle ki Franklarda şerefli ve hür in-
sanların vergi ödemesi çok onur kırıcı bir olay olarak nitelen-
diriliyordu. Ortaçağda devlet kralın bir mülkü idi. Kral araziye
arzusuna göre payeder, istediğinden vergi alır ve hatta istediği-
ne vergi alma yetkisi verebilirdi. Böylece vergi ile amme idare-
si arasında bir ilişki kalmamıştı. Bunların yanında istisna ola-
rak alınan vergilere de rastlamak mümkündür. Örneğin haclı sefer-
lerine katılmayanlardan alınan Selahaddin Eyyübi öşrü bunlardan
biriydi (10).

(9) İbid. S. 13.

(10) Orhan Dikmen, a.g.e. S. 63.

I.1.3 Yeniçağ

Yeniçağda vergiyi iki devre halinde incelemek mümkündür.

Birinci devre ; Bu devrede vergiler tali mahiyette gelir kaynağıdır. Ancak feodal sistemin yıkılması ve merkezi devletlerin kurulmaya başlanması sonucunda gelire olan ihtiyaç giderek artmıştır. Bu ihtiyaç vergilerle değil, Regallerin geliştirilmesiyle kapatılmağa çalışılmıştır. Kral veya hükümdara ait olan Regallerin imtiyazlarını başkalarına devretmek suretiyle gelir sağlıyordu.

İkinci devre ise ; tam manasıyla vergi devresidir. Ortaçağda alınan vergilerden asiller ve rahipler muaftır. Regaller döneminde de imtiyazlar ve inhisarlar devam etti. Bu durumun sonucu olarak, vergi devresinin başlarında, bilhassa vasıtalı vergiler oldukça önemli bir yer tutmuştur. Masraf üzerinden alınan bu vergileri herkesin ödeyeceği düşünülmüştür. Zamanla vasıtalı vergilerin vergi ataletine uygun olmadığı, vasıtasız vergilerin, vergi adaletini daha iyi sağlayacağı düşüncesi yaygınlaştı (11).

Dönemleri incelendikten sonra yeniçağdaki vergi sistemini genel esaslarıyla incelemeye çalışalım.

Yeniçağın kamu ekonomisi, üç hususta ortaçağın kamu ekonomisinden belirgin bir biçimde farklılık göstermekteydi. Birinci olarak aynı ekonomiye ilişkin unsurların, para ekonomisine geçtiği görülmektedir. İkinci olarak para ekonomisi ile ideolojik alandaki gelişmelerinde etkisiyle, rasyonalizm ve iktisadiliğin devlet ekonomisi açısından arzettiği önem gitgide artmaya başlamıştır. Üçüncü olarak ortaçağ kamu ekonomisini karakterize eden, bir taraftan imparatorluk ile, feodal senyörler arasındaki, diğer taraftan feodal senyörler ile halk arasındaki ikili durum, anayasalarda yapılan değişikliklerle azaltılmış, hatta kısmen ortadan kaldırılmıştı. Devlet ekonomisine ilişkin ilkelerin sis-

(11) İbid. S. 64.

temli bir biçimde ve iktisadi sorunlarda bilimsel düşüncelerin ağırlık kazanması gerek vergileme, gerekse kamu ekonomisi üzerinde etkisiz kalmaktaydı. Özellikle bir ülkenin vergi gücü ve dolayısıyla kralın kasa zenginliğinin, tebalarının üretim serveti ve refahına bağlı olduğu düşüncesi yerleşmeye başlamıştı. Bu gelişim bir ülkenin milli çıkarlarını birinci plana iten ve iktisadi kalkınmayı devletin doğrudan doğruya yaptığı müdahalelerle hızlandırmaya çalışan, merkantilizm akımı ile sıkı bir ilişki halindeydi. Böylece devlet ekonomisi, kralın refahını dikkate almakla birlikte, tüm ekonominin gelişmesini teşvik edici amaçlar da takibetmek suretiyle, yeni bir yön almıştı. Fakat bütün bu gelişmeler 18. yüzyılın seyri içerisinde Ortaçağ kalıntısı veya sistemini tamamen değiştirmemiş, aksine başlangıçta sadece idari düzeyde yapılan reformlarla, bazı münferit yeniliklere örneğin; Avusturya ve Prusya'da "fiskal kasa birliğinin" kabul edilmesine neden olmuştur (12).

Fikri ve sosyal alanda beliren gelişmelerin oluşturduğu etkenlerin yanısıra, daha ziyade dışsal nitelikte bir başka faktörün de verginin gelişmesi üzerinde büyük etkisi olmuştur. Fransız ihtilali ve Napolyon'un genişleme politikası sebebiyle ortaya çıkan ve Avrupayı sarsan büyük harpler, bütün devletlerin maliyesini önemli ölçüde sarsmış ve o zamana kadar görülmemiş ölçüde vergi tahsiline gidilmişti. Böylece hemen hemen bütün Avrupa'da devlet maliyesini düzeltme çabaları, Fransız ihtilali ile birlikte ön plana geçmişti (13).

1807 yılında Napolyon tarafından tüm Fransa'da başlatılan çok kapsamlı bir kadastro faaliyeti, 1790 tarihli arazi vergisinin idari açıdan düzenli bir biçimde uygulanıp, tahsil edilmesini gerçekleştirmişti. Bunun yanısıra 1791 yılında bir şahıs vergisi ile kapı-pencere vergisi şeklinde alınan bina vergisiyle

(12) Salih Turhan, a.g.e. S. 15.

(13) İbid. S. 16.

tamamlanmış olan ikametgâh vergisi konmuş ve böylece Fransa'da uzun yıllar devam ettirilen ve diğer Avrupa ülkelerinin de vergi yasalarını etkileyen randıman vergisi sistemi olmuştur (14).

Aslında yeniçağa geçişte krallar halktan Akça'lı yardımlar istemeğe başlamışlardı. Bu yardımların iki özelliği vardı (15).

1. Yardıma baş vurulması için, karşılanması gereken bir kamu gideri olmalıdır,

2. Yardım hükümdar tarafından istenmeli, avam temsilçileri, asilzadeler ve rahipler tarafından kabul edilmelidir.

Bu temsilciler, yardım istendiği zaman bir meclis halinde toplanacaklardı. Günümüz parlamentoları bu meclis toplantılarından doğmuştur. Akça'lı yardımlar vasıtasıyla halk vergi ödeyerek, vatandaş olma yolunda ilk adımı atmış, devlet te çağdaş, temsili hükümet şekline doğru gelişmiştir. Öte yandan devlet gelirleri içerisinde vergi giderek önemli bir yer tutmağa başlamıştır.

Kısacası ; yeniçağda vergi, ortaçağda olduğu gibi fevkalâde bir gelir kaynağı olmayıp, gittikçe artan bir önem kazanarak, kamu maliyesinin temel dayanağı haline gelmiştir. Bu dönemde verginin mahiyeti hakkındaki düşüncelerde meydana gelen değişmelere paralel olarak, vergiye atfedilen fonksiyonlarda da bir değişme olduğu için, vergi sadece devlet gelirlerini karşılama yönündeki temel geleneksel görevinin yanında ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmenin önemli bir aracı olarak da kabul edilmeye başlanmıştır (16).

(14) İbid. S. 17.

(15) Fadıl H.Sur, Maliye Dersleri, Cilt II, Ankara, 1947, S. 19.

(16) Salih Turhan, a.g.e. S. 18.

I.2 Gelir Vergisinin Tarihi Gelişimi

Gelir Vergisi, ileri kapitalizm devrinin bir eseri ve aynı zamanda da karakteristik ifadesidir. Çünkü 19. yüzyıldan önceki dönemlerde prensip itibariyle aynı amacı güden, yani geliri doğrudan doğruya yükümlü kılmak isteyen vergileme şekillerinin ilkel örneklerine rastlamak mümkün olmakla beraber, modern gelir vergisinin iktisadi, siyasi ve sosyolojik koşulları ancak bu dönemde gerçekleştirilebilmiştir. Her şeyden önce, gelirin tam ve kesin olarak hesaplanması, para ve değişim ekonomisi, modern muhasebe, defter tutma gibi tekniklerin varlığını zorunlu kılmaktaydı. Bu koşul sanayileşme sürecinin giderek artması ve kapitalist sistemin önemli bir rol oynamaya başlaması sonucunda yaklaşık olarak bir asır sonra gerçekleşebilmiştir. Nitekim hızlı bir sanayileşme süreci sayesinde iktisadi kalkınmayı diğer ülkelere kıyasla daha önce başlatmış olan İngiltere'nin gelir vergisini kabul eden ilk devlet oluşu, bu olayın doğal bir sonucu idi. İkinci olarak, teori bakımından toplam gelir kavramının, şahsi ödeme gücünün ölçüsü olarak belirlenmesi, ancak uzun süren bir gelişme döneminden sonra mümkün olmuştur (17).

Gelir vergisinin başarısı için gerekli olan üçüncü koşul, mali idarenin, söz konusu verginin tarh ve tahsiline ilişkin, çok yönlü ve güç sorunları halledebilecek bir seviyeye erişmiş bulunup bulunmadığı ile ilgiliydi. Çünkü randıman ve tüketim vergilerinin çoğunda vergiyi doğuran olayların şeklen araştırılması ve denetlenmesi ile yetinilebilmesine karşılık, modern gelir vergisi, tüm ekonomik sürecin maddi bakımdan denetlenmesi için gerekli yetenek ve bilgilere sahip bir vergi idaresini zorunlu kılmaktaydı. Bir başka ifade ile, gelir vergisinin idaresi ile görevlendirilmiş maliye memurlarının, vergiye tabi gelirin bütün unsurlarını ayrı ayrı tahlil edebilecek ve bu esnada hesapların sadece hukuki bakımdan değil, iktisadi açıdan da doğ-

(17) İbid. S. 130.

ru ve amaca uygun bir biçimde yapılar, yapılmadığını değerlendirebilecek durumda olmaları gerekmektedir.

Nihayet, modern bir gelir vergisinin kabulü, bir takım siyasi, sosyal koşul ve verilere bağlı idi. Her şeyden önce, müdahaleci akımların yoğunlaşması ve buna paralel olarak devletçe üstlenilen fonksiyonların gitgide artması, verimli ve esnek bir gelir kaynağının bulunmasını zorunlu hale getirmekteydi. Çünkü bu vergi, fevkalâde verimli ve esnek bir gelir kaynağı olduğu gibi, aynı zamanda modern iktisadi hayatın maddi ve fikri verilerine de en uygun bir vergi olarak kabul edilmekte idi. Bu hususta önemli bir başka nokta da, vergi yükümlülerinin zihniyeti ile ilgili idi. Vergi idarelerinin objektif randıman vergilerindeki uygulamanın aksine, gelir vergilerindeki uygulama sırasında kişilerin özel sahalarına nüfuz etmesi gerekli olduğundan, genel bir gelir vergisinin konması, mükelleflerin devlet ve özellikle vergi idaresi karşısında aldıkları durumun pozitif olmasını gerektirmekteydi. Oysa yükümlüler siyasi, sosyolojik koşulların uygun olmadığı, yani bir yandan vergi memurlarının bilgi ve dürüstlüğüne, diğer yandan otoriter hükümetlerce izlenen genel siyasete karşı kuvvetli bir güvensizlik duygusunun beslendiği yerlerde, vergi idarelerinin bu şekilde özel sahalarına girmelerine tamamiyle karşıydılar. Bu nedenle idare ile yükümlüler arasında işbirliğinin sağlanabilmesi için, demokratik kurumların gerçekleşmesi zorunlu idi. Gerçekten modern gelir vergilerinin, genellikle iç ve dış koşulların ve maliye politikasına ilişkin şartların "ihtilaki" bir özellik taşıdığı dönemlerde kabul edilmiş ve planlanmış olmalarının nedeni burada yatmaktadır.

Bütün bu izahlardan sonra, gelişmiş ülkelerdeki gelir vergisi uygulamalarına kısaca değinmek gerektiği kanaatindeyiz.

I.2.1 İngiltere'de

Vatandaşlık ve çağdaş devlet gelişmeleri en önce İngiltere'de kendini göstermiştir. İngiltere'de ticaret kapitalizminin

ilerlemesi nedeniyle, vergiye dayanan, maliye devrine geçildiği anlaşılmaktadır (18).

Fransa'da karşı girilmiş bulunan 1799-1802 harbinin finansmanı için 1799 yılında İngiliz "Income Tax"i kabul eden , William Pitt ile başlar. Bir harp tedbiri olarak uygulanan ve bu nedenle geçici bir mahiyet arzeden bu vergi, harbin sona ermesinden sonra 1802 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Henry Addington'un başvekilliği zamanında, 1803 yılında yeniden başlayan savaşın finansmanı için, bazı değişikliklerle tekrar yürürlüğe konmuştur. Napolyon harplerinin sona ermesi üzerine "Income Tax" fazla eleştiriye uğramış ve 1816'da yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durum İngiliz Gelir Vergisinde çok önemli bir yıl olan 1842'ye kadar devam etmiştir. Serbest ticarete geçişin gümrük gelirlerinde önemli bir azalmaya yol açması nedeniyle, devlet gelirlerinde büyük ölçüde açıklar meydana gelmiştir. Bu açıkları kapamak amacıyla 1842'de Rober Peel'in giriştiği yeni mali reformlar yeniden gelir vergisine başvurulmasına neden olmuştur. O tarihten sonra hiç kaldırılmayan gelir vergisi İngiliz vergi sisteminin esaslı unsuru haline gelmiştir (19).

I.2.2 İsviçre'de

İsviçre'de gelir vergisinin yürürlüğe konulup uygulanması 1840 yıllarına rastlamaktadır. 1840'da ilk defa Busel kentinde uygulanmaya başlamış ve servet vergisiyle tamamlanmıştır. Daha sonraları giderek bütün kantonlara ve komünlere yayılmıştır. Federal devlet ise, fiilen 1916 yılından bu yana (1933 hariç) geçitli isimler altında gelir vergisi almaktadır (20).

(18) Fadıl H.Sur. a.g.e., S. 20

(19) Salih Turhan, a.g.e. S. 132.

(20) İbid. S. 133.

I.2.3 Almanya'da

Almanya'da gelirlerin şahsi bir biçimde vergilendirilmesiyle ilgili denemeler Napolyon zamanına kadar gitmektedir. Ancak modern nitelikteki şahsi gelir vergisi, Johannes V. Miquel tarafından 1891 yılında Prusya'da gerçekleştirilmiştir. Zamanla Alman İmparatorluğunun bütün federe devletlerine yayılmış ve genişletilmiştir. 1919 Erzberger mali reformunu takibeden 1920 yılında "Reich" Vergisi haline dönüşmüştür. Bugünkü Alman gelir vergisinin esasını 1925 tarihli Schlieben ve Popit reformu oluşturmaktadır (21).

I.2.4 Fransa'da

Uzun yıllar randıman vergisine bağlı kalan Fransa'da ise, gelir vergisine geçiş iki aşamada 1914 ve 1917 yıllarında gerçekleştirilmiştir. 1948 yılında yapılan reformla İngiliz ve Alman sistemine yaklaşılmaya çalışılmıştır. 1959'da yapılan değişiklikler sonunda sedüler vergilerin alanını sınırlandırmak suretiyle, gelir vergisine modern bir hüviyet kazandırılmaya çalışılmıştır (22).

I.2.5 Amerika Birleşik Devletleri'nde

A.B.D'de federal bir gelir vergisinin uygulamaya konuluşu, federal devlet yapısına ilişkin, güçlüklerden dolayı, uzun süre gecikmiş ve birçok girişimlerden sonra ancak 1913 yılında kabul edilebilmiştir. A.B.D'de eşler gelirin kazanılmasında ortak kabul edilmektedir. Hangisi kazanırsa kazansın gelir, vergilemede ikisi arasında eşit bölüşülmektedir. Eğer isterlerse, eşler kendilerini vergi bakımından ayrı birim olarak kabul ederek, ayrı beyannameler doldurabilirler. Bazı durumlar harici, bu onlara vergi bakımından hiçbir menfaat sağlamaz. Uygulanan pren-

(21) İbid. S. 133.

(22) İbid. S. 133.

sip, gelirini tüm olarak bir araya getirip, ailenin müşterek ihtiyaçlarına harcayan, tipik aile için elverişlidir. Ancak bu usul bekârların vergi yükünün nispeten daha ağır olmasına neden olmaktadır (23).

(23) John F. Due Ph. D. Maliye-İktisadi Bir Analiz, Fakülteler Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1967, S. 166

II. TÜRK VERGİ SİSTEMİ

II.1 Türk Vergi Sisteminin Gelişmesi

Kamu harcamalarının finansmanı, genel olarak zorunlu ve karşılıksız ödemeler olan vergilerle karşılanır. Borçlanma ve mülkiyet gelirlerinin vergi gelirleri yanında fonksiyonları pek azdır. Ülkelerin vergi sistemlerinin yapısı, zamanla ve iktisadi yapılarındaki değişmeye bağlı olarak değişiklik gösterir. Bir ülkenin vergi gelirlerinin çeşitleri, vergilerin konuları ve işlemleri o ülkenin iktisadi yapısına bağlıdır. Benzer iktisadi gelişme aşamasında olan ülkelerin, vergi sistemlerinde de birçok benzerlikler vardır. Bunun yanında, ülkede uygulanan siyasal rejimin ve diğer ülkelerden etkilenmelerin de vergi sistemlerinin gelişmesinde büyük rolü olmuştur.

Türkiye'deki vergi sisteminin gelişmesini incelerken, Osmanlı İmparatorluğunun ilk yıllarına kadar gidilmesi gerekir. Bu nedenle Türk Vergi Sistemini iki bölümde incelemeye çalışacağız. Cumhuriyet idaresi Osmanlı İmparatorluğundan devraldığı vergi sistemini tasfiyeye ve onun yerine daha adil bir vergi sistemi koymaya çalışmıştır. Sırasıyla Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet dönemlerini görelim.

II.1.1 Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Osmanlı İmparatorluğunun vergi düzenini incelemeye başlarken, yapılan değişiklikleri iki bölüme ayırmak mümkündür. 1) İmparatorluğun kuruluşundan Tanzimat'a (1839) kadar geçen süre, 2) Tanzimat'ın ilanından Cumhuriyetin ilanına kadar geçen süre. Ancak Cumhuriyet'e kadar olan dönemi, 1925'e kadar uzatmak mümkündür. Çünkü Cumhuriyet döneminin vergi düzenlemelerinin ilki ve en önemlisi, imparatorluk döneminin çok önemli iki vergisinden biri olan aşar'ın 1925 yılında kaldırılmasıdır.

İmparatorluk döneminin, ilk, yani Tanzimat'a kadar olan vergi düzeninin özelliklerini şöylece sıralayabiliriz.

Osmanlı Devleti kurulduğu zaman, diğer kurumlarında olduğu gibi mâli kurumlarında da İslâmî kuralların tesirinde kalmış ve şariat ve fıkıh hükümlerine göre düzenlemiştir. Mâli kanunlarını da hem arazi rejimi, hem de idari kurumları ile sıkı bir şekilde bağıntılı hale getirmiştir (1).

Osmanlı İmparatorluğunda alınan vergileri beş grupta incelemek mümkündür. Sırasıyla incelersek ;

1. Arazi Kirası (Toprak Kirası)

Osmanlı İmparatorluğu toprakları üzerinde vergi hadlerinde bölgelere göre oldukça farklılıklar vardı. Bunları birtakım gruplara ayırmak mümkündür (2).

Birincisi ; Doğu Trakya, Bulgaristan, Sırbistan ve Arnavutluk, ikincisi ; Doğu Anadolu idi. Bu bölgede de farklı vergi hadleri uygulanmakta idi. Ankara, Karaman ve Antalya'da diğer yerlere nazaran daha az vergi alınırdı. Çankırı, Çorum ve Kayseri'de daha yüksek hadler uygulanırdı.

Bunların yanında bir de "Bennak" adı verilen küçük toprak sahipleri bulunmaktaydı. Bennaklardan başka hiç toprağı olmayan topraksızlar vardı. Bunlar sadece "Baş" vergisi öderlerdi. En son grup "Bive" adı verilen, topraksız dul kadınlar bulunmaktaydı.

Toprak kirası üründen değil, toprağın miktarı üzerinden alınmaktaydı. Bu nedenle toprağın büyüklüğüne göre, eyaletten eyalete farklılıklar göstermekteydi.

(1) Halil Nadaroğlu, "Vergi Reformu Üzerine Açıklamalar ve Türkiye'deki Vergi Reform Hareketleri", Nihad S.Sayar'a Armağan, İstanbul, 1980, S. XXII.

(2) Stefanos Yerasimos, Azgelismişlik Sürecinde Türkiye, I. Cilt Gözlem Yayınları, İstanbul, 1977, S. 221-225.

2. Üretim Üzerinden Alınan Vergiler

Ürün vergisi; devlete ait toprakları elinde bulunduran sipahilerin, bu topraklardan sağladıkları rant'a ait vergidir. Bu vergi öşür adıyla anılmaktaydı.

Nispi bir vergi olan öşür, ürünün onda biriyle, beşte biri arasında değişmektedir. Arazi kirasında olduğu gibi bölgelere göre dalgalanmalar göstermektedir. Rumeli ve Batı Anadolu'da 1/8 ile 1/10 arasında, Doğu Anadolu'da ise 1/5 idi. Bazı yörelerde eski bir vergi olan salarlık (salaria = yem vergisi) kalıntısı olarak görülmekteydi. Genel olarak yirmide bir buçuk (%7,5) olarak alınmaktaydı.

Öşür toprak ürünlerinin hemen hemen hepsinden alınırdı. Ayrıca arı kovanlarından bile öşür alınırdı. Değirmenlerden de vergi alınmaktaydı. Tam yıl çalışan değirmenlerden fazla, yarım yıl çalışan değirmenlerden az vergi alınırdı (3). Ayrıca hayvanlardan alınan ve "ağnam" adı verilen vergi vardı.

3. Harçlar ve Cezalar

Harçlar ve cezalar devlet devlet idaresinin üçüncü kişilerle olan ilişkilerinden dolayı ortaya çıkmıştır. Harçlar kişilerin devletle olan resmi işleri üzerinden alınırdı. Cezalar ise can yakanların canı yananlara ödediği bir çeşit ceza idi. Bunların toplanmasında devlet aracılık ederek gelir sağlamış oluyordu.

4. Gayri Müslimlerden Alınan Ek Vergiler

Yukarda sayılan vergileri hem müslümanlar, hem de gayrimüslimler öderdi. Gayrimüslimler bütün bunların yanında ayrıca tam manasıyla bir baş vergisi olan "cizye" ile bir de "ispence" adı verilen başka bir çeşit vergiyi ödemek zorundaydılar. İspence fethedilen ülkelerdeki halktan toprakları ellerinde bulun-

(3) İbid. S. 226-229.

durmaları karşılığında alınırdı. Cizye ise İslam olmayanlardan askerlik yapmamaları karşılığıydı.

5. Olağanüstü Vergiler

Yukarıda sayılan vergilerin yanısıra bir de "avariz" adı verilen vergiler vardı. Bunlar özellikle ordunun savaşa gittiği zamanlarda işeyi sağlamak ve savaş dönemine ait diğer borçları karşılamak amacıyla alınırdı. Aynı veya nakdî olan bu vergiler bazı dönemlerde hizmet şeklinde de alınmıştır. Örneğin hicri 1509 yılında meydana gelen bir deprem sonucunda İstanbul'daki surlar tamamen yıkılmıştı. Surları onarmak için her yirmi haneden bir işçi, her haneden de yirmi akçe vergi alınmıştı. Böylece toplanan 67.000 işçi surları onarmıştı. Toplanan paralarla da hem malzeme alınmış, hemde işçilerin ücretleri ödenmişti (4).

Devlet gelirlerinin esasını Tekalif-i Şer'iyeye adlı dini vergiler oluşturmaktaydı. Yukarıda saydığımız öşür, cizye, haraç bunlardandı. Ayrıca müslüman olan kişilerden zekât alınmaktaydı. Zekât; kendilerinde enaz bir yıldan fazla bir süre bulunan mallardan kırkta birini fakir fukaraya vermektir. Bağlarda fakir fukaraya verilen zekât, zamanla bir devlet geliri niteliğini kazanmıştır.

Zekât esas olarak beş kısma ayrılır:

1. Senenin yarısından fazlasını kırlarda yayılıp, otlamakla beslenen ve eti yenen ehli hayvanlar üzerinden verilen zekât-ı sevaim,
2. Altın ve gümüşten verilen zekat-ı nukud ve araz,
3. Ticari mallardan verilen zekât-ı âşir,
4. Maden ve definelerden verilen zekat-ı rikâz,
5. Yağmur veya nehir veya dere suları ile veyahutta dolap

(4) İbid. S. 233-234.

ve makine gibi vasıtalarla sulanan arazilerin mahsullerinden alın-
nın zekât-ı hariç (5),

Öşür zekât-ı hariçten başka birşey değildir. Fakat zamanla arazi genişleyip, ürün miktarı artınca, tek başına incelenmiş ve nisbeti de kırkta birden, onda bire çıkmıştır. Yağmur ve dere suları ile sulanan arazilerin mahsülünde yarım öşüre tabi idi.

Dini vergilerin yanında bir de tekalif-i örfiye adı verilen örfi vergiler vardır.

Örfi vergiler; Osmanlı İmparatorluğunun genişlediği ülkelerde eskiden de mevcut olup, Osmanlılarca devam ettirilen vergilerle sonradan konan bir takım diğer vergilerden oluşmaktaydı. Bunlara örnek olarak, savaş giderlerinin finansmanı için alınan imdadiye-i seferiye, yukardaki izahlarımızda olağanüstü vergiler diye bahsetmiştik -barış dönemindeki giderler için alınan imdadiye-i hazariye ve yine savaş giderlerini karşılamak amacıyla alınmasına rağmen zamanla cari harcamalar için kullanılan iane-i cihadiye gösterilebilir.

Yukarda saydığımız türde vergiler alınmasına rağmen, Osmanlı devleti bir "vergi devleti" değildir. Devlet gelirleri bu vergilerin yanı sıra, Doğu ile Batı arasındaki ticaret yolundan da sağlanmaktaydı. Tarihte İpek Yolu diye adlandırılan ticaret yolunun Osmanlı Devletinden geçmesi nedeniyle bu yol üzerinde bulunan birçok köy, kasaba ve şehir zengin bir duruma gelmişti. Daha Selçuklular zamanından başlayarak hanlar ve kervansaraylarla donatılmış geniş bir yol şebekesi, yaygın bir posta ve güvenlik sistemi tüm Anadolu'dan geçen kervan yollarının kontrolünü elinde bulunduran Osmanlı Devleti, bölgelerin hâkimi sıfatıyla, tarihi baharat ve ipek yolunu elinde bulunduruyordu. Böylelikle de Milletlerarası transit ticaretten büyük ölçüde gelirler sağlıyordu. Transit mallarından alınan türlü resim ve harçlar birer vergi niteliğini taşıyor ve devlet gelirlerinin önemli bir payını oluş-

(5) Orhan Dikmen, Maliye Dersleri, Sermet Matbaası, Ankara, 1964, S. 64.

turuyorlardı. Bunun yanında ticaret yolları üzerinde bulunan halk ta ya faal ticaret hayatına katılıyor veya kervan nakliyatının doğurduğu hancılık, komisyonculuk, saraçlık, mutfaklık gibi çeşitli hizmetleri karşılayarak gelir sağlıyorlardı. Nakliyatçılık ve kervancılık, özellikle Doğu ve Orta Anadolu'da yük hayvancılığı yetiştiriciliği, belli başlı geçim kaynağı sağlamış oluyordu (6).

Bu ticari hayat geniş bir şehirlerarası işbölümüne de neden olmuştu. Gaziantep'te ayakkabıcılık gelişmişti. Gaziantep'te herkes kervancıların isteği olan ayakkabı, çizme ve yemeni yapardı. Maraş'ta demir sanayii gelişmişti. Nal, mih, çivi, zincir, gem, silah, kervanlar için herçeşit demir avadanlığının yapılması ve işlenmesi orada olmakta idi. Konya ve Afyon'a kadar olan yerlerde keçecilik gelişmişti. Ankara'nın meşhur ahi teşkilatı kervanlar için gerekli olan deri ve demir malzemeyi yapıyordu. Sivas'ta şal ve cerim, Uşak'ta halı ve seccade dokunuyordu.

Ayrıca kurulan "Derbent Örgütü" kervanların yollarda güvenliğini sağlıyordu. Güvenliğin yanısıra yol ve köprülerin imarı ile ilgileniyorlardı.

Zengin, mamur ve müstahsil durumunda bulunan büyük köyler, Ege sahillerine kadar bu yollar üzerine kurulmuştu.

Milletlerarası ticaretten ve vergilerden başka, Osmanlı Devleti için üçüncü bir gelir kaynağı da fetihlerdi. Fetih, kolay ve kârlı bir işti. Ancak büyük ve savaşıma tekniği iyi bir ordunun beslenmesini gerektiriyordu. Avrupa kralları, senyörlerin dermeçatma kuvvetleriyle savaşıırken, Osmanlı Devleti büyük bir orduya ücret ödüyordu (7).

Böyle bir gelir sistemi genişleme yıllarında, Osmanlı Devletinin kamu giderlerinin finansmanı için yeterli olmaktaydı. An-

(6) Doğan Avcıoğlu, Türkiye'nin Düzeni, Birinci Kitap, İstanbul, 1978, S. 18.

(7) İbid. S. 22.

cak Batının teknolojik üstünlüğü ve Avrupa devletlerinin birbirleriyle birleşmeleri, Osmanlı genişlemesini durdurmuş ve devletin iç dinamiği de işlemez olmuştu. Böylece Osmanlı gelir sistemi, ters yönde kendini besleyen bir duruma düşmüştü.

Bu dönemin vergi düzenindeki özelliklerden biri de vergilerin iltizam usulü ile toplanmasıdır. İltizam usulü, bir bedel karşılığında verginin üçüncü şahıslar tarafından toplanmasıdır.

Bütün bu açıklamalardan anlaşılacağı gibi Osmanlı gelir düzeni ilkel bir düzendir. Nakdi ödemeye değil de aynı ödemeye dayanmaktadır. 1830'lu yıllara gelinceye kadar Osmanlı toprak düzeni bozulmuş, önceleri namuslu ve onurlu kişilere verilen has, zeamet ve tımar adeta satılmağa başlanmıştır.

Osmanlı İmparatorluğunda hüküm süren bu gelir düzeni, kapitülasyonlarla bozulmaya başlanmıştır.

TABLO II.1.1
OSMANLI İMPARATORLUĞU DÖNEMİ DEVLET GELİRLERİ İÇERİSİNDE
VERGİ GELİRLERİ

	1527 - 1528	1669 - 1670
Toplam Gelirler	537.929.006,-	2.400.000.000,-
Vergi Gelirleri	277.244.782,-	592.528.960,-
	% 51	% 25

Kaynak : Az gelişmişlik Sürecinde Türkiye, S. 491

Tablo incelendiğinde de görüleceği gibi, Osmanlı İmparatorluğunun ilk dönemlerinde vergi gelirleri devlet gelirlerinin önemli bir payını oluşturmaktadır. Ancak 17. yüzyılda vergi gelirlerinin önemli ölçüde azaldığı görülmektedir. Bunun nedeni olarak bozulmaya başlayan Osmanlı idaresini ve devletin zayıflayan kontrol mekanizmasını gösterebiliriz.

Ülkemizde ticaret ve sanat erbabının vergilendirilmesi ilk defa 1825 tarihli "ihtisap Resmi" ile gerçekleşmiştir. Bu resim; "dükkânların vergileri" ve "dükkânların gelirleri" isimleri altında alınan vergilerle bütün yiyecek ve tüketim maddelerinden, altın ve gümüş gibi mücevherlerden ve mensucattan yine çeşitli isim ve tarifelere göre alınan vergilerden ibaretti. Fakat bu vergilerden hiçbirisi bugünkü anlamda, kazançlar üzerine konulmuş bir servet ve irat vergisi değildi. Daha çok esnafın sattığı mallardan alınan gümrük ve tüketim vergisi karakteri gösteriyorlardı. Bu vergi 1838'de kaldırılmıştır (8).

1839'da Tanzimat'la beraber ticaret ve sanat erbabının kazançlarının takdir ve tahminine başlanmıştır. Fakat alınan vergiler, kazanç üzerinden alınan müstakil vergiler değildi. Her ferdin emlak ve arazisi, hayvanları ve senelik kazançları için bir vergi takdir edilirdi. Yani vergi umumi servetten alınıyordu. Bu vergide 20 yıl müddetle yürürlükte kalmış ve halkın şikayetleri üzerine 1859'da kaldırılmıştır.

Bunun üzerine 1859 tarihli "Tahrir Talimatı" ile 1861 tarihli "Umumi Tahrir Nizamnamesi" yürürlüğe konmuştur. Önceleri vergi nisbeti binde otuzken, 1878'de yüzde dörde çıkarılmıştır. Bu konulara dayanılarak alınan vergi, ticaret ve sanat erbabının tahrir yoluyla tahmin edilen bir senelik temettüleri idi. Ancak kazançların tahmin edilmesi hususu şikayetlere yol açıyordu. Bu durumu önlemek için 1886'da Emlak Vergisi Nizamnamesi çıkarılmıştır. Bu nizamnameye göre vergi tahmin komisyonlarına mükelleften de temsilciler katılmaktaydı. Her sınıfın içinden iki üye komisyona katılır ve tahmine itirazlarda bulunabilirdi (9).

(8) Sabahat Avcı , Doktora Tezi, Modern Bir Vergi Olarak Gelir Vergisinin Türkiye'de Doğuşu ve Gelişmesi, 1972, S. 7

(9) Cezmi Erçin, Türkiye'de Vergi Sistemi, Birinci Kitap, Damga Matbaası, İstanbul, 1970, S. 6-8.

O zamanlar yürürlükte bulunan kapitülasyonlara göre yabancı ticaret erbabının vergilendirilebilmesi için ilgili devletin iznini almak gerekiyordu. Hükümet bu konuda girişimlerde bulunuyor, ancak olumlu sonuç alamıyordu. Nihayet 1879'da Patent Vergisi Kararnamesi yayınlandı. Bu kararnameye göre yerli ve yabancılardan seyyanen vergi alınacaktı. Ancak bu kanun tatbik imkânı bulamamıştır.

1839'da ilan edilen Tanzimat'la, bozulan Osmanlı ekonomi düzeni düzeltilmeye çalışılmıştır. Tanzimat devlet maliyesinde toprak zilyetliği üzerinde imtiyaz hakkı tanıyan aynı ve bölgeci mali sistemden, nakdi ve merkeziyetçi mali sisteme geçmeyi amaçlamıştır. Ancak bu amacın gerçekleşmesi için vergi gelirlerine büyük ihtiyaç olmuş, bu da devletin vergi devleti olmasını gerektirmiştir. Ancak Tanzimat'tan sonra tamamıyla batı tesirinde kalan Osmanlı Devletinin, bir vergi devleti haline gelmesi mevcut ayrıcalığın kaldırılacağı söylendiğinden, müslüman olmayan halktan alınan cizye kaldırılmış, yerine askerlik yapmama bedeli olarak "bedeli askerlik" adı altında yeni bir vergi alınmıştır.

Aşar ve Ağnam'ın toplanmasında aracılık eden mültezimler vergi toplayıcıları, hem halk üzerinde büyük baskılar yaratmış hemde topladığı gelirlerin büyük bir bölümünü toplama maliyeti olarak alıkoymuştur. Tanzimat'la devlete büyük zararları olan, iltizam usulünün kaldırılacağı vaadedilmiş, ancak bir türlü kaldırılamamıştır.

O zaman ki şartlarda, devlet artan gelir ihtiyacını gümrük vergileriyle karşılayabilirdi. Fakat kapitülasyonlar nedeniyle, koruyucu veya gelir amaçlı gümrük vergisi koymak mümkün olmamıştı. Yabancı şirketlerden ve kendilerini, yabancılardan himayesine almış yerli şirketlerden vasıtasız vergiler de kapitülasyonlar nedeniyle toplanamıyordu. Temettü vergisi de asıl ödeme gücü olan liman ve açık pazar işletmelerinden alınamıyordu.

Böylelikle devlet, artan gelir ihtiyacını en kötü yol olan dış borçlarla karşılamaya çalışmıştı. Osmanlı Devleti 1854

yılından itibaren devamlı olarak borç almaya başladı. Zamanla alınan borçların anapara ve faizleri ödenemez olmuştur. Bu durum Osmanlı Devletinin, 1881 yılında Muharrem Kararnamesini çıkarmasına sebep olmuştur. Muharrem kararnamesiyle, borç alınan devletler, Osmanlı Mali idaresini kısmen ellerinde bulundurabilmek için Düyun-u Umumiye adıyla yeni bir müessese kurmuşlardı. Düyun-u Umumiye idaresi Osmanlı Devletinin vergi devleti olması gerektiği bir dönemde aldığı borçları hesapsızca kullanır bir duruma getirmişti (10). Bunun sonucunda da devlet mali egemenliğini yitirmişti.

Kısaca ; Osmanlı İmparatorluğunun son dönemlerinde ; kamu gelirlerinin en büyük özelliği tarıma dayanmasıdır. Öşür (Aşar) adı verilen ve tarım ürünlerinin onda biri tutarında alınan vergi, daha öncede belirttiğimiz gibi, bunların en önemlisidir. İstihlak vergileri Düyun-u Umumiye teşkilatınca toplanarak, hasılatı devlet borçlarının faiz ve anaparası için tahsis edilmiştir. Bütçe her yıl açık verdiği için devlet dışardan borç para almak zorunda kalmıştır. Ayrıca vergilerin mültezimler eliyle toplanması, hem devlet gelirinin azalmasına hem de halkın ezilmesine neden olmuştur (11).

Cumhuriyet dönemine gelinceye kadar da birçok defa vergi teklifleri getirilmiş, ancak kapitülasyonlar ve vergi idaresinin zayıflığı nedeniyle hiçbirisi başarılı olmamıştır.

Kurtuluş savaşı sıralarında Ankara hükümetinin bütçesinde vergiler, devlet gelirlerinin yaklaşık olarak dörtte üçünü sağlamaktaydı. Cumhuriyetin kuruluşundan sonraki bütçelere bakıldığında zaman da pek fark olmadığı görülmektedir. 1924 yılı bütçesinde vasıtasız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı % 49'du.

(10) Halil Nadaroğlu, a.g.e. S. XXV.

(11) Anonim, Cumhuriyet Dönemi Türk Ekonomisi, Akbank Kültür Yayınları, İstanbul, 1980, S. 595.

Bu vergi grubunun sağladığı gelirler içinde aşar ve ağnamin payı ise % 80'e ulaşmaktaydı. Dolaylı vergilerin ise % 90'a yakın bir bölümünü gümrük vergileri oluşturmaktaydı. Osmanlı dış borçlarının düzenli bir biçimde ödenemeyişinin sonucunda kurulan Düyun-u Umumiye'nin ekonomi üzerinde oldukça büyük etkisi vardı. Düyun-u Umumiye idaresi ülkede ikinci bir Maliye Bakanlığı gibi idi. Düyun-u Umumiye idaresine bırakılan gelir arasında temettü vergisi, Anadolu ipek aşarı, Anadolu ağnamı, tuz tekeli almaktaydı. Böylece Düyun-u Umumiye devlet gelirlerinin yaklaşık olarak üçte birini toplamaktaydı. Ayrıca bu kurumda çalışan personelin sayısı Maliye Bakanlığı Personel sayısını aşmaktaydı (12).

II.1.2 Cumhuriyet Dönemi

Cumhuriyet dönemi vergi sistemini iki ayrı bölümde inceleyebiliriz. Birinci dönem ; Osmanlı İmparatorluğunun vergi sisteminin tasfiyesi ile yeniden kurulan vergi sisteminin sürdüğü dönemdir. Bu dönem 1926 - 1950 yılları arasındadır. İkinci dönem ise 1950'den sonra olan dönemdir. Bu dönemde çağdaş vergileme kural ve kurumları ilke olarak benimsenmiş ve vergi sistemi buna göre yeniden düzenlenmeye çalışılmıştır.

1926 yılına kadar Cumhuriyet idaresi ; eski Osmanlı vergilerini toplamakla ve bunlara bazı ilaveler ve zamlar yapmakla yetinmiştir. Fakat 1925 yılında aşarın kaldırılmasıyla, yeni bir vergi sisteminin kurulmasına esas olacak bir takım değişikliğin eşine gelinmiş olundu. Lozan antlaşması ile, Cumhuriyet hükümeti mali ve iktisadi haklarını kazanmış, Düyun-u Umumiye idaresine de son verilmişti. Birçok imtiyazlı işletmeler millileştirilmiş, bu işletmelerin borçları ödeme planına bağlanmıştı. Ancak bu şirketlerin düzeltilmesi ve gereği gibi çalıştırılması için gelire ihtiyaç vardı. Millileştirme hareketinden dolayı da borçlanmaya

(13) İbid. S. 596.

gidilemiyordu. Bunun yanında birde borçların geri ödenmesi gerekiyordu. İdare, bütün bu nedenlerden dolayı devlet maliyesini ve vergi sistemini yeni baştan kurmak zorunda olduğunu biliyordu (13).

Cumhuriyet idaresinin ilk mali reformları, yukarıda da belirttiğimiz gibi, 1925 yılında aşarın kaldırılmasıyla başlamıştır. Aşar meselesi 1923 İzmir İktisat Kongresinde de ele alınmış ve kaldırılması gerektiği sonucuna varılmıştı. Aşarın kaldırılmasındaki amaç köylü üzerinde çok ağır bir yük teşkil eden ve tahsil edenler tarafından da zulüm aracı haline getirilen bir vergiyi kaldırmaktı. Fakat bu verginin kaldırılması devleti önemli bir gelir kaynağından yoksun bırakmıştı. Aşarın kaldırılmasından sonra toprak mahsullerinin demiryolu ve denizyolu ile pazarlanan kısmına yeni bir vasıtalı vergi kondu. Ağnamın miktarı önce artırıldı, sonra sayım vergisi adıyla yeniden düzenlendi. Arazi ve bina vergisinde misil uygulamasına geçilerek tahrir değerleri yükseltildi. Böylece aşarın kaldırılması amacı gerçekleşmemiş, köylü üzerine, tarımdan alınan başka vergilerle yeniden yüklenilmişti.

Bunların yanında, zam yapılan veya yeniden konan vergilerin bir kısmı da, şehirlerde yaşayan ve tarım ekonomisi dışında gelir sağlayan kişilerin vergi yükünü artırmayı amaçlıyordu. Esas olarak ticaret ve sanayii kesimlerini hedef alan temettü vergisinin, bu kesimin zayıflığı ve verginin gerektiği gibi toplanamayışı nedeniyle bütçe gelirleri içindeki payı % 5'i geçmiyordu. Temettü vergisi mükellefleri çeşitli gruplara ayırıyor ve her gruba farklı tarh usulleri uyguluyordu. Bu karışık yapısı nedeniyle pek başarılı bir vergi değildi (14). Bu nedenle temettü vergisi kaldırılmış, yerine kazanç vergisi konmuştur. Zaman zaman bu vergi üzerinde bazı düzeltmelere gidilmiştir. Vasıtalı vergiler alanında da bazı değişiklikler ve yenilikler yapılmıştır.

(13) Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, Birinci Cilt, İstanbul, 1978, S. 58.

(14) Anonim, a.g.e., S. 597.

Buna en iyi örnek 1926'da konan umumi tüketim vergisidir. Bu vergiyi hizmet işletmeleri seviyesinde tamamlamak için de hususi tüketim ve eğlence vergisi konmuştur.

Türkiye henüz iktisadi gelişme ve sanayileşmesini tamamlamadan, vergileri tarımdan, saniyiye aktarmaya çalışmıştır. Bu çalışmalar başarısızlıkla sonuçlanmıştır.

Tüketim vergilerinden esaslı bir gelir sağlanamaması nedeniyle hükümet geniş ölçüde tekel sistemini uygulamaya başlamıştır. Lozan antlaşması hükümlerine uyularak yeni bir koruyucu gümrük tarifesi kabul edilmiştir.

İkinci Dünya Savaşının Türk Vergi Sistemine olumsuz etkileri olmuştur. Silahlı tarafsızlığın gerektirdiği devlet masraflarını karşılamak için yeni ve yüklü vergiler konmuştur. Bu vergilere en iyi örnek Varlık Vergisi ve Toprak Mahsulleri vergisidir. İkinci Dünya Savaşı sona erdiği zaman Türk Vergi Sistemi birlik ve bütünlükten uzaklaşmış çok karışık ve adaletsiz bir yapı kazanmıştır.

Bu karışık durumun düzeltilmesi gereğini zamanın hükümeti anlamıştı. Bunun için de geniş bir vergi reformu hareketine başlandı. Bu reform hareketiyle ; kazanç vergisinin yerine geçecek gelir, kurumlar, ve esnaf vergilerinin çıkarılması ve vergi idaresinin düştüğü karışık durumu düzeltecek Vergi Usûl Kanununun yürürlüğe konması amaçlanıyordu. 1946-1949 yılları arasında hazırlanıp kabul edilen yeni vergi kanunları 1950 yılında uygulanmaya başlandı. Böylece Cumhuriyet dönemi vergi sisteminin ikinci dönemi başlamış oldu.

Yeni vergi kanunları 1950 yılında uygulanmaya bağlanmasına rağmen, 1950-1960 yılları arasında pek başarılı olamamıştır. Ancak 1953 yılında, Tahsili Emval Kanunun yerine Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun yürürlüğe konmuştur.

Yeni çıkarılan vergi kanunları gelişmiş ülkelerin vergi kanunları ile kıyaslanabilecek derecede ileri seviyede idi. Ancak

bu kanunları Türk ekonomisine uyarlayacak değişiklikler yapılmamıştı. Büyük bir eksikliği de tarımın politik nedenlerde vergi dışı bırakılmasıdır. Türkiye gibi, tarıma dayalı bir ülkede sanayileşmiş ileri ülkelerin vergi sistemlerinin uygulamaya çalışılması ve temel dayanak olan tarımın vergi dışı bırakılması, umulan gelirin sağlanamaması ve böylece vergi sisteminin ilk on yıllık dönemde başarısız olmasına neden olmuştur.

1949 tarih ve 5421 sayılı kanunla 1950-1962 döneminde tarım kesiminin ödediği vergi arazi vergisi ve hayvan vergisidir. Arazi vergisi 1970 yılına kadar uygulamada kalmıştır. Arazi vergisi gerçek toprak değerleri üzerinden alınarak toprağın tabii verimine göre artan oranlı olmak şartıyla, toprak rantına massetmek, toprak dağılımında büyüyen eşitsizliği azaltmak gibi etkiler olabilirdi. Ancak, İkinci Dünya Harbi içinde Türkiye'deki büyük enflasyonun etkisi gözönünde bulundurulmadan 1936'daki toprak tahrir değerleri üzerinden % 1 oranında alınmağa devam edilmiştir. 1954-1960 dönemindeki enflasyon ise, bu değerleri tamamıyla gerçek dışı değerler haline getirmiştir. 1936-1960 döneminde toprak değerleri elli kat, arazi vergisi geliri ise 2.7 kat artmıştır. Öyle ki bu vergi geliri hayvan vergisi gelirinin de altında kalmıştır. 1959 yılında arazi vergisinden sağlanan gelir 33.000.000,- TL. olmuştur (15).

Yine 1949 yılında çıkarılan esnaf vergisi, çıkışından hemen sonra 1950 ortalarında baskı gruplarının etkisiyle kaldırılmıştır. 1957'de çıkarılan Gider Vergileri Kanunu da bekleneni getirememiştir (16).

Ancak 1950-1960 dönemini bir gözlem dönemi olarak kabul edebiliriz. Nitekim 1960'lı yıllarda vergi sistemi hakkında bazı

(15) Gülten Kazgan, Tarım ve Gelişme, Der Yayınları, İstanbul, 1983, S. 530-531.

(16) Kenan Bulutoğlu, a.g.e., S. 58.

görüşler ortaya çıkmıştır. Bu konuda ilk girişim Gelir Vergisi Kanunu ile Vergi Usûl Kanunun yeniden düzenlenmesidir. Kurumlar Vergisi Kanununda da önemli bazı değişiklikler yapılmıştır.

Vergi kanunlarında yapılan bu değişiklikler, o zamanlar oldukça büyük tepkilere neden olmuştur. Hiçbir araştırma ve danışmaya baş vurulmadan yeniden yazılan kanunlarda hata olmaması mümkün değildi. Bu nedenle 1961 yılında Vergi Reform Komisyonu adı altında bir komisyon kurularak Vergi Kanunlarını inceleme, düzeltme ve gelişen ve değişen şartlara uygunluğunu sağlama görevi verilmiştir. Çalışmaları kesintiye uğramasına rağmen 1961-1972 yılları arasında komisyon faaliyette bulunmuştur. Vergi Reform Komisyonunun vergi sorunlarına yaklaşımlarını şu başlıklar altında toparlayabiliriz (17).

- Vergiden optimal hasılayı sağlamak,
- Türk Vergi Sisteminin sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirecek şekilde düzenlemek,
- Vergi Kanunlarını hem mükellefler, hem de uygulayıcılar için kolay anlaşılır, rasyonel, açık ve basit bir hale getirmek,
- Vergi Hukukunu demokratik prensiplere göre geliştirmek ve mükellef haklarını koruyacak bir biçimde yeniden düzenlemektir.

Vergi Reform Komisyonu yardımıyla gerçekleştirilen vergi reformlarıyla vergi sistemimize bazı yeni müesseseler kazandırılmıştır. Bunlar; yatırım indirimi, değer fazlası istisnası, yeniden değerlendirme, azalan bakiyeler üzerinden hesaplanan amortisman usulü, zarar nakli, zirai kazançların vergilendirilmesi, servet beyanı ve vergi uzlaşmasıdır.

Zamanla etkinliğini yitiren bu reform hareketleri, her yıl bütçe kanunu ve parlamentodan geçirilen "Finansman Kanunları" serisi ile de zedelenmiş oluyordu.

(17) Halil Nadaroğlu, a.g.e., S. 29.

1960-1970 yılları arasında kalan dönemde Türk Vergi Sistemi Vergi Reform Komisyonunun tesirinde kalmıştır. Ancak o dönemlerde Türkiye'de sözü geçen diğer bir teşkilatta Devlet Planlama Teşkilatı idi. Vergi Reform Komisyonu tarım gelirlerinin de gelir vergisi kapsamına alınarak vergilenmesi gerektiğini, Devlet Planlama Teşkilatı ise, tarım sektörü gelirlerinin ayrı bir biçim ve teknikle vergilendirilmesi gerektiğini savunuyordu. Reformcular götürü vergilemenin kapsamının daraltılması gerektiğini savunuyordu. Buna karşılık Devlet Planlama Teşkilatı, Türkiye'de götürü vergilemenin daha uzun bir süre uygulanması gerektiğine inanıyordu.

1970'li yıllarda bir yama gibi ilave edilen işletme vergisi ve Mali Denge Vergisi gibi yükümlülükler, sistemin içeriğini bozmuş bina ve arazi vergilerinin yerine geçen Emlâk Vergisi de mükellefin beyanına dayanmıştı. 1970 yılında yapılan vergi reformları vergileme tekniği açısından ileri bir adım sayılabilir.

1970'den 1980'e gelinceye kadar, koalisyon hükümetlerinin hüküm sürdüğü siyasal istikrarsızlık dönemi almıştır. Bu dönemde vergileme konusunda ciddi hiçbir çalışma yapılmamıştır. Ancak 1980'den sonra Türk Vergi Sistemi için önemli sayılabilecek bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler başta Gelir ve Kurumlar vergisinde olmuştur.

1980 yılının son aylarından itibaren vergi paketini oluşturan kanun tasarıları Millî Güvenlik Konseyince benimsenerek yürürlüğe girmeye başlamıştır, Paketin bütünü bazı fiskal, sosyal ve ekonomik amaçlara yönelik bulunmaktadır. Bunları sırasıyla izah etmeye çalışırsak: Kanunlar herşeyden önce vergi kayıp ve kaçacağını azaltmağa ve hazinein ihtiyacı olan geliri sağlamaya yöneliktir. Kanunun ekonominin iç finansman sorununa özel bir önem verilerek hazırlandığı anlaşılmaktadır. Bu amaçla enflasyon karşısında aşınan maktu vergi, resim ve harçlar günün koşullarına uygun hale getirilmiş, vergi tabanını yaymak amacıyla tarım sektörü makul bir vergi yükü altına sokulmuş ve vergi daireleri-

nin bilgisi dışında ticari, zirai veya meslekî faaliyetlerde bulunanlara ağır cezalar öngörülmüştür. Gerek vergi levhası asma zorunluluğunun getirilmesi, gerek belge ve kanıt düzeninin bir bütün halinde yeniden ele alınması ve bunlardan da önemlisi peşin vergi müessesesinin benimsenmesi, kanunların fiskal amaca yönelik yanlarıdır (18).

Diğer taraftan yürürlüğe giren hükümler, emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde ayırma kuramını daha net bir biçimde uygulamaya koymuştur. Tarife ve indirim düzenlemeleri ile vergi yükü bunaltıcı boyutlara varan ücretliler bir ölçüde rahatlatılmaya çalışılmıştır. Maliye Bakanlığı yetkililerinin ifadelerine göre bu yolla ücretlilere sağlanan transfer miktarı 150 milyar lira civarında bulunmaktadır (19).

Kısaca diyebilirizki 31.12.1960 gün ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yapılan bazı değişikliklerden sonra yürürlüğe giren 31.12.1980 gün ve 2361 sayılı vergi kanunları uygulanmakta olan "Ekonomik İstikrar Programının", makro hedeflerine uygun, fiskal, sosyal ve ekonomik amaçlara yönelmiştir. Fiskal amaçların başında iç finansman darboğazını aşarak kamu giderlerinin sağlam finansman kaynaklarından sağlanması gelmektedir. Böylece bütçe uygulamalarının ekonomi üzerindeki enflasyonist baskılarını azaltmaktır. Yeni vergi politikasında, bir taraftan toplam talep kısılarak, yani tüketicilerin harcamaları azaltılarak, toplam arz ve talep arasında denge sağlanmak istenmiştir. Toplam arzıda toplam talep seviyesine getirmek gerekmektedir. Bunda amaçlanan şudur: Talebinde azalma olan fertler gelirlerini tasarrufa sevk edeceklerdir. Tasarruflar yatırıma kaydırılacak ve yeni üretim alanları açılmış olacaktır. Bu şekildeki bir döngüyle ekonomi kendi kendinin finansmanını sağlamış olacaktır. Devamlı dış borçlan-

(18) Kemal Mısırlıoğlu, "Yeni Vergi Kanunları ve 1981 Yılı Kamu Gelirleri Politikası", Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 1981, Sayı 4, S. 44

(19) İbid, S. 45.

ma ile yürütülmeğe çalışan yatırım faaliyetleri artan devlet gelirleri ile yürütülecektir.

Son yıllarda Türkiye'nin en büyük ekonomik sorunlarının başında enflasyon olayı gelmektedir. Bu nedenle vergi paketinde dolaylı vergilere yapılan zamlarla mücadele yoluna gidilmiştir. Ancak vergi yoluyla enflasyonla mücadele her zaman başarılı olmayacağından, pek yarar sağlanamamıştır. Vergi tedbirlerinin yanı sıra bazı tedbirleri de beraberinde getirmek lazımdır.

Ücretliler üzerindeki vergi yükünü kısmen hafifletmeyi, ancak bu kesime aktardığı kamu kaynaklarından fazlasında diğer düzenlemeleri ile oluşturmayı öngören vergi paketinin, vergi yoluyla makro hedefler doğrultusunda ekonomiyi yönlendirme konusunda önemli değişiklikler getirdiği söylenebilir.

Kanunlar, vergi yapısını ekonominin gelişme düzenine oturtmayı amaçlamakta, kaynak sağlama görevinin gereği gibi yerine getiremez hale gelen ve bu nedenle de olumsuz etkiler yaratmaya başlayan vergi sistemini, ekonominin ihtiyaçlarına uygun bir hale getirmeyi hedef almaktadır. Öyle ki vergi vermesi gereken ticaret ve sanat erbabı hiç vergi vermez hale gelmiş ve bütün vergi yükü ücretliler üzerinde kalmıştır. Yeni vergi kanunlarıyla ücretliler üzerindeki vergi yükü hafifletilmeye çalışılmıştır. Küçük çiftçi muaflığı ve esnaf muaflığının sınırları genişletilmiştir. Ticaretle uğraşanların daha fazla vergi ödemeleri sağlanmaya çalışılmıştır.

Vergi paketi devletin gider programlarında önemli bir değişikliğe neden olmamış sadece mevcut programların finansman kaynağını sağlamaya yönelmiştir.

Uygulanmakta olan ekonomik politikaların yöneldiği hedefler ve bunların öncelikleri veri olarak alındığında genelde olumlu olarak nitelendirebilecek yeni vergi kanunlarının başarısı önemli ölçüde vergi yönetim denetim ve yargısı içindeki insan unsurunun her yönden sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesine bağlı

bulunmaktadır.

Türkiye'de çıkarılan vergi yasaları derinlemesine incelenmeden, hukuki ve iktisadi yapı gözönünde bulundurulmadan çıkarılmıştır. Ancak 1980'de bu hata anlaşılarak yeni çıkarılan yasalar bu esaslar üzerine oturtulmaya çalışılmıştır.

Modern vergi yasalarını hazırlamak amacıyla yüzyıllar boyu çalışan batılılar önce vergiciliğin felsefesinin çatısını kurmak için büyük uğraşlarda bulunmuşlar, hukuk ilkelerinin artırılmasıyla ortaya çıkan bu disiplin, maliyeye monte edilecek duruma gelince vergi yasaları bu birikimin üzerine bina edilmeye başlanmıştır. Fakat temel sağlam olunca, dıştan gelen sosyo-ekonomik sarsıntılar bile kolay kolay tehlikeye düşürmemiştir.

Vergicilik tarihimiz titizlikle incelendiğinde, ülkemizde verginin ödenebilirliği ~~kuralının~~ sürekli olarak hazine kazancı ilkesine feda edildiği görülmektedir. İlk gelir vergisi kanunu -muz olan 1949 tarihli ve 5421 sayılı kanunda bile bu hususu gözlemlemek mümkündür. Hazineye gelir sağlamak amacıyla oldukça yüksek tarifeler uygulanmış, ancak hiçbir zaman da tahmin edilen vergi gelirleri sağlanamamıştır. Gelişmiş, ileri düzeydeki ülkelere uyguladığı vergi tarifeleri ile, bizde uygulanan tarifeler kıyaslandığında, bizim tarifelerimizin çok yüksek olduğu görülmektedir. Bu kadar yüksek bir tarife uygulanması, mükelleflerin vergi kaçırma yollarını arama nedenlerinden birisidir. Aşağıdaki tablo incelendiğinde de görülebileceği gibi bütçe kanunlarında oldukça yüksek gelir vergisi tahminlerinde bulunulmuş, ancak değil tahminlerin gerçekleşmesi, tahminlere yaklaşık bir gerçekleşmede söz konusu olmamıştır.

1950 yılında yürürlüğe giren büyük vergi reformumuzun hazırlayıcılarından olan dünya ölçüsünde maliye bilgininin vergi oranlarının düşük tutulması konusundaki ısrarları dikkate alınmayarak bir önceki yüksek oranlı kazanç vergisinin etkisi altında kalmıştır. Kapalı pazar ekonomisinin sınırlarını aşamamış yoksul bir ekonomiye sahip Türkiye insanı, İkinci Dünya Savaşı

sermaye yoksulluğunda sırtında taşıyınca, vergiye karşı doğal olarak direnç içerisine düşmüştür (20).

TABLO II.1.2

Yıllara Göre Tahmin Edilen ve Gerçekleşen Gelir Vergisi Miktarları (Milyon TL)

Yıllar	Bütçe Tahmini	Tahsilat Tahmini	Gerçekleşen Miktar
1975	88.555	89.090.0	36.626.5
1976	120.450	126.095.0	46.588.4
1977	169.900	172.470.5	68.924.4
1978	222.370	240.331.0	108.800.0
1979	320.100	408.107.0	198.500.0
1980	620.313	718.078.0	358.000.0
1981	1.345.800	1.327.000.0	639.310.0
1982	1.459.499	1.287.500.0	597.000.0
1983	1.980.000	1.850.000.0	870.000.0
1984	2.280.000		

Kaynak : Bütçe Gerekçesi, 1984

Yeni vergi sisteminin ilk on yılını oluşturan 1950-1960' lar bir yandan liberal ekonomiye geçişi simgeleyen, diğer yandan da görülmemiş iktisadi kalkınma stratejilerine bel bağlanan yıllar olunca, yüksek oranlı vergi tarifeleri bu kerede kalkınmanın felsefesine ters düşmeye başlamıştır. Her ne kadar o dönemler de Amerikan yardımına finansman kaynağı olarak bakılmışsa da, kalkınmanın türevi olan yatırımın kaynaklandırmasını en azından oto finansman aşamasından geçtiği gerçeği bir türlü görülmek istenmemiştir.

Hem vergiciliğin, hem de ekonomik kalkınmanın felsefesinde yapılan, fakat zamanında önemsenmeyen bu yanlışlıklar dizisi,

(20) Cemal Türkoğlu, "Modern Vergiciliğin Felsefesi ve Hukuki Yapısı", Vergi Dünyası Dergisi, Mart 1982, Sayı 7, S. 57.

öte yandan modern vergiciliğin bir gereği olarak kurulmayan vergi yönetim, denetim ve yargısı yükümlünün kaçırdığı vergiyi en ucuz ve en az rizikolu bir finansman kaynağı olarak kullanmaya teşvik etmiştir.

Sonunda, vergiciliğin halkın vicdanında "Makes" bulabilmesi açısından 1980'lerde 1950'lere dönülmüş, yani işin başlangıç noktasına gelinmiştir. Başlangıçta ihmal edilen hususları iki başlık altında toparlayabiliriz :

1. Vergi girdisine gereken önem verilmeden, yapısal bir iktisadi kalkınma hatta iyileştirme politikası izlenmeye çalışılmıştır.

2. Vergi ve iktisat felsefesine uymayan göstermelik vergi tarifeleri ile devlet hazinesine yeterli vergi geliri kazandırılmaya çalışılmıştır.

Vergicilikte çok dikkatli yorumlanması gereken ilke "vergi verilmez, alınır" ilkesidir. Ancak devlet olarak yükümlünün kazancından onun insan onuruna yaraşır bir yaşam sürebilmesi için gerekli miktârı ister asgari geçim indirimi adı altında, isterse de vergi oranının uygulanmasından geriye kalan gelir birimi şeklinde kendisine bırakmazsak, ne kadar sıkboğaz edilirse edilsin gerektiği gibi vergi toplamak mümkün olmayacaktır.

III. TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇERİSİNDE GELİR VERGİSİNİN YERİ

III.1 Gelir Üzerinden Alınan Vergi Çeşitleri

III.1.1 Gelir Vergisi

Türk Vergi Sisteminin temel vergilerinden birisi Gelir Vergisidir. Gelir Vergisini diğer vergilerden ayıran bir takım özellikleri vardır. Bunlar; vergi ödeme gücü, vergide şahsiyet ve vergi önünde eşitlik ilkelerinin en iyi bir şekilde gerçekleştirilebilmesidir.

Ülkemizde ilk defa 1949'da kabul edilip 1950'de yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kendi temel unsurları bakımından vergi sistemimize yerleşmiştir. Uygulama açısından, Maliye Bakanlığının verdiği yön, Temyiz Komisyonu kararları ve özellikle Danıştay içtihatları, elverişli bir gelişme göstermiştir. Vergi kazasının ışığı altında aksaklıkların düzeltilmesi yoluna gidilmiştir. Bu faaliyetler de gelir vergisini vergileme bakımından adalete ve eşitliğe daha çok yaklaştırmıştır.

III.1.2 Kurumlar Vergisi

1949 yılında G.V.K. ile birlikte kabul edilip 1950'de yürürlüğe giren 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu tüzel kişilerin gelirlerini vergilendirmektedir. Kurumlar vergisi bakımından söz konusu edilen kişilik; ticari amaçlarını daha geniş imkânlarla birleştirmek için, gerçek kişilerin varlıklarının tamamını veya bir kısmını birleştirmek suretiyle kurdukları ve hukuk sisteminin hak ve borçlara ehil saydığı ortaklıklar, yani şirketlerdir (1).

Kurumlar vergisinin tanımını şu şekilde yapabiliriz. "Gerçek kişiler gibi iktisadi faaliyetleri sonucunda kâr elde eden kurumların, toplam safi kazançları üzerinden, gelirin doğduğu aşamada alınan genel nitelikte dolaysız bir vergidir".

(1) Akif Erginay, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 1982, S. 213.

Kurumlar vergisi ile vergilendirilen kurumların kârlarının, sonunda gerçek kişilere geçeceği düşünülürse, bunların kurumlar vergisi ile vergilendirilmeleri biraz ters gelmektedir. Fakat son yıllarda sermaye şirketlerinin çok gelişmiş olması bunların kendilerini kuran gerçek kişilerden ayrı birer şahsiyet kazanmalarına neden olmuştur.

Kurumlar vergisinin mükellefleri kurumlar vergisi kanunun 1 nci maddesinde dört başlık altında toplanmıştır. Bunlar;

1. Sermaye şirketleri,
2. Kooperatifler,
3. İktisadi Kamu müesseseleri,
4. Dernek ve Vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.

Kurumlar vergisi de beyan usulüne tabidir. İki çeşit beyanname vardır. Birincisi yıllık kurum kazancı için verilen kurumlar vergisi beyannamesidir. Diğer dar mükellefiyete tabi olanların verdiği muhtasar beyanname'dir.

III.1.3 Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi

Geliri doğrudan doğruya vergilendiren bir diğer vergi de gayrimenkul kıymet artış vergisidir. Gayrimenkul kıymet artış vergisi yapısı itibariyle, Gelir Vergisi Kanununun sair kazanç ve iratlar başlığı altında, yedinci bölümde bulunan gelir çeşitlerinden, gayrimenkullerin devir ve temlikinden doğan kazançları vergilendirmektedir. Vergilendirme açısından aralarındaki tek fark kıymet artışı vergisinin gelir vergisinde belirtilen dört yıllık süreye bağlı olmaması, satışı izleyen bir ay içinde ödenmesi zorunluluğu ve vergi nisbetlerinin değişikliğidir.

Konusu aynı olan ve yapı olarakta bir farklılığı bulunmayan bu kanunun iki ayrı kanunda yer almasının nedenleri pek açık değildir. Bazı dönemlerde gayrimenkul gelirlerinin çok yüksek olması ve beklenmeksizin elde edilmeleri devlete kaynak sağlamıştır. Ancak önemli bir gelir kaynağı olmadığı ve yukarıda belirtilen iki-

lik nedeniyle 1983 yılından itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

III.1.4 Mali Denge Vergisi

Mali Denge Vergisi yapısı itibariyle Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan hiçbir vergiye benzememektedir. Gelir, veraset ve intikal vergileri, konuları ve mükellefleri bakımından farklı vergileri ifade etmektedirler. Oysa Mali Denge Vergisi bu vergiler üzerine konan bir zam niteliğindedir. M.D.V. ne tür bir vergi olduğu kanunda belirtilmemiştir. Ancak devlet bütçesinin B cetvelinde gelirlerden alınan vergiler grubunda yer almıştır.

Mali Denge Vergisinin Türk Vergi Sisteminde yer almasının başlıca nedeni, 1961 yılında çıkarılan cebri borçlanma yapısındaki "Tasarruf Bonoları Kanununun" yerine geçmiş olmasıdır. Yani cebri borç olarak alınan paralar yerine, vergi şekline dönüştürülerek devlet hem borç yükünden kurtulmuş, hem de yıllık devamlı artış gösteren bir kaynak sağlamıştır.

Gelir, veraset ve intikal vergilerine tabi gerçek veya tüzel kişiler ile gayrimenkulleri ivaz karşılığında satan spor-toto, Milli piyango ve bankaların nakit ikramiyelerini kazananlar Mali Denge Vergisine tabidirler. M.D.V. 1 Ocak 1983'ten itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

III.2 Gelir Kavramı

31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun da (madde 1) yapılan tanıma göre ; "Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır". Bu tanım gelirin bazı unsurlarını belirtmiş olmakla beraber, iktisadi bünyesi hakkında açık bir fikir vermemektedir ⁽²⁾. İktisadi anlamda gelir, başlıca kaynak nazariyesi ve safi artış nazariyesine dayanmaktadır. G.V.K., vergiye tabi geliri, kaynak nazariyesine uygun olarak, prensip itibariyle, bir üretim unsurunun ürettiği

(2) İbid. S.140.

hasıladan, ilgili gider ve amortismanların indirilmesiyle kalan kısım olarak kabul etmesinin yanısıra, safi artış nazariyesine uygun düşen bir kısım gelirleri de vergi mevzuu kapsamına almıştır. Bir gelirin vergi kapsamına girebilmesi için G.V.K'da belirtilen nitelikleri taşıması gerekmektedir. Bunlar sırasıyla ;

1. Gelirin, bir gerçek kişiye ait olması,
2. Gelirin, bir takvim yılı içerisinde elde edilmiş olması,
3. Gelirin, elde edilmesi,
4. Gelirin, kazanç ve iratların safi tutarı olmasıdır.

Bu özellikleri açıklamadan önce gelir kavramını ekonomik açıdan ve vergi uygulaması açısından inceleyerek yarar görüyoruz.

III.2.1 Ekonomik Açıdan Gelir

Kişisel geliri ekonomik açıdan dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlamak mümkündür.

Geniş anlamda gelir ; bir kimsenin belli bir dönemde yaptığı toplam tüketime, o dönem zarfında mal varlığında meydana gelen artış eklenmek suretiyle, veya varlığındaki azalış tüketiminden düşülerek bulunur. Bu anlamda gelire Milli Hasılanın oluşumunu etkilemeyen girdiler de dahildir. Piyango ikramiyesi, alınan yardımlar, nafaka ve nitelikleri ne olursa olsun tanzimatların gelire dahil edilmesi gerekir.

Ekonomik bakımdan gerçek anlamda gelir ise, bir kimsenin belli bir dönemde, Millî Hasılaya katkısı karşılığında sağladığı iktisadi kıymetleri ifade eder. Başka bir ifade ile, bir kimsenin sahibi bulunduğu üretim unsurlarını Milli Hasılanın teşekkülüne tahsis etmesi karşılığında, belli bir dönemde sağladığı mal ve hizmetlerin toplamı, o kimsenin gelirini teşkil eder. Bu anlamda piyango ikramiyesi, yardım, nafaka gibi Milli Hasılanın oluşumuna katkı karşılığı olmayan girdiler gelir sayılmaz.

Bu noktada bir özellik şudur. Kişinin Millî Hasılanın oluşumuna katkısı karşılığında sağladığı mal ve hizmetler toplamı içi-

ne öz tüketimler de dahildir. Bir kimsenin kendi mülkiyetindeki evinde oturması karşılığında veya bir ev hanımının kendi evinde yaptığı hizmetler Milli Hasılanın hesabında dikkate alınan bir gelir unsurudur. Ancak ekonomik açıdan vergi konusu olan gelire gildiğinde, fertlerin kendi ihtiyaçları için ürettikleri ve yine kendileri tarafından tüketilen mal ve hizmetler, gelir kavramına genellikle dahil edilmez. Örneğin; Bir kimsenin oturduğu, mülkiyeti kendisine ait evin rayiç kirası o kimsenin geliri olarak vergiye tabi tutulmaz. Bu nedenle gerçek anlamda gelir esas alındığında sosyal hasıladan hareket edilmesi ve bir kimsenin sosyal hasılanın oluşumuna katkısı karşılığında elde ettiği iktisadi kıymetlerin gelir sayılması gerekir (3).

III.2.2 Vergi Uygulaması Açısından Gelir

Vergi uygulaması açısından kişisel geliri yukarıda belirtilen iki anlayış şeklinden birine göre tanımlamak mümkündür.

Geniş anlamda, bir kimsenin belli bir dönemde yaptığı tüketim toplamına, o dönem zarfında varlığında meydana gelen artış eklenmek suretiyle bulunan meblağ o kimsenin geliri sayılır. Bu takdirde, ekonomik açıdan transfer ödemesi sayılan piyango ikramiyesi yardım ve tazminatlar prensip olarak gelirin genel tanımı gereği vergiye tabi olur. Bunların vergilenmemesi istendiğinde, ayrıca istisna hükümlerinin konulması gerekir. Veya gelir genel olarak sadece ferdin sosyal hasılanın oluşumuna katkısı karşılığında elde edilen mal ve hizmetleri kapsıyacak şekilde tanımlanabilir. Bu takdirde, ikramiye, yardım, nafaka ve benzeri girdiler genel tanım gereği vergi konusu dışında kalır. Ayrıca istisna hükmü konmasına gerek kalmaz.

(3) Yılmaz Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Gül Matbaası, İstanbul, 1983, S. 6.

III.2.3 Gelir Vergisi Kanunumuza Göre Gelir

Gelir Vergisi Kanunumuzun 1 nci maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra "Gelir, bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" denilmiştir. Yine Gelir Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratların şunlar olduğu sayılmıştır.

- Ticari Kazançlar,
- Zirai Kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayrimenkul Sermaye İratları,
- Menkul Sermaye İratları,
- Sair Kazanç ve İratlar.

Kanunun 1 nci maddesinde yer alan tanımlamada herhangi bir sınırlama yoktur. Bu nedenle 1 nci madde hükmü açısından yapılacak bir değerlendirmede gelirin en geniş anlamıyla vergi konusuna alınmış olduğu söylenebilir.

Ancak geçmiş otuz yıllık uygulamada, gelir kavramının kapsamını belirlemede, 1 nci maddeden çok 2 nci madde hükmüne itibar edilmiştir. Yukarıda belirtildiği üzere gelire giren kazanç ve iratlar yedi grup halinde belirtilmiştir. Kanunun bu gruplara girecek gelir unsurları ile ilgili hükümlerinin ise sınırlandırıcı niteliği ağırlık taşımaktadır. İşte gerek vergi idaresi, gerekse vergi yargı organları, ikinci madde hükmünden hareketle, bu maddedeki gelir gruplarından hiç birisine girmesi mümkün olmayan gelir unsurlarını vergiye tabi tutmamışlardır.

Gelir kavramına bir başka sınırlama şu yönden getirilmiştir. Kazai içtihatlarla göre, bir gelirin vergiye tabi olması için kanundaki yedi gelir grubundan birine girmesi, ferdin sosyal hasılanın

oluşumuna katkısı karşılığında elde edilmiş olması gerekmektedir. Örneğin Danıştayın istikrar ve kesinlik kazanmış içtihatlarında, banka ikramiyelerinin gelir vergisine tabi tutulmayacağı görüşü benimsenmiştir. Yani menkul sermayeye bağlı olarak doğmuş, dolayısıyla menkul sermaye iradı sayılabilecek olmakla beraber, banka ikramiyeleri, sosyal hasılaya dahil olmaması nedeniyle gelir sayılmamıştır.

Gelir kavramını bu şekilde daraltan görüş, sonuç olarak mantıki sayılabilecek ve esasen kesinleşmiş olmakla beraber, gerekçe ve ayrıntıları bakımından tartışma götürür tarafları vardır. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz.

1. Önce gelir vergimiz, üniter bir vergi sistemidir. Bu nedenle gelir kavramının belirlenmesinde, gelirin doğduğu kaynak itibariyle sedülleri gösteren ikinci madde hükmünden çok birinci madde hükmüne itibar etmek gerekir. Vergi konusu gelir unsurlarının sedüllere göre belirlenmesi, ancak sedüller bir vergi sisteminde söz konusu olabilir.

2. Gelir Vergisi Kanununun birinci maddesinde gelirin tanımını ile ilgili olarak yer alan hükmün, kanunun daha sonraki hükümleri ile bir arada mütalaa edilmesi, gelir vergisi açısından, gelirin en geniş anlamı ile kavrandığını gösterir niteliktedir, ancak;

a) Kanunun 25 nci maddesinde nafakalar vergiden istisna edilmiştir. Bu istisna hükmünün anlamı, nafakanın genel olarak, birinci madde de tanımlanan gelir kavramına girdiği, ancak nafaka üzerinden (sosyal nedenlerle) vergi alınmak istenmediği için özel bir hükümle vergi konusu dışına çıkarılmış olduğudur. Başka şekilde ifadeyle, gelir kavramı dar anlamı ile alındığında, nafaka esasen gelir sayılmayacağı için, istisna hükmüne gerek yoktur. Yukarıda değindiğimiz gibi, idari yorum ve uygulama ve kazai içtihatlar, gelir kavramını iki yönden daraltmıştır. Bunlardan sadece biri bile nafakanın vergiye tabi gelir sayılmaması için yeterlidir. Dolayısıyla dar anlamdaki bir gelir karşısında nafaka istisnası

izahsız kalmaktadır.

b) Konu sadece nafakalara inhisar etmemektedir. 25 nci maddede, genel olarak tazminatların ve yardımların, S.S.K'nca sigortalılara yapılan ödemelerin, resmi müesseselerce öğrencilere verilen bursların gelir vergisinde istisna edildiği hükme bağlanmıştır. Özellikle 25 nci maddenin 2 nolu fıkrasında, asker ailelerine yapılan yardımın vergiye tabi olmadığı hakkındaki hüküm çok önemlidir. Asker ailelerine yapılan yardım kanunda sayılan yedi gelir grubundan, herhangi birine girmediği gibi, sosyal hasılanın oluşumuna katkı karşılığı elde edilmiş bir gelirdedir. Gelir kavramı dar anlamıyla alındığında, bu ve diğer istisnalardan hiçbirinin izahını yapma imkânı bulunamaz.

3. Gelir vergisi kanunumuzda yer alan hükümler birbiri ile bağlantılı olarak değerlendirildiğinde, geliri en geniş anlamı ile anlamak ve her türlü girdiyi, ilke olarak vergiye tabi tutma sonucuna varacak bir yorum, gelir kavramını daraltıcı yorumdan daha da kolay yapılabilirdi. Kanunda, ferdi gelirin sadece ilgilinin sosyal hasılanın oluşumuna katkısı karşılığında elde edilmiş mal ve hizmetleri kapsadığını gösterecek böyle bir anlayışı zorunlu kılacak hiç bir özel hüküm mevcut değildir. Vergi konusuna girmesi gereken gelirin, kanundaki yedi gruptan birisine girmesi gerektiği hususu da, niteliği ne olursa olsun, bir gelir unsurunu kanundaki ilk altı grupta yer alan gelir unsurlarına, ayrı ayrı o gruplardan birine veya diğer kazanç ve ıret grubuna dahil etmek için fazlaca bir yoruma gerek yoktur.

Ancak gelir; emek, sermaye veya emek-sermaye karışımı bir kaynağa yahut bir organizasyon veya aktif bir eylem ve inisiyatife bağlı olarak doğar. Gelir unsuru kaynak ve doğuşu bakımından devamlılık karakteri taşıyan gelir unsurlarının mahiyetlerine göre ayrı gruplarda, arızî nitelikte olanların ise tekbir grupta toplanması gerekir. Gelir vergisi kanunumuzun sistemi bir yönü ile bu esasa uygundur. İlk altı grupta toplanmış olan gelir unsurlarındaki hâkim özellik kaynak ve doğuşu bakımından devamlılık göstermeli-

dir. Diğer kazançlar ve iratlar grubunda ise arızî nitelikteki gelir unsurlarına yer verilmiştir.

Bunlara rağmen, G.V.K'nun bu husustaki ayırımı kesin değildir. 61 nci maddede, ücret sayılan ödemelerin en azından bir kısmı, aslında yenilenmesi dahi şüpheli bulunduğundan, tam anlamı ile arızî nitelik taşımakla beraber, ücret grubuna dahil edilmiştir. Yine diğer kazanç ve irat grubuna giren gelir unsurlarının en tipiklerinden biri olan telif kazancı, serbest meslek kazancı sayılmıştır. Zirai kazançlarda arızîlik-devamlılık ayırımı hiç yapılmamıştır. Menkul ve gayri menkul sermaye iratlarında böyle bir ayırımın yapılması mümkün değildir.

Dolayısıyla, arızî niteliği veya diğer özellikleri yüzünden G.V.K'nun ilk altı grubuna, bütün unsurları ile girmeyen bir geliri, mutlaka diğer kazanç ve irat grubu içinde değerlendirme ve bu gruba da girmediğinde vergi dışında bırakma zorumluluğu yoktur.

III.2.4 Vergiye Tabi Gelirin Özellikleri

G.V.K'nun 1 nci ve 2 nci maddelerinde vergi konusuna girecek gelirin özellikleri şu şekilde sıralanmıştır.

III.2.4.1 Gelirin Şahsiliği

Vergi konusuna giren gelirin ana özelliklerinden biri, gerçek kişilere ait olması, gerçek kişilere izafe edilmesidir. Gelir unsurlarını oluşturan kazanç ve iratlar emek, sermaye gibi üretim unsurlarına bağlı olarak doğar. Kazanç ve irat bu kaynaklara bağlılığı itibariyle randımanı ifade eder. Gelir, kazanç ve iradın doğduğu kaynağın sahibi, gerçek kişi itibariyle toplanması ve ona izafe edilmesi dolayısıyla randımandan ayrılır. Subjektif bir nitelik kazanır. Bu suretle gerçek kişi itibariyle hesaplanan gelirin tutarına göre, vergi oranının değişmesi ve en genel uygulaması da gelirin şahsiliğidir.

III.2.4.2 Gelirin Yıllık Oluşu

Gelirin ikinci özelliği yıllık oluşudur. Vergilemede, gerçek kişiye ait gelirin, bir yıllık tutarı dikkate alınır. G.V.K' muz, bir yıllık dönem olarak takvim yılını esas almıştır. Yalnız götürü ücretlerin vergilendirilmesinde, yıllık devre, bütçe yılı olarak alınmıştır.

Gelirin yıllık tutarı üzerinden vergilendirilmesi, şahsılık ilkesini tamamlayan, onun gereği olan bir husustur. Bir kimsenin yıllık devreden daha küçük bir dönemde sağladığı gelir, o kimsenin aynı yıl içinde başka kaynaklardan gelir sağlayıp sağlamıyacağı ve buna göre vergi oranının değişip değişmeyeceği bilinmeden, vergiye tabi tutulmaz. Ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin, yıl içerisinde faaliyetlerini terketmeleri halinde, vergileme için takvim yılının sonunun beklenmesi, özel hesap dönemi olanlarda, kazancın özel hesap döneminin kapandığı takvim yılına maledilmesinin nedeni de budur.

Genel prensip, gelirin bir yıllık devre itibarıyla hesaplanıp, vergilendirilmesi olmakla beraber bu esasa kanunda bazı istisnalar getirilmiştir. Bunlar, ölüm, memleketi terk, stopaj yoluyla vergi kesilmesi, dış ülkelerden sağlanan kazanç ve iratların Türkiye'ye intikal ettiği yıl gibi istisnalardır (4).

III.2.4.3 Gelirin Gerçek ve Safi Oluşu

Gelir gerçek ve safi tutarıyla vergiye tabi tutulur. Gerçek gelirden kasıt, vergilemenin bazı belirtilere göre değil, gerçekleştiren gelir tutarı üzerinden yapılmasıdır. Bununla beraber kanunda, istisnai bazı hallerde, özellikle gelirin gerçek tutarının kavranmasının çok müşkül ve idare bakımından masraflı olduğu hallerde, gelirin götürü usulde veya bazı dış belirtilere göre hesaplanacağı öngörülmüştür.

Gelirin safi olması ise, elde edilmesi ve kaynağının idame-

(4) İbid. S.20.

si için yapılan masrafların düşülmesinden sonra kalan tutarı ile vergiye tabi tutulması demektir.

III.2.4.4 Gelirin Elde Edilmesi

G.V.K'na göre, gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Elde etme, gelir vergisinde, vergiyi doğuran olaydır. Bu yönden bir gelir unsurunun ne zaman elde edilmiş olduğunun tayini vergilemede büyük önem taşır.

Gelir vergisi kanunu elde etmeyi, vergiye tabi gelir unsurunun niteliğine göre farklı esaslara bağlamıştır. Bir gelirin elde edilmesi için şu safhalardan geçmesi gerekir.

a) Tahakkuk : Gelir önce tahakkuk eder. Bir gelirin tahakkuk edebilmesi için mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi gerekir. Bunun için de geliri doğuran muamelelerinin eksiksiz olarak tamamlanmış olması şarttır.

b) Hukuki Tasarruf : İkinci safha, gelirin sahibi tarafından talebedilebilir hale gelmesidir. Gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanıp, tahakkuk etmesi, sahibinin talep hakkını mutlaka beraberinde getirmez. Talepte bulunabilmek için, tesbit edilmişse ödeme devre veya süresinin dolması gerekir. Hukuki tasarruf sahibinin gelir üzerinde talepte bulunma hakkının doğuşunu ifade eder. Elde etmede genel olarak en önemli aşama, hukuki tasarruf hakkının doğuşudur.

c) Ekonomik Tasarruf

Gelir üzerinde ekonomik tasarruf, ödemeyi yapacak olan tarafından, gelirin sahibinin emrine amade kılınmasıdır. Emre amade kılınmadan kasıt istihkakının istendiği anda sahibine ödenecek hale gelmiş olmasıdır. Ekonomik tasarruf, hukuki tasarrufu izleyen üçüncü aşamadır. Ancak bu tasarruf belirli olmayan bir ölçüdür. Ödemeyi yapacak olanın, hangi anda ödemeyi yapmaya hazır hale gelmiş olduğunu belirleyecek ölçüleri bulmak mümkün değildir. Bu nedenle ekonomik tasarrufun karine olarak, hukuki tasarrufla birlik-

te doğduğu kabul edilir.

Hukuki ve ekonomik tasarruf içiçedir. Fakat ekonomik tasarruf bir yönü ile de fiili tasarrufla birleşir. Çünkü gelirin, gelir doğurucu muamelenin karşı tarafınca sahibinin emrine amade kılınması, fiili tasarrufunda gerçekleşmiş olduğunu gösterir⁽⁵⁾.

d) Fiili tasarruf: Gelirin ayın ve nakit şeklinde sahibinin mal varlığına dahil olmasını ifade eder. Gelir, geliri doğuran unsurları ile çıkmış, ilgilinin mal varlığına girmiştir. Fiili tasarruf normal olarak, hukuki ve ekonomik tasarrufu izleyen sonuncu safhadır.

III.3 Gelirin Unsurları

Önceki bahislerde de kısaca değindiğimiz gibi G.V.K'nun 2 nci maddesinde gelire giren unsurlar yedi başlık altında toplanmıştır. Bu başlıklarda sayılan gelir gruplarından herhangi birisine girmeyen irat ve kazançların gelir vergisi bakımından hiçbir önemi yoktur. Kanunda sayılan bu unsurları sırasıyla açıklamaya çalışalım.

III.3.1 Ticari Kazanç

G.V.K'nun 37 nci maddesi, ticari kazancı her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar, ticari kazançtır diye tanımlanmaktadır. Ancak kanunun verdiği bu kısa tanım ticari ve sınai faaliyetlerden anlaşılması gereken anlamı tam olarak açıklamamıştır. Fakat bu hususu genel esaslar ve bu faaliyetleri düzenleyen Ticaret Kanunu çerçevesinde belirtmek mümkündür. Yani bu konudaki boşluğu Ticaret Kanunları ve vergi içtihatları dolduracaktır⁽⁵⁾.

Ticari kazançların vergilemesinde, yıllık dönem esas alınmaktadır. Ancak birden fazla yıl süren inşaat işlerinde kazançlar

(5) Âkif Erginay, a.g.e., S. 153.

maliyete göre işin devam ettiği yıllara dağıtılabılır.

III.3.2 Zirai Kazançlar

Modern gelir vergisi sistemlerinde, zirai kazançlar sınırlı ölçülerde vergilendirilmektedir. Bunun nedenleri de, zirai muhasebe tekniği bakımından tesbitin güç olması, büyük sayıya varan çiftçilerin gelirlerinin küçük olması, köylerde ve kırsal kesimde yaşayan çiftçilerin kültür düzeyinin düşük olması gibi nedenlerdir. Cumhuriyetin ilanından ilk gelir vergisi kanununun kabulüne kadar geçen süre içerisinde uygulanan kazanç vergisinde ve 1950' den sonra uygulanan gelir vergisinde zirai istihsal vergi dışı bırakılmıştır. Ancak II nci Dünya Savaşından sonra ülkemizde zirai sektörün önemli gelişmeler sağlaması ve bazı tarım ürünlerinin üretimlerinin-hububat,pamuk,narenciye, tütün-büyük miktarlara ulaşması tarım sektöründe vergilendirilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Böylece 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı kanunla tarım gelirleri vergi kapsamına alınmıştır. Bu kanunlarda istisna ve muafiyet sınırları çok dar tutulduğundan, çiftçilerin büyük tepkisiyle karşılaşmıştır. 1963 tarihinde çıkartılan kanunlarla istisna ve muafiyet sınırları genişletilmiştir. En son 1976 ve nihayet 1980 yılında çıkarılan kanunlarla tarım gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda önemli düzenlemelere gidilmiştir (6).

Tarım sektöründen alınan gelir vergisinin, bu kesimde vergiye tabi safi kazanç miktârı dikkate alındığında çok düşük kaldığı görülmektedir. Muaflik sınırının geniş tutulması tarımda ücret gelirlerinin vergi dışı bırakılması gibi nedenler yanında vergiye esas matrahların gizlenebilmesi için pek çok açık kapı bırakılmıştır. Öyle ki bu açık kapılarla sadece tarımda zarar gösterilmeyip, bu zararların diğer kazançlardan mahsubu bile mümkün olmaktadır (7).

(6) İbid. S. 166.

(7) Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, Cilt I, Fakülteler Matbaası, Ankara, 1978, S. 123.

III.3.3 Ücretler

G.V.K'nda, gelir vergisine tabi kazanç ve iratların yanında ücretler de yer almıştır.

G.V.K'nda belirtilen gelir unsurlarının hepsi emek-sermaye bileşimi meydana geldiği halde, sadece ücret geliri, emek mahsulü olarak meydana gelmektedir. Diğer gelir unsurlarında bazen sermaye, bazen de emek unsuru ağır basmasına rağmen, iki unsurun birleşmesi sonucu elde edilmektedir. Oysa ücretler sadece emek mahsulü olarak meydana gelmektedir (8).

Ücretlerin vergilendirilmesinde esas gerçek usuldür. Ancak, işveren yaptığı ücret ödemesi ile ilgili işinden dolayı götürü usule göre vergilendirilir.

III.3.4 Serbest Meslek Kazançları

Gelir Vergisi Kanununun 65 nci maddesine göre her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Bu tanıma göre serbest meslek kazancı, serbest meslek faaliyetine bağlanmıştır. Serbest meslek faaliyeti ise, "Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari olmayan işlerin, işverene bağlı olmadan şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır" (9).

Serbest meslek kazançları götürü ve gerçek usulde olmak üzere iki şekilde vergilendirilirler.

III.3.5 Gayrimenkul Sermaye İradı

Gayrimenkul bir servet unsuru olup, elde edilen irat da bu servetin kiraya verilmesi karşılığında sağlanan gelirdir. Kanunda kullanılan sermaye sözcüğünü "Servet" olarak anlamak gerekmektedir. Nazari anlamda servet ve sermaye sözcükleri başka manalar ifade et-

(8) Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, Gelir Vergisi Rehberi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1983, S. 361.

(9) Yılmaz Özbalcı, a.g.e. S. 457.

mekle beraber, vergicilikte bu sözler aynı anlamda kullanılmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iratlarının vergilemesinde de gerçek ve götürü olmak üzere iki usul vardır.

III.3.6 Menkul Sermaye İradı

Menkul sermaye iradı, "sahibinin, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği, kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlardır", şeklinde G.V.K'nun 75 nci maddesinde tanımlanmıştır.

Menkul sermaye iradı için defter tutulmaz. Ancak diğer faaliyetleri dolayısıyla, defter tutmak zorunda olanlar sermaye tutarını, elde ettikleri iratları ve bunlarla ilgili giderleri envanter defteri, işletme defteri veya serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir sayfasına veya ayrı bir deftere veyahutta bu konuları izlemek için düzenlenen bir cetvele ayrı ayrı kaydetmek zorundadırlar. İradın elde edilmesi ve giderlerle ilgili belgeleri saklamakla yükümlüdürler.

III.3.7 Sair Kazanç ve İratlar

Bünyesi itibariyle devamlılık arzeden kazanç ve iratları altı başlık halinde inceledik. Yedinci grup olarak ta sair kazanç ve iratları inceliyeceğiz. Yapısı gereği bir devamlılık arzetmeyen ve belirli zaman aralarına dayanmayan kaynaklardan kişilerin mal varlıklarında meydana gelen artışları gösteren gelirler sair kazanç ve iratları göstermektedir. Sair Kazanç ve iratlar ;

1) Değer artış kazançları,

2) Arızî kazançlar,

olmak üzere iki çeşittirler.

III.4 Gelir Vergisinin Bütçe Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi

Ülkemizde bütçe gelirleri içerisinde gelir vergisinin oldukça büyük bir payı vardır. Gelir vergisi yapısı itibariyle, yani ülkede bulunan hemen hemen herkesten alınması nedeniyle yüksek meblağlara ulaşmaktadır. Şimdi bu düşüncemizi tablolarla izah etmeğe çalışalım.

TABLO III.4.1

Genel Bütçe Gelir Tahsilatı (Milyon L)

	1981 (Eylül)	1982 (Eylül)	1983 (Temmuz)	Değişme 1982/81	Yüzdesi 1983/82
I-Vasıtasız Ver.	409.512	537.857	605.230	31.3	12.5
A-Gelir Ver.	305.482	383.688	477.238	25.6	24.4
B-Kuruml.Ver.	58.249	111.155	90.516	90.8	-18.6
C-Diğerleri	45.781	43.014	37.476	- 6.0	-12.9
II-Vasıtalı Ver.	198.855	307.291	407.182	54.5	32.5
A-İt.A.İs.V.	25.550	30.031	42.808	17.5	42.5
B-Da.A.İs.V.	32.642	48.983	59.447	50.1	21.4
C-Ak.A.İs.V.	4.797	5.545	6.113	15.6	10.2
D-Gümrük Ver.	19.722	34.375	45.378	74.3	32.0
E-İt.D.Res.	3.286	4.574	5.266	39.2	15.1
F-Tk.Md.A.İs.V.	20.509	62.874	56.468	206.6	-10.2
G-Diğerleri	92.349	120.909	191.702	30.9	58.6
III-Ver.G.Top.	608.367	845.149	1.012.412	38.9	19.8
IV-Ver.D.N.Gl.	107.478	73.867	89.196	-31.3	20.8
V-Özel Gel.ve F.	15.929	21.369	22.701	34.1	6.2
VI-Genel Toplam	731.774	940.385	1.124.309	28.5	19.6

Kaynak: Yıllık Ekonomik Rapor, 1983, S.90

Tablo 4.1 incelendiğinde de görülebileceği gibi, Eylül 1982' de gelir vergisi 383.7 milyar liralık bir meblağa ulaşarak 1981 yı-

lına göre 78.2 milyar liralık bir artış göstermiştir. Artış hızı 25.6'dır. 1983 yılı temmuz ayı sonunda 477.2 milyar liraya ulaşarak bir önceki yılın eş dönemine göre % 24.4 oranında ve 93.5 milyar liralık artış sağlanmıştır. Bu sonuçlara göre, gelir vergisinin vasıtasız vergiler içindeki payı 1981-1982 ve 1983 yılları için % 74.6, 71.3 ve 78.8 olmuştur. Bütün vergi gelirleri içerisinde de en yüksek pay gelir vergisine aittir. Yıllara göre vergi gelirleri içerisinde gelir vergisinin payı 1981'de % 50, 1982'de % 45 ve 1983'te % 47'dir.

TABLO III.4.2

Vergi Gelirleri Yüzde Dağılımı

YILLAR	Toplam Vergi Gelirleri	Vasıtasız Vergiler		Vasıtalı Vergiler		
		Gelirden Alınan	Servetten Alınan	Yurtiçi Mal Alınan	Hizmetten Alınan	Dış Ticaretten Alınan
1973	100.0	41.3	1.1	24.0	11.3	22.3
1974	100.0	45.1	1.1	20.1	11.3	22.4
1975	100.0	45.8	1.9	21.8	10.5	21.0
1976	100.0	46.7	0.8	21.0	10.7	20.8
1977	100.0	51.9	1.1	17.8	10.5	18.7
1978	100.0	56.5	0.9	15.5	9.7	17.4
1979	100.0	57.4	0.7	15.7	8.9	17.3
1980	100.0	61.8	1.0	14.1	10.8	12.3
1981	100.0	62.6	1.9	14.5	10.6	10.4
1982	100.0	55.8	0.8	16.0	17.9	9.5

Tablo 4.2 incelendiğinde görüleceği gibi vasıtasız vergiler içerisinde gelir üzerinden alınan vergilerin önemli bir yer tuttuğu vasıtalı vergilerden de dış ticaretten alınan vergilerin bütçe gelirleri içerisinde büyük payı olduğu görülecektir.

Toplam vergi gelirleri içerisinde vasıtasız vergilerin payının giderek artmasının nedeni, Gayri Safi Millî Hasıla içindeki sanayii ve hizmetler sektörlerinin paylarının artmasıdır. Ayrıca enflasyon ve vergi yasasındaki değişiklikler de vasıtasız vergi paylarının, toplam vergi gelirleri içindeki oranını artıran önemli etkenlerdir (10).

III.5 Türk Vergi Sistemi İçerisinde Yer Alan Diğer Vergiler ve Bunların Bütçe Gelirleri İçerisindeki Yeri

Türkiye'de vergi gelirleri vasıtalı ve vasıtasız olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Vasıtasız vergiler gelir ve servet üzerinden alınmaktadır. Vasıtalı vergiler ise mallardan, hizmetlerden ve dış ticaretten alınan vergiler olarak görülmektedir. Vasıtasız vergiler içerisinde yer alan vergilerden gelir vergisi bu çalışmanın konusunu teşkil etmektedir. Diğer vergilerde bunların bütçe gelirleri içerisindeki yerini ve önemini sırasıyla incelemeye çalışalım.

III.5.1 Vasıtasız Vergiler

a) Kurumlar Vergisi

1950 yılına kadar vergi sistemimizde gerçek ve tüzel kişi ayrımı bulunmamaktaydı. Gelir Vergisi Kanunuyla birlikte 5422 sayılı kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. 1960 yılına gelinceye kadar herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. 1960'da 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunuyla birlikte değiştirilmiştir. 1963 yılında yine bazı değişiklikler yapılmıştır. 1980'de yapılan Gelir Vergisi Kanunu değişiklikleri ile birlikte 2362 ve 2573 sayılı kanunlarla önemli bazı yenilikler getirilmiştir. Kurumlar vergisi mükelleflerini şu şekilde sıralayabiliriz (11). 1) Kooperatifler,

(10) Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1983, S. 86.

(11) Mustafa Kamalak, Türk Vergi Sistemi, İ.İ.B.F. Ders Notları, Erzurum, 1983, S. 129.

2) İktisadi Kamu Kurumları, 3) Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler, 4) Sermaye Şirketleridir.

Kurumlar Vergisinde de Gelir Vergisinde uygulanan bazı hükümler aynen uygulanmaktadır (12). Bunlar, muaflik ve istisnalar, beyanname usulünün kabul edilmiş olması, mükellefiyet şekilleri, mahsup işlemlerinin kabul edilmiş olması gibi.

Gelir üzerinden alınan vergiler içerisinde gelir vergisinden sonra en önemli yeri işgal eden vergi kurumlar vergisidir. Vergi gelirleri içerisinde de oldukça istikrarlı bir seyir takip etmiştir. Vergi gelirleri içerisindeki önemi açısından 1970 ve 1978 yıllarında % 6.9'luk en yüksek oran, 1980 yılında % 4.6'ya düşmüştür. Kurumlar vergisi sabit oranlı bir vergi olduğu için enflasyondan az oranda etkilenmiştir (13).

Bir önceki paragrafta yer alan Tablo 4.1 incelendiğinde görüleceği gibi, vasıtasız vergiler içerisinde 1981 yılında % 14, 1982 yılında % 20.7 ve 1983 yılında yaklaşık % 15'lik bir paya sahiptir. Toplam vergi gelirleri içerisinde ise ; 1981 yılında % 10, 1982 yılında % 13 ve 1983 yılında % 9'luk gibi bir payı vardır.

b) Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi

Geliri doğrudan doğruya vergileyen bir diğer vergi de Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisidir. 29.7.1970 tarihli ve 1318 sayılı Finansman Kanununda yer alan bu vergiye ait hükümler 33-46 ncı maddeler arasında 14 madde ile düzenlenmiştir. 26.6.1981 tarih ve 2484 sayılı kanunla Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisinin bazı hükümleri değiştirilmiştir (14).

Aynı bir vergi mevzuunun, aynı yapıda olmak üzere ayrı ay-

(12) Âkif Erginay, a.g.e., S. 226-228.

(13) Ahmet Karaaslan, Planlı Dönemde Bütçe Uygulamalarının Analizi, Doktora Tezi, Erzurum, 1982, S. 214

(14) Âkif Erginay, a.g.e., S. 228-229.

rı iki kanunda yer almasının anlamı pek açık değildir. Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinde bazı değişiklikler yapılmak suretiyle, aynı sonucun sağlanması mümkün olurdu. Ancak son günlerde görülen çok yüksek spekülasyon gayrimenkul gelirlerinin beklenmeksizin, elde edildikleri zamanda vergilendirilmesi ve böylece haksız kazancın önlenerek devlete kaynak sağlanması haklı görülebilir. Fakat verginin fiilen gayrimenkul kıymet artışlarından değil de, gayrimenkulün değeri üzerinden ödenmesi yüksek oranlı ve haksız bir vergi niteliğine büründürmüştür. Bu verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki nisbi önemi % 8 ile % 4 arasında değişmiştir (15). Giderek amacından uzaklaşan bu vergi 27 Ocak 1982 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan 2588 sayılı Kanunla 1 Ocak 1984 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

c) Diğer Vasıtasız Vergiler

Diğer vasıtasız vergiler; Emlâk Vergisi, Motorlu Kara Taşıtları Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisidir. Emlâk Vergisi 11.8.1970 tarih ve 1319 sayılı kanunla Türk Vergi Sistemine girmiştir. Bina, arsa ve araziler için değişik oranlarda uygulanmıştır. Yüksek fiyat artışları nedeniyle beş yıllık beyanların, mükullerin gerçek değerini yansıtmayacağı muhakkaktır. Toplam vergi gelirleri içerisinde % 7 ile % 3 arasında değişen nisbi bir öneme sahiptir. Motorlu Kara Taşıtları Vergisi spesifik tarifeli bir vergi olup 18.2.1963 tarihinde vergi sistemimize girmiştir. Enflasyon dolayısıyla istikrarsız bir seyir takibetmiştir. Toplam vergi gelirleri içerisinde % 1 ve % 8 arasında değişen bir önemi vardır. Veraset ve İntikal Vergisi 15.6.1959 tarihinde vergi sistemimize tamamen yerleşmiştir. Mükellefin beyanı ve müterakki tarifeye göre alınmıştır. Toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama % 4 etrafında seyretmiştir (16).

(15) Ahmet Karaaslan, a.g.e., S. 215.

(16) İbid, S. 216.

III.5.2 Vasıtalı Vergiler

a) Mallardan Alınan Vergiler

İşletme ve istihsal vergileri mallardan alınan vergiler içerisinde yer almaktadır. Önceleri bütçe gelirleri içerisinde önemli bir yere sahipken, giderek azalan ve % 23'ten % 10'a kadar düşen bir seyir takibetmiştir. Bunlardan dahilde alınan istihsal vergisi % 5 ve Akaryakıttan alınan istihsal vergisi % 8 gibi bir nisbi paya sahiptir.

Ayrıca Tekel maddelerinden alınan istihsal vergisi vardır. Bunun da toplam vergi gelirleri içerisindeki nisbi payı ortalama % 5 civarında değişmektedir (17).

b) Dış Ticaretten Alınan Vergiler

Bu vergiler içerisinde ; ithalden alınan istihsal vergileri ile Gümrük Vergileri yer almaktadır. İthalattan alınan istihsal vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 4'tür. Gümrük vergilerinin payı ise % 3 ile % 4 arasında değişmektedir (18). Uzun yıllar gözönüne alındığında bu vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı giderek azalmaktadır. Bunun asıl nedeni, ithalat vergilerinin iyi uygulanamayışı ve gümrük denetiminin yeterli olmayışıdır.

c) Hizmetlerden Alınan Vergiler

Bu gruba giren vergiler banka ve sigorta muameleleri ve damga vergisidir. Bunlar istikrarlı bir seyir takibetmişlerdir. Banka ve sigorta muameleleri ortalama olarak % 4,7, damga vergisi ise % 3,9 oranında bir önem taşımaktadır (19).

Görüldüğü gibi vasıtasız vergilerin, vasıtalı vergilere oranla önemi daha fazladır. Vasıtalı vergilerin toplam vergi ge-

(17) Yıllık Ekonomik Rapor, 1983, S. 90.

(18) İbid. S. 90.

(19) Ahmet Karaaslan, a.g.e., S. 218.

lirleri içerisindeki önemi giderek azalmaktadır. Ancak mutlak rakamlara bakıldığında zaman giderek artan bir seyir takibettiği görülmektedir. Vasıtalı vergilerin nisbî değerlerindeki artışı iki nedene bağlayabiliriz. Birincisi ; gelişmekte olan ülkelerde giderek vasıtalı vergiler azalmakta, vasıtasız vergiler artmaktadır. İkincisi ; enflasyon nedeniyle vergi sisteminin temel unsurları aşınmakta ve ağırlık giderek vasıtasız vergilere özellikle gelir vergisine kaymaktadır. Ayrıca vasıtalı vergiler içerisinde yer alan spesifik vergilerin değerleri sabit olduğundan, enflasyon karşısında daha fazla aşınmakta ve önemi giderek azalmaktadır.

III.5.3 Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi, "ilk üretim-tüketim zincirinin her aşamasında malların el değiştirmesi sırasında alınan ve vergi indirimine imkân tanımak suretiyle değer artışını temel alan, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir (20).

Satış vergilerinde, vergi yükünün devri, yani verginin yansımaları mümkündür. Ancak bu da malların talep esnekliği ile yakından ilgilidir. Bir malın talep esnekliği birden küçükse, herhangi bir üretim artışı olmaksızın, fiyat artışı meydana gelecek ve vergi tamamen tüketici üzerinde kalacaktır. Bir malın talep esnekliği birden büyükse, fiyatta herhangi bir değişim olmaksızın arz miktarı azalacak ve vergi satıcı üzerinde kalmış olacaktır. Ancak verginin yansımalarını etkileyen birçok faktör vardır ve K.D.V'sinin her aşamada yansımaya elverişli olduğu söylenebilir.

K.D.V'nin hesaplanmasında, asıl sorun katma değer ne olduğudur. Katma değer hesaplanmasında iki yol kullanılmaktadır (21).

1) Dolaysız hesaplama yöntemleri ;

(20) Mahfi Eğilmez, Katma Değer Vergisi Teori ve Uygulama, Ankara, 1983, S. 21.

(21) İbid. S. 25.

a- Toplama Yolu

b- Çıkarma Yolu

2) Dolaylı Hesaplama Yöntemi

Dolaysız hesaplama yöntemlerinde önce katma değer hesaplanmakta, sonra K.D.V'ne ulaşılmaktadır. Bu yöntemde, ödenen ücret, rant, faiz ve kârlar toplanmak suretiyle matraha ulaşılıyorsa toplama yolu, satış değerinden, satın alınan girdilere ödenen bedel düşülmek suretiyle matraha ulaşılıyorsa çıkarma yolu kullanılıyor demektir.

Dolaylı hesaplama yönteminde ise katma değer hesabı yapılmaksızın doğrudan doğruya K.D.V hesaplanmakta, bundan hareketle gerekiyorsa katma değer hesabı yapılmaktadır. Bu yöntemde kullanılan araç vergi indirimi mekanizmasıdır. Bu mekanizmaya göre satın alınan mala ödenen girdi vergisi, satış sırasında tahsil edilen çıktı vergisinden düşülmekte ve ödenmesi gereken K.D.V. hesaplanmış olmaktadır.

Katma Değer Vergisinin gerçek mükellefi malın nihai kullanıcısı olan tüketicilerdir. Çünkü her aşamada malın değerindeki artış vergilendirilmekte ve bu vergi malın maliyetine ilave edilerek nihayet satıcıya ulaşmaktadır. Diğer aşamalarda yer alanlar verginin tahsildarı durumundadırlar. Ancak dolaylı vergilerde, vergiyi tahsil edip, vergi dairesine yatıranlar mükellef olarak kabul edildiğinden, Katma Değer Vergisinde de vergiyi tahsil edenler mükellef olarak kabul edilmektedir.

Bütün vergileme konuları gibi Katma Değer Vergisi de oldukça karmaşık bir konudur. Bu sistemi diğer muamele vergilerinden ayıran husus verginin her safhada, yani üretimin ve dağıtımın her aşamasında "katılan değer" in vergilendirilmesidir. Daha açık bir ifadeyle verginin matrahi "katma değer" dir ve sistem bu müessese üzerine kurulmuştur (22).

(22) Aykon Doğan, Katma Değer Vergisi Sistemi ve Gelişimi, Katma Değer Vergisi Semineri, Ankara, 1973, S. 33

Teoride üç ayrı katma değer vergisi tipi bulunmaktadır (23).

1) Gayrisafi Hasılat Tipi Katma Değer Vergisi

Vergi matrahının hesaplanmasında satış bedelinden sadece mal alışları indirilmektedir. Yatırım malı alışları ile yatırım mallarına ait amortismanlar için herhangi bir indirim yapılmaktadır.

2) Gelir Tipi Katma Değer Vergisi

Bu tipte tüketim ve yatırım harcamaları vergiye tabi olmakta; ancak, amortisman payları da mal alışlarıyla birlikte satış bedelinden düşülmektedir.

3) Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi

Bu tip Katma Değer Vergisi satış bedelleri toplamından mal alışları ile yatırım malları alımları da indirilmektedir. Bu durumda, vergi matrahının tesbitinde yalnızca tüketim harcamaları esas alınmış olacaktır.

Katma Değer Vergisinin, diğer muamele vergilerine üstün olan yönlerini şu şekilde sıralamak mümkündür (24).

1- Katma Değer Vergisi, bir çok yönleriyle toplu ve yayılı muamele vergilerinden üstündür. Toplu muamele vergileri üretimin yalnız bir aşamasından alındığı için bütün ağırlık o aşamada hissedilir. Oysa aynı vergi üretimin ve dağıtımın her halkasına dağıldığından vergi yükü daha az hissedilir.

2- Katma Değer Vergisinin imalat safhasında alınan toplu gider vergisine üstünlüğü, imalat dışında kalan faaliyetlere, örneğin tarım ve hizmetlere de uygulanabilmesidir. Yalnız perakende satışlardan alınan toplu gider vergisine oranla da idari denetim yönünden kolaylıklar arzeder.

(23) Emin Taylan, "Katma Değer Vergisi Üzerine Bazı Düşünceler", Vergi Dünyası, Sayı 14, Ekim 1982, S. 54.

(24) İbid. S. 55-56

3- Katma Değer Vergisinin yayıllı muamele vergilerine olan üstünlüğü ise, çifte vergilemeyi önleyerek fiyatların çığ gibi büyümelerine engel olmasıdır. Ayrıca, tamamlanmış teşebbüsler lehine doğan ayırımı ve üretim aşamaları farklı malların, farklı vergi yükü taşımalarını önler.

4- Katma Değer Vergisi, vergi kaçakçılığını önlemede diğer satış vergilerine oranla daha üstündür. Bu sistemde alıcı ve satıcının çıkarları söz konusu olduğu için, bir oto-kontrol mekanizmasını oluşturmaktadır. Böylece kaçakçılık önlenmiş olmaktadır.

5- Katma Değer Vergisi, idareye ekonomik oluşumun sonucunu beklemeden, vergiyi tahsil imkânı vermektedir. Böylece hazineye büyük ölçüde mali kaynak sağlanmış olacaktır.

Ancak Katma Değer Vergisinin değişik safhalarda ve daha fazla noktalarda toplanması idarenin daha fazla mükellefle karşı karşıya olması demektir.

Gelir vergilerinin azaltılarak veya kaldırılarak doğacak varidat kaybının katma değer vergisi ile karşılanması düşünülmektedir. Bu düşünceleri şu başlıklar etrafında toplamak mümkündür (25).

1. Kazanç ve iratlardan alınan bir gelir vergisi yerine, Katma Değer Vergisi konulduğu zaman ücretler ve teşebbüsler üzerindeki vergi yükü azalmış olacaktır. Çünkü ücretlilerden alınacak vergi tüketiciler üzerine kayacaktır. Ancak katma değer vergisi, zengin ve fakir tüketiciler arasında herhangi bir ayırım yapmamakta, bu nedenle de ücretlilerin durumu pek fazla değişmeyecektir. Bu yöndeki olumsuz etki, ücretlilere sağlanacak sosyal güvenlik avantajları ile giderilebilir.

2. Teşebbüs kârları üzerinden alınan gelir vergisi yerine Katma Değer Vergisi konulduğu takdirde, ekonomiye katkısı olan işletmelerin vergi yükü, verimsiz işletmelerin üzerine kaydırılır.

(25) A.Aykon Doğan, "Katma Değer Vergisi, Seminer Tebliğleri ve Panel Özetleri" Eskişehir 1976, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları No. 151/93, S. 6.

lacaktır. Böylece kâr etmediği için Gelir ve Kurumlar Vergisi ödemeyen işletmeler katma değer vergisi ödeyecekler, bunun sonucu olarak ta mali kaynaklar verimsiz sahalardan verimli sahalara aktarılmış olacaktır.

3. Katma Değer Vergisinde vergi incelemesi suretiyle vergi emniyetinin sağlanması gelir vergisine nazaran daha kolaydır.

Saydığımız bu üstünlükleri yanında Katma Değer Vergisinin bir çok sorunları da beraberinde getireceği muhakkaktır. Bu sorunları şu şekilde sıralayabiliriz.

Gelir Vergisi uygulamasında olduğu gibi Katma Değer Vergisi de batıdan alınarak ülkemiz şartlarına uydurulmaya çalışılmaktadır. Diğer ülkelerin kendi şartları itibariyle ortaya çıkmış ve kendi ortamlarında doğru olan fikirlerin genelleştirilmesi, büyük yanılgılara neden olabilmektedir. Önemli olan Türk Vergi Sistemi ve Türkiye'nin şartlarıdır. Gerekçe ve nedenler bu şartlar gözönünde bulundurularak hazırlanmalı ve halka benimsetilmelidir (26).

Ülkemizde Avrupa Ekonomik Topluluğuna üye olma kararından sonra, kesin üyeliğe geçiş için 22 yıllık bir süre tanınmıştır. Bu nedenle topluluğa üye ülkelere uygulanmakta olan Katma Değer Vergisinin Türkiye'de de uygulanmasını sağlamak amacıyla yıllardan beri çalışmalar sürdürülmektedir. Türkiye gibi defter ve belge düzeninin henüz yerleşmemiş olduğu bir ekonomide bu verginin en büyük güçlüğü perakende satış safhasının denetlenmesidir. Üretime konu olan malların, üretim aşamasında kontrol altında tutulabilmesi, üretim firmalarının nispeten az olması ve bu firmalarda denetimin yapılabilmesi ile mümkün olabilecektir. Ancak perakende satış aşamasında, özellikle hizmet işletmeleri ile V.U.K. çerçevesinde fatura düzenlemek zorunluluğu olmayan satışlar da Katma

(26) Anonim, Katma Değer Vergisi, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayını, İstanbul, 1975, S. 22.

Değer Vergisinin uygulanabilmesi çok zordur (27).

Mükellefler açısından Katma Değer Vergisi açık, basit ve kolay anlaşılır nitelikte olmalıdır. Ülkemizde uygulanacak Katma Değer Vergisi sisteminin basit usullerle çalışabilmesine özen gösterilmiştir. Beyanname verme ve dolayısıyla vergilendirme dönemi üç ay olarak belirtilmiştir. Böylece mükellefler her ay yerine üç ayda bir vergi dairesiyle muhatap olacaklardır. Bu durum hem mükellefleri hem de vergi idaresini rahatlatacaktır. Ancak muhasebe mesleğinin hukuki formasyona kavuşturulması gerekmektedir. Zira Katma Değer Vergisinin kapsamı tüm yurt sathında yer alan küçük işletmelerin teslim ve hizmetlerini de içermektedir. Bu mükelleflerin bilgi ve yetiştirme düzeylerinin arzulanan ölçüde bulunmadığı ve kayıtlarının hukuki sorumluluğu bulunmayan muhasebeciler tarafından yürütüldüğü düşünülürse muhasebe mesleğinin kanuni hükümlerle çerçevesinin çizilmesi gereği açıkça ortaya çıkmaktadır.

Katma Değer Vergisi, gerek mükellef sayısının artması ve gerekse fatura sisteminin işlerlik kazanması açılarından da idari reformu gerekli kılmaktadır. 1.1.1985 tarihine kadar vergi idaresinin reorganizasyonunun tamamlanması gerekmektedir. Bu ise gerek araç ve gereç yönünden, gerekse personel yönünden bir iyileşmeyi gerekli kılmaktadır. Bu günkü vergi idaresi ile Katma Değer Vergisinde başarılı olmak mümkün değildir.

Katma Değer Vergisi uygulamasında başarıya ulaşabilmek için, gerek vergi idaresi personelinin ve gerekse katma değer vergisi mükelleflerinin bilinçlendirilmeleri, aydınlatılmaları da zorunludur. Bu hususta kamu iletişim araçlarından yararlanılabileceği gibi, mükellefler seminerlerle de aydınlatılabilirler (28).

(27) Erdoğan Arslan, "Katma Değer Vergisi ile ilgili Yasa Tasarısının Getirdikleri", Vergi Dünyası, Sayı 28, Aralık, 1983, S. 17

(28) ibid. S. 18.

Bugüne kadar dünya ülkelerinden Fransa, Almanya, Belçika, İsveç, Hollanda, Danimarka ve İngiltere'de uygulanmaktadır (29). Bu ülkelerde önce geçiş dönemleri uygulanmış, daha sonra gerçek uygulamaya geçilmiştir. Ülkemizde de geçiş dönemine ilişkin hükümler tasarıda 1 ilâ 6 ncı maddelerde düzenlenmiştir. Bu hükümler uygulamada meydana gelebilecek tereddütleri gidermek amacıyla konmuştur (30).

Ülkemizde Katma Değer Vergisi uygulamasına geçilince kaldırılacak vergileri şu şekilde sıralayabiliriz (31).

- Dahilde Alınan İstihsal Vergisi,
- İthalde Alınan İstihsal Vergisi,
- Nakliyat Vergisi
- P.T.T. Hizmetleri Vergisi
- İşletme Vergisi,
- Spor-Toto Vergisi
- Dış Seyahat Harcamaları Vergisi

1973 yılına ait bu vergilere ait tahsilat 8,5 milyar civarındadır. Oysa tahmin edilen ve hesaplanan Katma Değer Vergisi hasılatı 13 milyar civarındadır.

Bütün bunlara rağmen Katma Değer Vergisinin ülkemizde başarılı olup olamayacağı hâlâ tartışılan bir konudur. Katma Değer Vergisi yürürlüğe konulunca ne gelecek ve kalkanlarla ne gidecek çok iyi hesaplanmalıdır. Gidecek olanı hesaplamak mümkündür. Ancak gelecek olanı uygulamaya geçmeden önce hesaplamak pek mümkün değildir. Fakat yatırımları teşvik edeceği iddia edilmekte etkin bir

(29) Altan Tufan, "Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısında Vergilendirme Usülleri, Vesika ve Kayıt Düzeni", Katma Değer Vergisi Seminer Tebliğleri ve Pamel Özetleri, Eskişehir, 1976, S. 128.

(30) Turgut Uçuk, a.g.e., "Katma Değer Vergisinde Geçiş Hükümleri Oto Kontrol Müesseseleri ve Muhtemel Vergi Hasılatı", S. 179.

(31) İbid. S. 180 - 181.

biçimde uygulanırsa sanayi üzerindeki vergi yükünü hafifleteceği ileri sürülmektedir (32).

Kanaatimize göre, ülkemiz şartları çok iyi değerlendirilerek, vergi idaresindeki gerekli düzeltmeler yapılmalı ve bu konuda mükellefler aydınlatılmalıdır. Yoksa Gelir Vergisi gibi beraberrinde birçok aksaklıkları da getireceği muhakkaktır.

(32) Tercüman Gazetesi, Taylan Sorgun - Halil Nadaroğlu Arasındaki Söyleşi.

IV. GELİR VERGİSİ KANUNUNUN GEÇİRDİĞİ AŞAMALAR

IV.1 1949-1959 Dönemi

Hemen hemen her yıl bir değişiklik geçiren kazanç vergisi kanunu gitgide daha karışık bir duruma gelmişti. Ya kazanç vergisi o dönemin ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde yeniden düzenlenecek veya devlet giderlerini karşılayabilecek yeni bir kanun çıkarılacaktı. Devrin hükümeti ikinci yolu seçmiştir.

Kazanç vergisinin en önemli noksanlıklarından birisi gelir sağlama kapasitesinin ve esnekliğinin çok düşük olmasıdır. Gelirlerdeki artışı çok yakından takipedip, vergi gelirinde de artış sağlayacak kapasitede değildi. Kazanç vergisi sedüleri bir vergi olarak, gelir türlerinin ayrı ayrı vergilendirilmesi nedeniyle yatay adaleti sağlayacak durumda da değildi. Karine usulünden faydalanan vergi yükümlüleri çok düşük tutarda vergi ödemekte ve vergi adaleti tamamen zedelenmekteydi ⁽¹⁾.

Maliye Bakanlığı Meclise sunduğu kanun teklifinin gerekçesinde, yeni bir vergi kanununa duyulan ihtiyacı şu şekilde açıklıyordu ⁽²⁾.

1. Mali Sebepler : Harp ekonomisi döneminden sonra ülkemizde sorunlar giderek daha büyük boyutlara varmıştı. Böylece daha çok gelire ihtiyaç duyuluyordu. Bu sorunlar içerisinde en önemli yeri, eğitim, ekonomik kalkınma, imar sorunları ve sosyal siyaset sorunları almaktaydı. Bu gibi sorunların finansmanı kazanç vergisi gibi modası geçmiş bir vergi ile karşılanamazdı. Bunun için de yeni bir verginin kabul edilmesi gerekmekteydi. Küçük bir zümreyi

(1) Adnan Başer Kafaoğlu, "Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerinde Etkileri", Türk Gelir Vergisi Sistemi, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferansları Heyeti, İstanbul, 1970, S. 82-85.

(2) Sabahat Avşar, Modern Bir Vergi Olarak Türk Vergi Sisteminin Türkiye'de Doğuşu ve Gelişmesi, Doktora Tezi, Erzurum, 1972 S. 92.

mükellef kılan kazanç vergisinde vergi kaçırmak çok kolaydı. Kanunî kaçakçılık yolları açık bulunuyordu. Böylece kazanç vergisinden sağlanan miktar çok düşük kalıyordu. Bu gibi hususların kazanç vergisiyle önlenmesi mümkün değildi. Ayrıca kazanç vergisi sabit ve basit karinelere dayanıyordu. Bu nedenle de ülkede meydana gelen fiyat ve gelir hareketleri karşısında elastik değildi. Çare olarak yeni bir verginin kabulü gerekmektedir.

2. Sosyal Sebepler : Bugün vergiler sadece gelir getiren mali bir araç olmaktan çıkmıştır. Devlete gelir sağlamanın yanında bir takım sosyal amaçları da vardır. Hatta muamele ve istihlak vergilerinin bozduğu vergi adaletinin yeniden gerçekleşmesi gerekmektedir. Kazanç vergisinin bu adaleti sağlaması mümkün değildir. Herşeyden önce kabul edilirdi ki vergi ödeme gücünü belirten en iyi ölçü "gelir"dir. Ayrıca bir vergi uygulanırken, ferdin "enaz geçimini" sağlayacak bir gelir miktarının vergi dışı bırakılması gerekmektedir. Uygulanacak artan oranlı tarifelerle yüksek gelirli vatandaşların daha çok, düşük gelirli vatandaşların ise daha az vergi ödemesi sağlanmalıdır. Böylece "fedakârlıkta eşitlik" ilkesi gerçekleşebilir. Ayırma kuramıyla korunması gereken bilhassa ücretliler vergi dışı bırakılabilir. Veya daha uygun bir tarifeyle vergilendirilebilir. Buna karşılık özellikle sermaye iradı kazanan mali açıdan güçlü çevreler, daha yüksek tarifelerle vergilendirilirler. Bu sayılan hususları yerine getirebilmesi için uygulanacak vergilerin bazı özellikler taşıması gerekir. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür.

a) Vergide Eşitlik

Herkes mali iktidarına göre vergi ödemelidir. Bunun içinde hangi kaynaktan elde edilirse edilsin eşit gelirlerin vergisi de eşit olmalıdır. Halbuki kazanç vergisinde bu eşitliği sağlamak mümkün değildi.

b) Vergide Genellik

Vergileme eşitliği ve genelliği arasında oldukça yakın bir ilişki vardır. Eğer vergi iktidarına sahip olan ve asgari geçimini

sağlıyacak gelirin dışında bir geliri olan herkes hiçbir fark gözetilmeksizin vergi mükellefi olurlarsa, vergilemenin genellik prensibi yerine getirilmiş olur. Bu hususu sağlayacak en uygun vergi gelir vergisidir (3).

c) Ayırma Prensibi

Emek gelirinden az, emek-sermaye gelirinden çok, sermaye gelirlerinden ise en çok vergi alınmalıdır. Oysa kazanç vergisinde bunun tam tersi olmuş, ücretliler daha yüksek tarifieden vergilendirilen grup olmuştur.

d) Enaz Geçim İndirimi

İnsanın hayati geçimi ile birlikte birtakım sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını karşılayacak gelir, vergi dışı bırakılmalıdır.

e) Aile Esası

Aile esası diğer hususlar kadar önemli değildir. Fakat vergi miktarları tesbit edilirken aile durumları da dikkate alınmalıdır. Kazanç vergisinde bu esasa yer verilmemiştir. Gelirler ayrı ayrı vergilendirildiğinden, aile esasının kazanç vergisinde uygulanması mümkün olmuyordu.

f) Artan Oran Usulü

Vergi karşısında fedakârlıkta eşitlik ilkesinin gerçekleştirilebilmesi için müterakki nisbetlerin uygulanması gerekir. Kazanç vergisinde bu esas sadece beyannameli mükelleflerle, bordrolu hizmetliler için geçerli kılınmış fakat bunda da çok ileri gidilerek şiddetli bir müterakki tarife uygulanmıştır. Ayrıca gelirler toplanmadığından, kişilerin toplam gelirlerine göre artan oranlılık ta uygulanamamıştır.

Bu esasların uygulanabileceği vergi olarak gelir vergisi görülmektedir.

(3) Fritz Neumark, Vergi Politikası, Çeviren İclal (Feyzioğlu) Cankorel, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975, S. 100-101.

3. Ekonomik Sebepler

O günki şartlar içerisinde, hükümetin aradığı vergi, memleket ekonomisi üzerinde, etkileri tarafsız kalabilecek bir vergidir. Bunun için verginin genel ve yeknesak olması, konan mükellef üzerinde kalması, fiyat yoluyla başkasına devredilmemesi gerekiyordu. Bu açıdan da en uygun vergi gelir vergisidir.

Bütün bunlara rağmen gelir vergisi hakkındaki tartışmalar devam etmiştir.

Gelir vergisinin başarılı olabilmesi için de bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir.

I. Sosyo Kültürel Şartlar

a- Kültür Seviyesi : Teklif edilen yeni gelir vergisinde esas beyanname usulüdür. Beyanname usulünde bazı muhasebe bilgilerinin olması ve beyanname doldurulabilmesi gerekmektedir. Kazanç vergisinde çok az bir mükellef grubu beyanname vermektedir. Gelir vergisi kanunu az gelirli çok sayıda mükellef grubunu defter tutmaktan muaf kılmış, yüksek gelirli az sayıda mükellef grubu defter tutmakla yükümlü olmuştur (4).

b- Hükümeti Yada Hizmetlerini İsteyip İstememe Derecesi

Yeni vergi kanunu kabul edildiği zaman, Türkiye'de çok partili döneme yeni geçilmiştir. Halkın bu tip bir uygulama hakkında pek bir bilgisi yoktu. Bu nedenle verginin başarılı olamayacağı söylenmekteydi. Ayrıca halk ödediği vergilerin iyi yerlerde, yani kamu hizmetlerinde harcanmasını ister. Eğer vergilerin bu tip yerlerde harcandığına güven yoksa, vergi ödemek istemez. Yine Türkiye'de mükellefler, gelirlerini doğru olarak beyan etmemektedirler. Geliri doğru beyan edebilmek için, mükellefin vergi ödemenin gereğine inanmış olması gerekmektedir. Bunun içinde mükellefin devleti ve onun yaptığı hizmetleri kabul etmesi gerekmektedir. Ayrıca

(4) Gıyas Akdeniz, Türkiye'de Gelir Vergisi, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1949, S. 12-30.

Türkiye'de vergi ödeme ahlakı da tam değildir. Çünkü ülkemizde devlet malına el uzatmak yadırganmamaktadır. Bu nedenle yeni çıkarılan vergi kanununun menfi bir tutumla karşılanacağı söylenebilir.

c- Vergi Adaleti

Adil olduğuna inanılan vergilerin ödenmesi, adil olmayan vergilerden çok daha kolaydır. Gelir vergisi kanunu, kazanç vergisi kanununa göre daha adil hükümler getirmektedir. Ancak gelir vergisi kanununda yer alan en az geçim indirimi, zamanla anlamını kaybettiğinden, düşük gelirli olanlar oldukça yüksek oranlarda vergi ödemekte, yüksek gelirli olanlar ise, yatırım indirimi, hızlandırılmış amortismanlar, ihtiyatların stopaj vergisinden istisnası gibi kolaylıklarla vergi yüklerini hafifletme imkânı bulabilmektedirler (4). Ülkemizde meydana gelen bu durum, yani vergi adaletinin sağlanamamış olması verginin verimini azaltıcı etkenlerden birisidir.

d- Vergi Alışkanlığı

Mükellefler uzun bir zaman ödedikleri ve alıştıkları vergiyi daha kolay öderler. Yeni bir vergi her zaman tepkiyle karşılanır. Ancak kazanç vergisinin hemen her yıl değişmesi, böyle bir alışkanlığın meydana gelmesini engellemiştir.

Bu nedenle yeni vergi kanunu, istikrarlı olması şartıyla, mükellefte bir alışkanlık meydana getirebilir.

II. Siyasi Şartlar

Her devletin kendine göre bir siyasal rejimi vardır. Bünyesinde yer alan kurumları da o siyasal rejime göre oluşturmuştur. Bir vergi politikası ve onun bir yansıması olan bütçe, her şeyden önce bir kamu tercihi sorunudur. Kamu tercihlerini belirleme yet-

(4) Hüsnü Kızılyallı, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1969, S. 371-372.

kisini elinde bulunduranlar ise siyasal organlardır. Vergi politikasıyla ilgili kararları almaya yetkili olan organlar sendikaların, basın, meslekî kuruluşların ve seçmenlerin baskısı altında bulunmaktadırlar. Ayrıca hem iktidardaki siyasal partinin tercihleri, hemde parlamentodaki çoğunluk durumu, çıkarılacak kanunlarda etkili olmaktadır. Yine vergi yükü artan seçmenlerin tercihleri değişmekte ve hiçbir siyasal parti bu riske girmek istememektedir. Zayıf koalisyon hükümetlerinin de vergi reformlarında pek bir rolü olmamaktadır (5).

Bütün bunları Türkiye'de gözlemlemek mümkündür. Politik nedenlerle birçok vergi kanunları çıkarılamamış veya istisna ve muaflik sınırları geniş tutulmuştur. Tarımın vergi dışı bırakılması bunların en iyi örneğidir. Konan vergilerde yine oy kaygısıyla konduğu için vergi gelirleri devamlı düşük kalmıştır.

III. Ekonominin Gelişme Seviyesi

Bir ülkenin ekonomik gelişme seviyesi ne kadar ileri ise gelir vergisi uygulaması da o kadar kolay olur. Çünkü gelişmiş ekonomilerde büyük işletmeler vardır. Büyük işletmelerin kontrolü ve vergilendirilmeleri küçük işletmelerden daha kolaydır.

Ülkemiz 1950'li yıllarda henüz böyle bir seviyeye erişmiş değildir. Şirketler vergi kaçırabilmek için birbirleriyle karşılıklı olarak anlaşabilmektedirler. Kazanç vergisi vergi kaçırmak için uygun bir vergi çeşidi idi. Bu nedenle vergi kaçakçılığını azaltacak ve devlete daha çok gelir sağlayacak bir vergiye gerek duyulmaktadır. Bu da modern bir gelir vergisidir.

IV. İdari ve Teknik Şartlar

Halkın vergisini rahat ödeyebilmesi için, vergi baskısının asgari seviyeye indirilmesi gerekir. Bunun için de iyi bir tanıtma faaliyetine ihtiyaç vardır. Bizde bu gibi faaliyetler olmadığı gibi, vergi aleyhinde propagandalar yürütülmüştür.

(5) Halil Nadaroğlu, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu", Nihad S.Sayar'a Armağan, İstanbul, 1980; S. 277-278.

Durum düzeltiler. Vergi nisbetleri ve ödeme zamanları mükellefe göre ayarlanabilir. Yani mükelleflerin vergi ödeme gücünü dikkate almak gerekmektedir. Fakat bu kavramlar oldukça belirsiz kavramlardır. Bunlara ve uygulama şekillerine itirazlar ve eleştiriler yapılabilir. Bu kavramlar zamanla değişikliğe uğrayabilir ve mahalli farklılıklar gösterebilir (6).

Mükellefe vergi baskısını hissettirmeyecek en iyi usul stopaj usulüdür. Stopaj usulü ile verginin taksitler halinde ödenmesi vergi baskısını azaltıcı faktörlerdir. Stopaj usulü hazine açısından da uygun bir yoldur. Vergi kaçırma olayı bu usulde asgari düzeye inmektedir.

Gelir vergisinin başarılı olarak uygulanabilmesi için vergi teşkilatının çok iyi olması gerekmektedir. Bu teşkilatta ücretlerin düşük olması, çalışanların kalitesini azaltmaktadır. Çalışanların büyük kısmı kanun hükümlerinden genellikle habersizdirler. Böylece kanunun tatbiki ağırlaşmaktadır.

Gelir ne kadar istikrarsızsa ve vergi tarifesi ne kadar süratli yükseliyorsa vergi yükü farkları da o kadar büyümek eğilimindedir. Türk Gelir Vergisi Sisteminde, tarıma farklı vergi tarifesi uygulanarak, bu husus gözönünde tutulacak yerde, çok sayıda indirim, istisna ve muafiyetlerle vergi matrahı ve yükümlülerin sınırı daraltılmıştır.

Tarımın vergilendirilmesi konusunda vergi tekniği ile ilgili güçlükleri şu şekilde sayabiliriz: Tarımsal işletmelerin çokluğu ve dağınıklığı, geliri muhasebeleştirme ve bunu kontrol güçlükleri, az gelişmiş toplumlarda vergi yükümlülerinin okur yazar dahi olmaması bildirime dayanan ve düzenli kayıt tutmayı gerektiren gelir vergisinin olduğu gibi tarıma uygulanmasını zorlaştırır. Bu nedenle sanayileşmiş ekonomilerde dahi tarımda vergi, çeşitli gö-

(6) Fritz Neumark, a.g.e., S. 131-135.

türü esaslara dayanarak alınmaktadır (7).

Gelir ve Arazi vergilerinin potansiyel hasılatı ile fiilen tahsil edilen tutar arasındaki fark, tarıma ve özellikle büyük üreticiye, devletin yaptığı bir sübvansiyon sayılabilir. Bir hesaba göre 1963 yılında tarımda ciddi bir gelir vergisi uygulansaydı, hasılat 26,7 milyon TL. yerine 670 milyon TL. olacaktı. Böylece 1963 yılında 650 milyon TL. kadar potansiyel vergi geliri ödeme gücü olan yükümlülere bırakılmış demektir. 1969'da tarımdan alınabileceği tahmin edilen gelir vergisi tutarı 1 milyar TL.'dir. Fiili tahsilat olan 70 milyon bundan çıkarılırsa 930 milyon TL. vergi ödeme gücü olan orta ve büyük çiftçiye bırakılmış demektir (8).

Eğer tarım kesimi etkin bir biçimde vergilendirilebilseydi, enflasyon daha düşük seviyelerde kalabilirdi. Bunun yanında 1963 planlı dönemde, kamu yatırımları, tarımda hiçbir zaman öngörülen düzeye varamamıştır. Bunun başlıca nedeni, kamunun gerekli kaynaklara sahip olmamasıdır. Oysa köye götürülen sağlık ve eğitim hizmetleri köylünün yararına olan hizmetlerdir. Kısaca, vergi politikası, bir taraftan enflasyonu önleyecek kaynakların kamuya aktarılmasını önlerken, bir taraftan da tarıma kamu yatırımları ve kamu hizmetlerinin aksamasına yol açmıştır. Orta ve büyük üreticilerde dönem boyunca gözlenen sermaye birikimini ve bunu izleyen teknolojik değişmeyi uyardığı bir gerçektir (9).

Bütün bunlara rağmen tarımın vergi dışı bırakılması şu nedenlere dayandırılmaktaydı.

1. Türkiye'nin kalkınması için, köylünün kalkınması gerekmektedir.

(7) Gülten Kazgan, Tarım ve Gelişme, Der Yayınları, İstanbul, 1983, S. 527-529.

(8) İbid. S. 534.

(9) İbid. S. 535.

mektedir. Zaten devlet köylüye yardımda bulunmaktadır. Bir taraftan verdiğini diğer taraftan alması pek uygun değildir.

2. Gelir vergisinde esas şekil beyanname usulüdür. Ziraatte kültür seviyesinin düşüklüğü, çiftçinin defter tutmasını ve beyanname vermesini zorlaştırmaktadır. Ayrıca köylüde, ziraatten vergi toplayanlara karşı ta eskilere dayanan bir husumet vardır.

3. Zirai kesimde gelir zaten düşüktür. Bu nedenle de vergi dışı bırakılması gerekmektedir.

4. Gelir vergisi ziraatin bünyesine aykırı bir vergidir.

Bu sayılan nedenler içerisinde belki en mantıklısı ziraatin bünyesinden ileri gelen aksaklıklardır. Ancak bunlar da düzeltilmeyecek aksaklıklar değildir. Mükellef ve idare açısından daha kolay bir sistem olan kadastro usulü ile vergilendirilebilir. Bu usulün kolaylığı nedeniyle birçok Avrupa ülkesi ziraati bu yolla vergilendirmektedir. Ancak bu usulünde Türkiye'de uygulanması mümkün değildir. Çünkü pek çok bölgemizde kadastronun en ilkel şekli bile yapılmış değildir.

Tabii ki asıl neden bu sayılanlardan hiçbirisi değildi. Oy kaybı korkusuyla Tarım vergi dışı bırakılmıştır.

IV.1.1 Gelir Vergisi Kanunu (3.6.1949 tarih ve 5421 Sayılı)

Gelir vergisi ile ilgili kanun tasarısının ilk olarak görüşülmesine 4.4.1949 tarihinde başlanılmıştır. Görüşmelerde kazanç vergisinin sakıncalarından, adaletsiz oluşundan, devlete gerektiği gibi gelir sağlayamadığından ve bu verginin düzeltilmesinin mümkün olmadığından bahsedilerek, yeni bir gelir vergisine ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir.

Gelir vergisinin özelliklerinden bahsedilerek, gelir vergisinin gerçek geliri vergilendirdiği, en az geçim indiriminin ve artan oranlı tarifenin uygulanabileceği ve böylece adil bir vergi olduğu belirtilerek bu özelliklerinden dolayı da iktisadi hayatı olumsuz yönde etkilemeyeceği belirtildi.

Ancak yeni kanunun uygulanması açısından bazı sorunlar çıkabilir. Örneğin, mükelleflerin defter tutmada zorluk çekebilecekleri söylenebilir. Bu sistemde beyanname usulü yanında stopaj usulüne de büyük ölçüde yer verilmektedir. Mükelleflerin büyük bir kısmı basit işletme defteri tutacaklardır. Ticari usulde defter tutma külfeti sadece büyük tüccarlara ait olacaktır.

Kanunla ilgili görüşmelerde, vergi idaresi için yapılan eleştiriler reddedilmiştir. Oysa Türkiye'de gelir vergisinin-diğer vergilerinde-başarısız olmasının nedenlerinden birisi de vergi idaresinin yetersiz oluşudur. Yani yetişmiş, sisteme tam hâkim elemanların olmayışdır.

Yeni vergi kanununun noksanlıklarından en önemlisi esnaf muaflığı ve çiftçi muaflığıdır. Bünyesinde bu kadar büyük bir boşluğu taşıyan verginin başarılı olması tabii ki mümkün değildi.

Kanun hakkında söz alan milletvekilleri, bu tasarının reform amacıyla değil, devlete gelir sağlamak amacıyla hazırlandığını ve bu verginin başarılı olabilmesi için, ülkede istikrarlı bir mali siyasetin, demokratik bir idare rejiminin, üstün bir sosyal ve kültürel seviyenin bulunması gerektiğini belirtmişlerdir. Bütün bunların tam aksine ülkemizde, Milli gelirin düşük olduğu, ferdi teşebbüslerin ve sermaye topluluklarının gelişmediği, ayrıca demokrasinin de tam olarak yerleşmediği belirtilmiştir.

Aynı zamanda Maliye teşkilatı çok zayıftır. 8000 kadar beyannameyle başa çıkamayan idare şimdi en az beş misline çıkacak beyannamelerle nasıl başa çıkacaktır (10). Mükellefler açısından defter ve kayıt tutma alışkanlığının yerleşmediği bir gerçektir.

Enaz geçim haddi ve esnaf muaflığı için konan miktarların çok yetersiz olduğu belirtilerek, kanunun özel sektörle, devlet sektörü karşısındaki tutumu da eleştirilmiştir. Bir taraftan anonim ve limited şirketlerin artırılması istenirken, diğer taraftan

(10) Sabahat Avşar, a.g.e., S. 145.

bu şirketlerin temettüleri hem kurumlar vergisi ile hemde gelir vergisi ile vergilendirilmektedir. Böylece özel sermaye % 40'ı aşan bir vergiyle vergilendirilirken ucuz sermaye sağlayarak kazancı milyonları aşan İktisadi Devlet Teşekkülleri % 35 nisbetinde sabit bir vergi ile vergilendirilmekte ve korunmaktadırlar.

Türkiye şartlarına uygun, namuslu mükellefleri uzun ve yorucu formalitelerle sıkmayan, hazineye gelir sağlamak amacıyla gelirleri yontmayan, vergi kaçakçılarının rüşvetlerine el uzatmayacak kadrosuyla dürüst ve tarafsız bir maliye teşkilatının yer alacağı bir reform gereklidir.

Bu ve bunun gibi lehte ve aleyhte pek çok konuşmalardan sonra tasarının birinci bölümünün görüşmesi sona ererek, hemen hemen bütün maddeler tasarıda yazılı şekliyle kabul edildi.

Tasarının ikinci görüşmesine 3.6.1949 günü başlandı. İkinci görüşmede de tasarıda önemli bir değişiklik yapılmadan komisyondan geldiği gibi kabul edildi.

465 üye bulunan mecliste tasarının oylamasına 268 üye katılmış ve 258 oyla kabul edilmiştir (11).

IV.1.2 Gelir Vergisi Kanunundaki İstisna Hükümlerini Değiştiren Kanun (10.2.1954 Tarih ve 6247 Sayılı)

Bu konuda verilen iki teklif vardır. Bunlardan birincisi Elazığ Milletvekili Ömer Faruk Sanaç'a ait olan ve sivil havacılara verilen zam ve tazminlerle ilgili olan tekliftir. Gelir Vergisi Kanununun 30'uncu maddesi, 3485 sayılı kanun gereğince hava okulundan mezun olan ve olmayan subay, astsubay ve sivil makinistlere verilen uçuş ve dalış tazminatlarını vergi dışı bırakmıştı. Ancak "sivil makinistler kaydı" kanuna konmamıştı. Bu kaydın ilave edilerek sivil makinistlerin de istisnadan faydalanması gerekmektedir (12).

(11) İbid. S. 141-147.

(12) İbid. S. 148.

İkinci teklifi Sinop Milletvekili Dr. Muhit Tümerkan vermiştir. Bu teklif vergiden istisna edilen sakatlar ve ihtiyarları ilgilendiren bir teklifti. Bu istisna hakkı Gelir Vergisi Kanununun 24 üncü maddesiyle tanınmıştı. Ancak bu gibi kişilerin durumlarını bir heyet raporuyla belirtmeleri gerekmekteydi. Bu raporu almak ta uzun formaliteleri gerektiren bir işlemdi. Doktorlar bu gibi hastalarla uğraşmaktan diğer işlerini gereği gibi yerine getiremiyordu. Bu işi daha kolay ve pratik bir hale getirmek mümkündü.

Dr. Muhit Tümerkan'ın teklifi ; sakatlık ve malüllüğün belgelenmesinde, ilgili branşın doktoru tarafından rapor verilmesi ve başhekimin de tasdikinin yeterli olmasıdır. Eğer bulunulan yerde, hastahane, sıhhi bir müessese veya ilgili branş doktoru yoksa hükümet tabibinin vereceği rapor yeterli olmalıdır.

Her iki teklifinde hazineye pek bir zararı yoktur. Adaleti sağlayıcı tekliflerdir.

10.2.1954 günü yapılan görüşmeler sonucunda her iki teklifte kabul edilmiştir (13).

IV.1.3 Esnaf Vergisi Kanununu Kaldıran Kanun (20.5.1955 Tarih ve 6582 Sayılı)

1950'de Gelir Vergisi sistemine geçilirken tarıma tanınan ayrıcalık, esnafa da tanınmıştı. Ancak bu kesim gelir vergisi ile değil de ayrı bir Esnaf Vergisi Kanunu ile vergilendirilmişti.

Esnaf vergisi kanununda bazı aksaklıklar bulunmaktadır. Zarar eden bir esnaf o yıl da en çok kazandığı yıllarda ödediği vergi kadar vergi verecekti. Oysa gelir vergisinde zarar eden mükellef o yıl hiç vergi veremeyeceği gibi, sonraki yıl kazançlarından mahsup edebilecekti. Bu gibi savunmalarla Esnaf Vergisi Kanununun kaldırılarak, bu kesimin gelir vergisine alınması gerektiği belirtilmiştir. Zaten bu kesim ancak geçimlerini sağlayacak kadar ka-

(13) İbid. S. 149-150.

zandıkları için istisna haddi içerisinde kalacaklardır. Bunun için de işyerlerinin yıllık gayrisafi iradı ile iş hacmi olmak üzere iki ölçü konmuştur.

Bu kanunla ilgili meclis görüşmeleri 20.5.1955 günü başlamıştır. Görüşmelerde Milletvekilleri genellikle kanunun lehinde görüşler belirtmişlerdir. Ancak çok az sayıda esnaf gelir vergisine tabi olmasına rağmen bu konuda da itirazlarda bulunulmuş, bu esnafların vergi veremeyeceği belirtilmiştir.

Maddelerin görüşülmesinde ; işyeri yıllık gayrisafi iradının ve yıllık iş hacmi sınırının adaletsiz birer ölçü olduğu söylenmiştir. Öyleki 180 lira kira veren vergi vermeyecek, 185 lira veren vergi verecektir. 2 nci madde hazineyi korumak amacıyla konmuştur. İşyeri kirası 180 lirayı aşmıyorsa, iş hacmi konulan miktarı aşmıyorsa esnaf vergi verecek, işyeri kirası 180 lirayı aşsa da eğer iş hacmi konan miktarı aşmıyorsa vergi vermeyecekti.

Bu gibi görüşlerden sonra tasarı oya sunulmuş ve tümü oy-lanarak kabul edilmiştir.

Kanun Milletvekillerini tam tatmin etmemiştir. Bunun sonucunda da bir yıl içinde ikinci bir kanun teklifi yapılmıştır.

IV.1.4 Esnaf Muaflığı Sınırlarını Genişleten Kanun (1.9.1956 Tarih ve 6838 Sayılı)

Esnaf Vergisi Kanununu kaldırarak, büyük bir esnaf kitlesini gelir vergisinden de muaf tutan kanunun kabulünün üzerinden bir yıl geçmeden esnaf muaflığının sınırını genişleten yeni bir kanun teklifi hazırlanmıştır. Bu kanuna göre esnaf muaflığının sınırları şu şekilde değiştirilmişti.

İşyeri yıllık gayrisafi iradı 180 liradan 300 liraya,

Yıllık alımlar 20.000,- liradan 50.000,- liraya,

Yıllık satışlar 23.000,- liradan 57.500,- liraya,

Ücretle yapılan işlerde yıllık ücret haddi 3.000,-liradan

7.500,- liraya, tavassut işlerinde 3.000,- liralık had 5.000,- liraya yükseltilmiştir (14).

Bu seferde tanınan muafiyet sınırları çok geniş tutulmuş olmasına rağmen yeni hadler bile bazı Milletvekillерince beğenilmemiş, sınırların daha da geniş tutulması istenmiştir. Bu tür davranışları oy kaygısından başka bir şeyle izah etmek mümkün değildir. Büyük bir esnaf kitlesi vergiden muaf tutulmuştur. Böylece hazine kaygısı geri planda kalmıştır. Başlangıçtan beri dikkate alınmayan vergide genellik ve fedakârlıkta eşitlik prensipleri bu sefer de ihlal edilmiştir. Teklif edilen kanun ancak esnafı memnun etmeye yarayacaktı. Ancak onlar yine de memnun olmamışlar ve hükümete birer baskı grubu olarak faaliyetlerini sürdürmüşlerdir.

Fakat hükümet hadlerin çok fazla genişletildiğinin farkına varacak ve daraltılması yoluna yeniden gidilecek, yani eskiye dönüş olacaktır.

Tasarı ile ilgili meclis görüşmelerine 31.7.1956 günü başlanmış ve 1.8.1956 günü sona ermiştir. Görüşmelerde bazı milletvekilleri hadlerin çok dar olduğunu ve genişletilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Fakat bütçe encümeni bu fikirlere karşı çıkmıştır. Hadlerin daraltılmasını isteyenler, böylece çok sayıda kişinin defter tutma külfetinden kurtulacağını, esnafın kültür seviyesinin düşük olduğunu ve okuma yazma bilmediklerini savunmuşlardır. Bu görüşe karşı çıkanlarda asıl maksadın defter tutma zorluğu olmadığını, defter tutma sonucunda gerek kazançların ortaya çıkmasından korkulduğunu söylemişlerdir.

Tasarı oylamaya sunulmuş ve kabul edilmiştir.

IV.1.5 Enaz Geçim Hadlerini Değıştiren Kanun (8.2.1957 tarih ve 6908 Sayılı)

Bu konudaki hükümet teklifi enaz geçim haddinin % 50 oranında artırılmasıyla ilgili idi. Diğer bir teklif te enaz geçim haddini % 100 oranında artırmak istiyordu. Bu husus bütçede açık

meydana getirecekti. Bu açığı kapamak gerekmekteydi.

Maliye ve Bütçe encümeni teklifi olumlu bulmuş ve benimsemiştir. Ancak bu konuda teklifler üzerinde oldukça uzun süren görüşmeler yapılmıştır.

Sonuçta hükümet teklifi kabul edilmiş ve hadler %50 oranında artırılmıştır⁽¹⁵⁾.

IV.2 1960 - 1979 Dönemi (Planlı Dönemin Başlangıcı)

Planlı dönem de diyebileceğimiz bu dönemde, verginin mali amacını gerçekleştirci ve vergi sistemine esneklik kazandırıcı özel tasarruf ve yatırımları teşvik edici bir vergi politikası kazandırılmaya çalışılmıştır.

27 Mayıs 1960 devrimini izleyen dönemde Vergi Reform Komisyonunun da katkılarıyla, Türk Vergi Sisteminde önemli değişiklikler yapılmıştır. O dönemde hem kamuoyu, hem hükümet, hem de Milli Birlik Komitesi vergileme alanında köklü değişiklikler yapma taraftarıydılar. Bunun sonucu olarak 1960 yılının sonunda 192 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yeniden düzenlenmiş, önemli bazı değişikliklerle yeniden yürürlüğe konmuştur. Gelir vergisindeki belirli istisna ve muafliklarz daraltılmış, tarım kesimi vergi kapsamına alınmış ve vergi kontrol vasıtası olarakta serwet beyanı müessesesi getirilmiştir. 1961 yılının başlarında arazi ve bina vergilerine uygulanacak katsayılar yükseltilmi, 210 sayılı kanunla gider vergileri kanununda vergiyi ağırlaştırıcı değişiklikler yapılmış ve 213 sayılı kanunla da Vergi Usul Kanunuyeniden düzenlenmiştir.

Anılan vergi tedbirlerinin bir kısmının gerçekçi olmaması, bir kısmında mükellef üzerine fazla yük getirmesi nedeniyle büyük tepkilere yol açmıştır. Sonuçta bazı değişikliklerle geri adımlar atılmıştır. Bu nedenle vergi reformu

(15) İbid. S. 165-166

konusunda arayışlar devam etmiştir. Bu arayışla yabancı uzmanlar getirilmiş ve onlara raporlar hazırlattırılmıştır. Bunun yanında yerli uzmanlardan meydana gelen bir komisyon kurulmuştur. Bu komisyon "Vergi Reform Komisyonu" adı altında vergi sistemimizde yapılan değişikliklerde önemli rol oynamıştır.

İngiliz Prof.N.Kaldor Türkiye ekonomisini inceledikten sonra tarım arazisinin potansiyel ürünü üzerinden alınacak bir vergiyi teklif ediyordu. Buna göre bölgelere ve ürünlere göre bir potansiyel ürün seviyesi belirlenecek ve bunun üzerinden vergi alınacaktı. Böyle bir verginin hem üretimi artıracak hem de yatırımları hızlandıracak söylenmişti. Ünlü Alman maliyecilerinden Prof. G.Schmölders ile Prof.P.Senf'in teklifleri ise daha çok özel sermaye birikimini hızlandırıcı özellik taşımaktaydı. Vergi Reform Komisyonu da sermaye birikiminin sağlanmasını ön planda tutuyordu.

27 Mayıs izleyen dönemlerde vergilerle ilgili ilk etkiler geçtikten sonra piyasa mekanizmasının güçlenmesi ve tasarrufun daha çok piyasa içinde oluşması için adım adım bazı politikaların yürürlüğe girdiği görülmüştür. Örneğin 1963 yılında 202 sayılı kanunla "yatırım indirim sistemi" getirilmiştir. Yine aynı yıl 261 sayılı kanunla "ihraçatta vergi iadesi" kabul edilmiştir. 1964'te bir güvenlik önlemi olarak vergilerin ilan edilmesi ilkesi yürürlüğe konmuştur. Bu dönemde yatırımları hızlandırmak amacıyla kabul edilen bir diğer tedbir de gümrük vergilerinin taksitlendirilmesi ve bu vergilerde tam muaflik sağlayabilme konusunda hükümete yetki verilmesidir. 1967'de 933 sayılı kanunla yatırımları teşvik konusunda hükümete daha geniş yetkiler verilmiştir. Ancak 1969'da Anayasa Mahkemesi bu kanunun bazı maddelerini Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir.

1960 - 1979 döneminde getirilen vergi değişikliklerinin en önemli özelliği, vergilerin ekonomiyi yönlendirici birer araç olarak kullanılmasıdır. Ayrıca kaynak dağılımını etkilemek ve özel sermaye birikimini hızlandırmak amacıyla geniş ölçüde kullanıl-

mıslardır (16).

1970'ten 1980'e gelinceye kadar gelir vergisi kanununda önemli değişiklikler yapılmamıştır. Fakat 1970 yılında çıkarılan Finansman Kanunu ile diğer bazı vergilerde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bunlar, 1970 yılında kabul edilen 1972'de yürürlüğe giren Emlak Vergisi Kanunu, Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi, Bina İnşaat Vergisi, İşletme Vergisi, Spor Toto Vergisi ve Taşıt Alım Vergisidir. Ancak bu vergilerden hiçbirisi beklenen hasılayı sağlayamamışlardır.

1970'ten sonraki yıllarda vergileme konusunda önemli hiçbir değişiklik olmamıştır. Oysa hızlı enflasyon nedeniyle birçok vergiler büyük nispette aşınmışlardır. Değişikliğin olmamasının nedeni siyasi şartların elverişsizliği, Millet Meclisinin bölünüş şeklidir. Gerçekten bir taraftan parlamento içinde partiler arasındaki güç dengesi, değişiklikleri engellemekte, bunun yanında vergiden etkilenecek sosyal kesimlerin tepkileri ve baskı grubu olarak faaliyetlerini sürdürmeleri bu tür girişimlerin başarı şansını daha baştan azaltmaktaydı.

1970'ten sonra vergileme alanındaki en önemli teşebbüs 1978 yılında T.B.M.M'ne sunulan tasarıdır. Parlamentodan geçemeyen bu tasarinın gelir vergisi yükünü azaltıcı, dolaylı vergilerin yükünü artırıcı bir etkisi vardı. Tasarı, kaçakçılığın önlenmesi, beyannameli mükelleflerin vergi borcunu gelirin kazanıldığı yıl içinde ödemeleri gibi tedbirler getirmekteydi. Birçok vergiyle ilgili çok sayıda değişikliği tek bir tasarıyla gerçekleştirmek isteği tasarinın başarı şansını azaltmaktaydı. Nitekim bir yıl süreyle tartışılan tasarı, kanunlaşmadan rafa kaldırılmıştı.

Sanayi ve ulaştırma alanlarına finansman kaynağı sağlamak

(16) Anonim, Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi, Akbank Yayınları, Aşa Ofset Basımevi, İstanbul, 1980, S. 618-624.

amacıyla çıkarılan tasarruf bonoları, 1972 yılında Mali Denge Vergisine dönüştürülmüştü.

Türkiye'de milli gelire göre alınması gereken vergi oranı nisbeten düşük kaldığı ve bu oranın muhtelif sektörler ve gruplar arasında dengeli dağılmadığı bir gerçektir. Buna göre de çeşitli vergi konularında ve ekonomik kesimlerde vergi potansiyeli vardır. Bir ülkede vergi potansiyelini veya kapasitesini belirleyen faktörler, gelir bölüşümündeki eşitsizlik derecesi, fert başına düşen milli gelir, milli gelirin ekonomik kesimler arasında dağılımı ve ülkenin yapı özellikleridir.

Özellikle tarım kesiminde büyük bir vergi potansiyeli bulunmaktadır. Vergi rezervi olduğu bilinen diğer bir konuda menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarıdır. 1970 yılında gayrimenkul sermaye kazançları vergi kapsamına alınmıştır. Ancak diğer spekülasyon kazançları bu dönemde vergi dışı bırakılmışlardır.

Planlı dönemin sonlarında Türk Vergi Sisteminin karşı karşıya bulunduğu sorunlar artık küçümsenemeyecek boyutlara ulaşmıştır. Enflasyonun sistemi giderek daha çok bozmasına rağmen 1970'ten beri parlamentodan hiçbir vergi projesi geçmemiş ve sistem giderek daha da içinden çıkılmaz hale gelmiştir.

1970 devalüasyonuna kadar vergileme çabalarında önemli gelişmeler olmuş, bu tarihten itibaren bir durgunluk dönemi başlamıştır. 1970'li yılların sonunda Türk Vergi Sisteminin aşması gereken bir takım sorunları vardı. Bunları kısaca şu şekilde sıralayabiliriz.

1- Vergi sisteminde ağırlık giderek dolaysız vergilere kaymaktadır. Bu gelişim ilk bakışta olumlu gibi görünürse de, enflasyonun bir neticesi olduğu muhakkaktır.

2- Gelir vergisi payının büyümesi, kapsamının genişlemesi sonucu oluşmadığı için, vergi kapsamına girenlerin yükünün her geçen yıl artması anlamını taşımaktadır. Gelir vergisinin 2/3'sinin ücretliler tarafından ödendiği hâlâ bir gerçektir. Tarım ve ticaret kesimleri ise ya hiç veya gereğince vergilendirilememek-

tedir.

3- Gelir vergisi gelirini yükseltmenin yollarından birisi-
de götürü vergilemenin kapsamını daraltmak ve gerçek beyan kapsa-
mını genişleterek oto-kontrol mekanizmalarını ve vergi güvenlik
önlemlerini güçlendirmektir.

4- Türkiye'de vergi yargısı çok yavaş işlemektedir. Vergi
uyuşmazlıklarının çözümü çok uzun sürmekte, sonuçta kaçakçılık
artmaktadır. Bunun hızlandırılması gerekmektedir.

5- Vergi borçlarının farklı zamanlarda ödenmesi mükellef-
ler arasında eşitsizlik yaratmakta, fiyat artışları vergi gelirle-
rini olumsuz yönde etkilemektedir (17).

Ancak; iktisadi, sosyal ve kültürel kalkınmamızın plana
bağlandığı 1960'lı yıllardan sonra uygulanmakta olan özel sektör
işletmelerini özendirici teşvikler plan hedeflerine ulaşma bakı-
mından yararlı olmuştur. Fakat yatırımlarla ilgili teşvik tedbiri
olarak yatırım indirimi müessesesi beklenen ölçüde başarılı ola-
mamıştır. Bunda başlıca etken yatırımın özsermaye ile karşılanma
zorunluluğunun bulunması olmuştur. Yatırım indirimi müessesesinin
eksikleri yeni değişikliklerle giderilmeye çalışılmıştır (18).

IV.2.1 Gelir Vergisi Kanununun Yeniden Düzenlenmesi (31.12.1960 tarih ve 193 sayılı)

Geçtiğimiz konularda da belirttiğimiz gibi 1949 tarih ve
5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu beraberinde birçok noksanlıklar
da getirmişti. Uygulama yapıldıkça bu noksanlıklar daha belirgin
olarak ortaya çıkıyordu. Örneğin gelir vergisi uygulaması için
sosyal ve kültürel ortam hazırlanmamıştı, vergi idaresinde çalı-

(17) Aykon Doğan, "Gelir ve Kurumlar Vergisinde Yapılmak İstenen
Değişiklikler", Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri, İ.Ü.
Maliye Enstitüsü, İstanbul, 1978, S. 48.

(18) Mehmet Şafak, "Yasa Değişiklikleri ve Vergi Tedbirleri",
Maliye Dergisi, Mayıs-Haziran 1981, Sayı 51, S. 110 - 111

şan personel tam olarak yetişmemiştii ve ücret seviyesi çok düşüktü vb.

Gelir vergisi bünyesi itibariyle en iyi uygulanabilen bir vergiydi. Sosyal ve ekonomik unsurlar bünyesinde yer almaktaydı. Batılı ülkeler gelir vergisinin bu özelliğinden çok iyi faydalandıkları halde bizde bu konuda başarılı olunamamıştır.

Milli Birlik Hükümeti iş başına geldiği zaman yeni bir reform hareketine girişmişti. Kıt olan bütçe imkânlarıyla bazı şeyleri başarmak mümkün değildi. Fakat verginin ekonomik ve sosyal fonksiyonunun var olduğu şuuru bu devrede iyice yerleşmişti.

193 sayılı gelir vergisi kanununun en önemli özelliği tarımı vergi kapsamına almasıdır. Bazı şartları taşıyan küçük çiftçilerin dışında tarım sektörü gelir vergisine tabi olmuştu. Ancak her zaman olduğu gibi, bu kesimin tepkisi çok şiddetli olmuştur ki sonunda 35 sayılı kanunla verginin uygulanması ertelenmek zorunda kalmıştır. Daha sonra çıkarılan 202 sayılı kanunla muaflik ölçüleri genişletilmiştir. Tarım kesiminin % 95'i vergiden muaf olmuş, uygulamadan sonra sağlanan vergi geliri çok küçük bir meblağ olmuştur. Bu sefer 484 sayılı kanunla muafiyet sınırları yeniden ayarlanmış ve tarım kesiminin % 90'ı vergi dışı kalmıştır (19).

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hazırlanırken fikirlerinden yararlanan N.Kaldor, tarım kesimini vergiye tabi olanlar ve olmayanlar şeklinde ikiye ayırmıştı. Hükümet ise dört başlık altında toplamıştı. Bu grupların sınırlarını çizmek çok zordu. Grupları şu şekilde sıralayabiliriz.

1. Vergiden muaf olanlar,
2. Kazançları götürü usulde vergilendirilenler,
3. Kazançları gerçek gider usulüne göre tesbit edilenler,
4. Bilanço esasına tabi olanlar.

N. Kaldor'un yapmış olduğu gruplama daha mantıklı olmasına rağmen hükümetin yaptığı gruplama kabul edilmişti.

Az gelişmiş ülkelerde banka kredilerinin büyük bir kısmı tarım kesimine gitmektedir. Bu kesimde bulunanlar hem vergi ödemekte, hemde bu kredilerden faydalanmaktadırlar. Böylece tüketim giderlerini kolaylıkla karşılayabilmekte ve artırabilmektedirler. Oysa bu krediler devlete büyük mali güçlükler meydana getirmektedir. Tasarruf meyli düşük olan bu grup, tasarruflarını ancak iş ve özel hayatını finanse etmek için artırmakta, dolayısıyla yine devlete bir faydaları olmamaktadır (20).

193 sayılı kanunla vergi sistemine getirilen diğer bir husus ta "Servet Beyanı" müessesesidir. Bu müessese vergi güvenlik müesseselerinden birisidir. Bu sistemin amacı mükelleflerin faaliyetinde bulundukları yada gelir elde ettikleri yılın başındaki ve sonundaki servet değerleri arasındaki farkın gelirlere uygunluğunu sağlayabilmektir. Bu husus Gelir Vergisi Kanununun 116. maddesinde belirtilmiştir (21).

Servet Beyanı müessesesi hakkında oldukça çok eleştiri yapılmıştır. Uygulamasının güç olduğu, kontrol imkânının zor olduğu söylenmiştir. Bütün güçlüklerine rağmen servet beyannamesinin tamamen etkisiz olduğu söylenemez. Fakat uygulamayı daha iyi hale getirmek için çalışmaların yapılması şarttır.

27 Mayıs 1960 devriminden sonra Kurucu Meclis çalışmalarını gizli oturumlarla sürdürmekte idi. Bu nedenle o döneme ait görüşmeler hakkında bilgi edinilememiştir (22).

(20) Hüsnü Kızılyallı, a.g.e., S. 201-204.

(21) Sedat Özyerli, E.Tuncer, İ.Aktan, Vergi Rehberi ve Faturalı Yaşam, Ankara, 1984, S. 142-143.

(22) Sabahat Avşar, a.g.e., S. 180.

IV.2.2 Tarım Kazançlarına Gelir Vergisi Uygulamasını Erteleyen Kanun (28.2.1962 Tarih ve 35 Sayılı)

Bazı Milletvekilleri 22.1.1962 tarihli bir gerekçe ile tarımdan alınacak gelir vergisi uygulamasının bir müddet ertelenmesi istenmiştir. Bu gerekçede 193 sayılı kanunun aceleye getirildiğini, çiftçimizin mali bünyesinin zaten zayıf olduğu, çiftçinin hayat seviyesini yükseltmek gerekirken, vergiyle iyice zayıflatıldığını ve çiftçinin bu durumdan kurtarılması gerektiğini belirtmiştir.

Bu konuda başka bir teklif te 23.1.1962 tarihinde verilmiştir. Bu gerekçede de yukardakine benzer konuların yanı sıra, çiftçinin % 70'inin okuma yazma bilmediği, bu nedenle işletme ve bilanço esasının kabulünün çok zor olduğu, götürü vergilemenin de adaletsiz olduğu belirtilmiştir. Ayrıca hükümeti oluşturan koalisyon partileri de bu konuda halka söz vermişlerdir.

Geçici komisyon 9.2.1962 tarihinde toplanmış ve bu teklifleri yerinde görmüştür.

Millet Meclisindeki görüşmeler 12.2.1962 tarihinde başladı. Çok aceleye getirilen tasarı maddelerinin hepsi görüşülmeden 14.2.1962'de kabul edildi. Tasarı bundan sonra Cumhuriyet Senatosa gönderildi. Senatodaki görüşmeler 27.2.1962 günü başlandı. Ancak o gün sonuç alınamadı. 28.2.1962 günü tekrar görüşüldü ve kabul edildi.

IV.2.3 193 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapan Kanun (28.2.1962 Tarih ve 202 Sayılı)

Hükümet, 193 sayılı kanunun çok şiddetli tepkilere yol açması nedeniyle İstanbul'da bir vergi reform komisyonu kurmuş ve gerekli değişikliklerin yapılmasını istemiştir. Komisyonun tavsiyeleri ile mesleki ve ilmi kuruluşlar ve bakanlıkların görüşlerinin ışığı altında hazırlanan bir tasarı 8.10.1962 tarihinde Meclise sunulmuştu (23).

(23) İbid. S. 188.

19.12.1962 tarihinde 193 sayılı kanunun geçici maddesinin uygulamasının ertelenmesiyle ilgili bir tasarı sunulmuştu. Tasarı enaz geçim indirimi haddini 1963 yılında 810 liradan 1.080,- liraya, 1965 yılında da 1800,- liraya yükseltiyordu. Hükümet eğer bu hadler yükselirse bütçenin açık vereceğini, bu açığı kapamak için yeni vergiler gerekeceğini belirtmiştir. Hükümetin sunduğu bu tasarı aynen kabul edilmişti.

Hükümetin yanısıra bazı milletvekilleri de kanun teklifi sunmuşlardır. Bunlar sırasıyla ; 27.12.1961 tarihinde Serbest Meslek Erbabının masraflarının gerçek usulle değil de götürü usulle tesbit edilmesiyle ilgili olan kanun teklifi idi. Yine tarımla ilgili bir teklif daha verilmişti. Tarımın gelir vergisi ile vergilendirilemeyeceği, bunun yerine ekilen arazinin dönümü başına bir vergi konması gerektiği belirtilmişti. Bir tasarı da çırakların vergi dışı bırakılmasıyla ilgiliydi. Bu ve bunun gibi daha birçok teklif verilmişti.

Millet Meclisi Geçici Komisyonu bütün teklifleri birleştirerek tek bir teklif halinde görüştü. Hükümetin verdiği tasarı bu görüşmelerde esas alındı. Vergi kanunlarında ülkenin sosyal ve ekonomik gidişine paralel olarak bazı değişikliklerin yapılmasının şart olduğu belirtilerek, hazırlanan tasarıнын bu özellikleri taşıdığı için kabul edilmesi gerektiği söylenmiştir.

Tarımla ilgili olarak yapılan teklifi daha önce İngiliz Profesörü N.Kaldor teklif etmişti. O zaman hiç ilgi görmeyen bu teklif yine ilgi görmeyecekti.

Ücretlilerle ilgili teklifi savunmamak elde değildi. En az geçim indirimi hadlerinin çok düşük olması bu kesimi ağır bir yük altında bırakıyordu. Ücretliler dışında kaçakçılık çok kolaydı. Ücretli çalışırsa kazanacaktı, oysa sermaye devamlı gelir getirmektedir. Sermaye boş zaman yaratırken, ücret boş zaman pahasına elde edilmektedir. Bu nedenlerden dolayı ücretlilere bazı avantajlar tanınmalıdır.

Bu tasarı ile ilgili görüşmeler 7.2.1963 tarihinde yapıl-

mıştır. Tasarı aleyhinde ve lehinde birçok görüşler belirtilmişti. Ziraatle ilgili maddelerde şimdiye kadar söylenenlerden farklı şeyler söylenmemiştir. Vergi sistemimize yeni getirilen bir mües-
se vardı. Bu da yatırım indirimi idi. Yatırım indiriminden fay-
dalanabilmek için tarımda 50.000,- liralık, diğer kesimlerde
250.000,- liralık yatırım yapılması gerekiyordu. Bu hadlerin çok
yüksek olduğu belirtilmişti.

8.2.1963 günü görüşmelere devam edilmiştir. Bu görüşmeler-
de yatırım indiriminin nisbetleri tartışılmıştır. Geri kalmış böl-
gelerde % 40, diğer bölgelerde % 30 olan nisbetler oldukça fazla
eleştiri almıştır. % 10 gibi bir farkın yatırımları doğuya kaydı-
ramıyacağı, bu nisbetlerin % 50 ve % 25 olması gerektiği, daha da
ileri gidilerek % 75 ve % 50 olabileceği belirtilmişti. Bu teklif-
ler Geçici Komisyonca benimsenmemiştir. Azalan Bakiyelerle Amor-
tisman rejimi hazineye yılda 200.000,- lira kaybettirmektedir.
Eğer indirimler de bu şekliyle kabul edilirse devletin kaybının
çok fazla olacağı belirtilmişti. Önergelerden nisbetleri % 50 ve
% 25 olarak teklif edilen kabul edilmiştir. Ayrıca kredilerle ya-
pılacak yatırımların da indirim kapsamına alınması teklif edilmiş
ve kabul edilmiştir.

Ücretlerle ilgili 61'inci maddeyi değiştiren 29 uncu madde
görüşülürken, Milletvekillerinin ödeneklerinin ücret sayıldığını,
oysa senatörlerin madde de yer almadığını, bu nedenle maddeye ek-
lenmesi gerektiği, ayrıca vali ve kaymakamların almış olduğu taz-
minatların vergileme şekillerinin parlamenterlere de uygulanması
gerektiği belirtilmişti. Ancak madde reddedilmiştir (24).

Serbest meslek kazançlarının götürü usulde vergilendiril-
mesini isteyen teklife maliye bakanı karşı çıkmıştır. Maliye ba-
kanı gelir vergisinde esasın beyanname usulü olduğu, götürü usul-
den mümkün olduğu kadar kaçmak gerektiğini belirtmiştir. Ülkenin
en aydın, münevver sınıfı defter tutup beyanname vermeyecekse,
diğer mükelleflerden aynı şey nasıl istenecekti. Bu konuyla ilgi-

li iki önerge daha verilmiş ve komisyonun karşı olmasına rağmen kabul edilmişlerdir.

Yine ziraatle ilgili bir önerge verilerek, bu kesimdeki mükelleflerin çoğunun okuma yazma bilmediği bu nedenle 1962, 1963, 1964 yıllarında elde edecekleri gelirlerin bilanço veya işletme esasına göre değilde götürü esasla tesbit edilmelidir. Bazı milletvekilleri en aydın sınıfın götürü usulde vergilendirildiğini, çiftçinin de bu usulde vergilendirilmesinin hiçbir sakıncası olmayacağı belirtilmiştir. Daha sonra madde oylanmış ve değişik şekliyle kabul edilmiştir.

Serbest meslek mensuplarının ve tarım kesiminin durumu tekrar tartışılmıştı. Bunlardan serbest meslek mensuplarına ait önerge red, tarımda satış tutarını yükselten önerge kabul edildiler.

Tasarının tümü oylamaya sunuldu ve kabul edildi. Cumhuriyet Senatosuna gönderilen tasarı Meclisten geldiği şekilde kabul edildi.

Senatodaki görüşmelerde de tarım ve serbest meslek kazançları üzerine oldukça fazla tartışma olmuştu.

10 senelik gelir vergisi uygulamasından sonra artık tarımın vergi dışı bırakılamıyacağı anlaşılmış ve vergi kapsamına alınmıştır. Ancak bu seferde itirazlar ya hadler üzerine veya konan maddelerin ertelenmesi hususuna aittir. Oysa konan bu kanunlar tarım kesimi için yeterince muaflik tanımıştı. Yatırım indirim-i ile yatırıma gerekli kolaylıklar sağlanmıştı. Ne varki ülke gerçeklerine uymayan önergeler verilerek çiftçilerin vergi ödememele-ri sağlanmıştı. Diğer kesimler için 250.000,- lira olan had, tarım kesimi için 50.000,- lira, % 30 olan indirim nisbeti de % 40 olarak tesbit edilmişti. Diğer sektörlerden farklı olarak zirai kesimde verilen krediler özkaynak sayılmıştı. Sağlanan bu kadar kolaylığa rağmen, bu kesime daha fazla kolaylık sağlanmasını, miktar ve nisbetlerin yeniden ayarlanmasını, çiftçiyi gelir vergisi-ne alıştıracak daha yumuşak usullerin getirilmesi tekliflerini politik nedenlerden başka bir nedenle izahetmek mümkün değildir.

Üstelik aynı hassasiyet, durumu tarım kesiminden daha kötü olanlar için gösterilmemiştir. Böylece çiftçinin vergi ödememesi ülkemizde bir alışkanlık haline gelmiş ve aynı istekler daha sonrakı yıllarda da tekrarlanmıştır (25).

Tarım kesiminden sonra en çok tartışma serbest meslek kazançlarında olmuştur. Tarım kesimi gibi bu grubun da vergi yükü devamlı hafifletilmeye çalışılmıştır. Serbest meslek erbabının sandığı kadar çok kazanmadığı, buna karşılık çok fazla mesleki giderleri bulunduğu, aydın bir sınıf olduğu, fakat defter tutmayı bilmedikleri, defter tutmayı bilseler bile işlerinin yoğun olması nedeniyle buna zaman ayıramadıkları gibi birçok neden ileri sürülmüştür. Bu nedenlerin hiçbirisinin pratikte geçerliliği olmadığı bir gerçektir. Ancak aydın diye nitelendirilen bu grup ta defter tutarak hesaplarını açıkça göstermek yerine, götürü usulde vergilendirilmeyi büyük bir memnuniyetle kabul etmiştir. Götürü usul, pek çok serbest meslek erbabının gerçekten ödemesi gereken verginin altında bir vergi ödemesini sağlamaktadır.

En az geçim indirimi de diğer iki konu gibi çok tartışılan konulardan birisidir. Sosyal adaleti sağlayıcı bir müessese olan en az geçim indirimi hakkında çok şey söylenmiş olmasına rağmen bir türlü gerekli miktara ulaşamamıştır. Ülkemizde gelir ihtiyacının çok fazla olduğu, bu nedenle en az geçim indiriminin geliri azaltıcı bir unsur olduğu söylenebilir. Ancak durum böyleyken tarımda muafiyet sınırlarının genişletilmesi ve yatırım indiriminin kabulünü açıklamak sanırım oldukça zor olacaktır.

Sonuç olarak diyebiliriz ki vergi kanunumuzda birbirleriyle çelişkili, gerçek durumlara uymayan, rasyonelliğin ötesinde bir takım nedenlerle kabul edilmiş, pek çok madde vardır. Kanunun bu şekilde olmasına acele olarak hazırlanması bir neden olarak gösterilse bile, asıl neden politik olanlardır.

Gelir vergisi kanununun getirdiği yeniliklerden biri olan

(25) İbid. S. 197-198.

yatırım indiriminin Türkiye'de ne derece faydalı olacağı tartışmalı bir konudur. Bilindiği gibi ülkemiz iktisaden gelişmemiş bir ülkedir. Bu durumda bir takım sosyal ve politik problemleri beraberinde getirmektedir. Vergi politikası, iktisadi hayatı düzenleyebilmek için devletin kullanabileceği en önemli ve etkili araçlardan birisidir. Bizde de yatırımı teşvik edici bir unsur olarak yatırım indirimi kabul edilmiştir.

Vergi Reform Komisyonunun savunduğu ve vergi sistemimize giren yatırım indirimi lehindeki görüşler şöyle sıralanabilir.

Türkiye az gelişmiş bir ülkedir. Hızlı bir nüfus artışı vardır. Bu nüfus artışı için % 7'lik bir kalkınma hızına, bunu sağlayabilmek için de % 18'lik bir yatırıma ihtiyaç vardır. Bunun içinde yatırımların teşvik edilmesi gerekmektedir.

Müteşebbislerin elinde bulunan bir kısım gelir, vergi yoluyla devlet eline geçmektedir. Devlet, sahip olduğu bu paraların hepsini yatırımda kullanmamakta, yatırımın yanısıra sosyal amaçlara da sarfetmektedir. Oysa bu para müteşebbisin elinde kalırsa yatırım için harcanacaktır. Bunu sağlamak için yatırım indirimi müessesini uygulamak gerekir. Yatırım indirimi netice olarak vergi gelirini azaltıcı değil, artırıcı rol oynamaktadır. Çünkü yatırımlar, spekülâtif alanlardan prodüktif alanlara kayacaktır.

Ayrıca az gelişmiş ülkelerde devletin yükünü azaltmak gerekmektedir. Bu nedenle yatırımları özel teşebbüs yapmalıdır.

İleri sürülen iddiaların gerçek olduğunu savunmak mümkün değildir. Çünkü yatırım indirimi vasıtasıyla müteşebbise iade edilen paranın tekrar yatırıma döndüğü iddiası geçersizdir. Ülkemizde bunun böyle olmadığı gözlenen bir gerçektir. İade edilen paraların büyük bir kısmı lüks tüketime harcanmaktadır (26).

Yatırım indirimi aleyhindeki görüşler de oldukça kuvvetlidir. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz.

(26) Hüsnü Kızılyallı, a.g.e., S. 304.

Yine vergide olduğu gibi yatırım indiriminde de tarıma çok büyük imtiyazlar tanınmıştır. Ayrıca diğer sektörlerde yatırımların özsermayeden olması şartı aranırken, tarımda banka kredileri öz sermayeden sayılmıştır. Bu durum tarım sektörünü diğerleri aleyhine teşvik etmekte ve kaynakların optimum dağılışına engel olmaktadır. Ayrıca bu durum tasarrufları olumsuz yönde etkilemektedir. Müteşebbis yatırım için tasarruf yapma ihtiyacını duymamaktadır. Ülkenin en büyük sorunu olan tasarrufların artırılması, böylece engellenmiş olmaktadır (27).

Yatırım indiriminin toplam yatırımları artıracığı söylenmektedir. Bunun böyle olabilmesi için yatırım indirimi tutarının tekrar tamamen yatırıma gitmesi gerekir. Oysa müteşebbis bunun büyük bir kısmını tüketim için harcamaktadır. Yine spekülatif yatırımların azalması için spekülasyon imkânlarının ortadan kalkması gerekir. Müteşebbisi yatırıma sevkeden faktörlerden finansman imkânı yanında, teşebbüs gücü ve yatırımın kârlılığı önemli bir yer tutmaktadır. Memleketimiz şartlarına göre genel yatırım hacmi artma yerine azalma gösterecektir. Böylece yatırım indirimi iktisadi kalkınmayı körükleyici değil, köstekleyici etki yaratacaktır (28).

Yatırım indirimi müessesesi yatırımları geciktirici etki-de bulunmaktadır. DPT'nin inceleme süresi 2 ay, Maliye Bakanlığının ise 1 aydır. Ayrıca komisyonların projeleri incelemesi de sorun yaratmaktadır. Projeler bir çok yönden incelenecektir. İnceleyen kişilerin hissi davranışları söz konusu olabilmektedir. Bu gibi hususları ortadan kaldıracı bir yönetmelik çıkarılabilir (29).

(27) İbid. S. 305.

(28) Sadun Aren, Yatırım İndirimi ve İktisadi Politika*, Maliye Enstitüsü Konferansları, 6. Seri, İstanbul, 1960, S. 120-123.

(29) Hüsnü Kızılyallı, a.g.e., S. 306.

Yatırım indirimi uygulaması sonucunda, sektörler arası dengesiz bir dağılımın olduğu görülmektedir. Özellikle tekstil sanayiinin karşılaştığı ihracat darboğazları bu sektörün gereğinden fazla desteklendiğini göstermektedir. Yatırımların hemen hemen hepsi gelişmiş bölgelerde yer almıştır. Oysa kalkınmakta öncelikli yörelerde yatırımların sayısı üçü geçmemektedir. Ülkemizde bölgeler itibariyle fizik ve beşeri alt yapı farklılıkları çok fazladır⁽³⁰⁾.

Yatırım indirimi adalet açısından bazı sakıncaları beraberinde getirmiştir. İndirimin sadece büyük yatırımlara özsermaye ve tahvil finansmanına tanınması küçük işletmelerin bu özendirme tedbirlerinden faydalanmasını engellemiştir. Daha çok büyük ve yerleşmiş işletmelerin yararlanmasına neden olmuş ve sanayide tekelleşmeyi hızlandırmıştır⁽³¹⁾.

IV.2.4 Gelir Vergisi Kanununda Yeni Bazı Değişiklikler Yapan Kanun (26.12.1963 Tarih ve 365 Sayılı)

Hükümet gelecek yıl bütçesinde fazla açığa meydan vermemek için Gelir Vergisi Kanununda bazı değişiklikler yapmak istiyordu. 5.000.- lira olan zirai kazanç istisnası ortaklık hallerinde fertlerin gelirlerine ayrı ayrı uygulanmaktaydı. Bu durum hem fertler aleyhine olmakta ve hem de muvazaalı ortaklıklar kurulmasını teşvik etmektedir. Onun için istisna ortaklık kazancına bir defa uygulanmalıdır. Gelir azalmasını önleyici bir hüküm de ücretler için getirilmektedir. Ücretlerde indirilebilecek giderleri sayan 63 ncü maddenin 1 nci bendine göre ücretliler günde 3, ayda 90, yılda 1.080.- liralık bir götürü indirim yapacaklardır. Ancak 193 sayılı kanuna göre 1964 yılında uygulamaya başlanacak bu hadlerin, o yılda, eskiden olduğu gibi yarısı uygulanacaktı. Diğer bir deği-

(30) Anonim, a.g.e., S. 72-73.

(31) Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, Cilt I, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, S. 204.

şıklık te götürü vergilerin iki yerine üç taksitle ödenmesiyle ilgilidir.

Millet Meclisi Vergi Reformu Geçici Komisyonu bu teklif hakkındaki görüşlerini 19.9.1963 tarihli bir raporla belirtti. Hükümet tasarısı esas olarak kabul edildi, fakat zirai ortaklıklarda istisna durumunun daha iyi anlaşılması için bir madde ilave edilerek, bir şahıs birden fazla ortaklıkta üye ise, istisnadan faydalanabilmesi için bu payların toplamının 5.000,- lirayı aşmaması gerekir, denmiştir.

Millet Meclisi Genel Kurulundaki görüş melere 5.12.1963 günü başlandı. Zirai kazançlarda istisna hükmüne ait yeni bir önerge verildi. Önergede gerçek usulde vergilendirilenlerin istisnadan faydalanmamaları hükmü getiriliyordu. Tasarı değiştirilen bu hükümle kabul edildi. Cumhuriyet Senatosundan önce Geçici Komisyonunda incelendi ve Millet Meclisi Genel Kurulundan gelen şekliyle kabul edildi. Senatoda da görüşülen tasarı 26.12.1963 günü kabul edildi.

IV.2.5 Gelir Vergisini Toplumdaki Ekonomik ve Sosyal Gelişmelere Uygun Olarak Değiştiren Kanun (26.6.1964 Tarih ve 484 Sayılı)

Hükümet yeni çıkarılan bazı kanunlarla yeterli gelir sağlamıyacağını anlamıştı. Bu yüzden bazı muafiyet ve istisna sınırlarını daraltıcı hükümler getiriyordu. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz;

1) 202 sayılı kanunla hazine menfaatlerinin çok geniş ölçüde zedelendiği görülmüştü. Bu kanunla muafiyet sınırları çok geniş tutulmuş, 1961 yılına ait vergilerin de alınmıyacağı hükme bağlanmıştı. Bu durumun düzeltilmesi gerekirdi.

2) Ticari İşlemler fatura ve defter kayıtlarına bağlanmalıdır. Ancak bu şekilde vergi kaçakçılığı önlenebilirdi. Fakat, faturaya bağlanamayan perakende ticaret ve meslek kazançları için denetim son derece güçtür. Bu denetimi sağlayabilmek için vergi

sistemimize getirilen "ortalama kâr hadleri" ile "gider" esaslarının uygulaması yetersiz kalmaktadır. Bunun için ortalama kâr hadleri nisbeti ne olursa olsun bütün perakendecilere uygulanmalı, mükellefin açıklığı izah edememesi üzerine, idarenin araştırma yapma mecburiyeti kaldırılmalıdır. İdarenin inceleme yapma şartı gider esası için de kaldırılmalıdır.

3) Ticari kazançlarda götürü usule tabi olmanın özel şartları değiştirilmelidir. Bu şartlar adaletsizliklere yol açmış, ayrıca bu zümre ile iş yapan diğer mükelleflerin vergi kaçırma olanakları artmıştır. Bu nedenle götürü usule tabi olmanın özel şartları % 25 oranında düşürülmelidir.

Millet Meclisi Geçici Komisyonu bu tasarı hakkındaki görüşlerini 22.2.1964'te açıklamıştır. Açıklamada hükümet tasarısında bazı değişiklikler yapılması öngörülmüştür. Geçici Komisyon tasarını büyük bir çoğunlukla kabul etmiştir. Ancak her zaman olduğu gibi tarım kesimi için yapılan değişiklikler oldukça büyük tepkilere yol açmıştır. Birçok tartışmadan sonra 1.7.1964 nihayet kabul edilmiştir (32).

IV.2.6 Gelir Vergisi Kanununun Bazı Maddelerini Değiştiren Kanun (8.7.1967 Tarih ve 890 Sayılı)

Zamanın hükümeti tarafından teklif edilen bu kanun tasarısı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 4 üncü maddesi ile 484 sayılı kanunun 10 uncu maddesi değiştirilmektedir. Bu maddeler tarımın vergilendirilmesiyle ilgili olan maddelerdi.

Hükümet gerekçesinde yine tarımla ilgili şimdiye kadar söylenenlerin aynısı söylenmiştir. 1966 yılına kadar ertelenen götürü usulde vergilendirmenin iki yıl daha uzatılması gerekmektedir. Asgari mükellefiyetle ilgili olan geçici 10 ncu maddenin de devam etmesi gerekmektedir. Çünkü bu müesseseyi geçersiz kılacak şartlar henüz teşekkül etmemiştir.

(32) Sabahat Avşar, a.g.e., S. 247.

Millet Meclisindeki görüşmelerden sonra, üçüncü oylamada tasarı kabul edilmiştir. Cumhuriyet Senatosunda da görüşülen tasarı hiç değişikliğe uğramadan kabul edilmiştir.

IV.2.7 En Az Geçim İndirimi Hakkında Değişiklik Yapan Kanun (28.12.1967 Tarihli)

Bu kanunla ilgili 27.2.1967 tarihinde verilen tasarıda şöyle denmekteydi ; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 31 ve 32 nci maddelerinde belirtilen hadlerin tam olarak uygulamasına 1968 yılı başında başlanacaktır. Ayrıca matrahtan indirim şekli bazı adaletsizliklere yol açmaktadır. Bu nedenle matrahtan değil de vergiden indirim yapılmalıdır. Böylece dar gelirli ler lehine bir durum doğacaktır. Bir değişiklikle indirim hadleri günde 5, ayda 150, yılda 1800 liraya çıkarılmıştır. (33).

Bu tasarı üzerinde de çeşitli tartışmalar olmuştur. Bir teklifte hadlerin günde 5 liradan, 8 liraya, bir diğerinde ise 10 liraya çıkarılması istenmiş fakat kabul edilmemişti. Cumhuriyet Senatosunda verilen tekliflerden birisi de beyannameli mükelleflerin bu haktan faydalanmamasını istiyordu. Bu da reddedildi.

Tasarı hem Mecliste hemde Senatoda oylanarak kabul edildi. Nihayet kanunun kabulünden 8 yıl sonra hadlerin tamamı uygulanmaya başlanmıştı.

1969 yılında bir kanun teklifi daha getirilmiştir. Bu teklife göre dar mükellefler için Gelir Vergisi Kanununda değişiklikler yapılmıştır. Dağıtılmayan kazançlar için vergi nisbeti % 15, dağıtılanlar için % 40 olarak tesbit edilmiştir.

Millet Meclisi Geçici Komisyonu 4.2.1969 tarihli raporu ile Gelir Vergisiyle beraber diğer vergi kanunlarında da değişiklik yapan tasarıyı kabul etmiştir. Yapılan oylama sonucunda 25.2.1969 da kabul edildi. Senatoda da kabul edilmiştir.

(33) İbid. S. 251.

Kanunun gerekçesinde vergiden indirimin mükellefler lehine bir durum yaratacağı söylenmektedir. Uygulamada bunun böyle olmadığı görülmüştür. Vergiden indirim matrahı yükseltmekte, daha yüksek matrah için de daha fazla vergi ödemek gerekmektedir. Bunu bir örnekle açıklamaya çalışırsak; evli, 2 çocuklu ve yıllık geliri 500.000,- ₺. olan bir mükellefin vergiden indirim yoluyla ödeyeceği vergi 265.835,- ₺. iken matrahtan indirim yoluyla ödeyeceği vergi 263.755,- ₺. olacaktır. Mükellef matrahtan indirim yoluyla 2.080,- ₺. daha az vergi ödeyecektir.

IV.2.8 Zirai Kazançlar İçin Değişiklik Yapan Kanun (13.3.1969 Tarihli)

Bu kanunla ilgili hükümet gerekçesinde, tarım kesimine muhasebenin girebilmesi ve bu kesimle ilgili ticari ve sınai faaliyetlerde otokontrolün sağlanabilmesi için, bu kesimin gerçek usulde vergilendirilmesi şarttır. Ancak çiftçilerimiz bu duruma müsaait değildirler. Bu nedenle bu uygulama 1970 yılı sonuna kadar ertelenmeli ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler dilerlerse götürü usulde vergilendirilmelidirler.

Millet Meclisi Maliye Komisyonu ve Bütçe Plan Komisyonu tasarıyı benimsemişlerdir. Ancak Bütçe Plan Komisyonu, isteyen mükelleflerin götürü usule tabi olmaları durumunu 1971 yılına kadar erteleyen bir değişiklik yaptı.

Bu tasarı üzerinde de bir hayli tartışma olmuştur. Fakat değişiklik önergesi verilmediğinden tasarı aynen kanunlaşmıştır. Senatoda da değişiklik yapılmamıştır (34).

IV.3 1980'den Sonrası (1983'e kadar)

12 Eylül 1980 harekâtından sonra, geçmiş yıllarda olduğu gibi vergileme konusunda önemli değişiklikler yapılmıştır. Şimdiye kadar ki incelemelerimizde vergilemeyle ilgili önemli değişik-

(34) Daha fazla bilgi için bkz. İbid. S. 174-239.

liklerin Askeri hükümetler zamanında olduğunu görmekteyiz. Bunun nedenini evvelki konularda da belirttiğimiz gibi siyasi hükümetlerin oy korkusuyla açıklamak mümkündür.

Ancak ülkemizde 1960'dan sonra verginin ekonomiyi yönlendirici etkisinin anlaşıldığı görülmektedir. Az gelişmiş bir ülke olan Türkiye'de Vergi Politikasının çok iyi tespit edilmesi gerekmektedir. Yani sadece tasarruf yatırım dengesini sağlayıcı bir vergi politikası yerine, hem bu dengeyi sağlayacak hem de ekonomide kalkınmayı engelleyecek faktörleri ortadan kaldıracak bir vergi politikası uygulanmalıdır. Yapılacak vergi reformlarıyla ekonomide toplam tasarruf hacmi artırılmalı, belirli iktisadi faaliyetler desteklenmeli, bazı iktisadi faaliyetler menedilmeli, iktisadi kalkınmanın yapısında olan dengesizlikler giderilmelidir. Bunlar da vergi politikasının üç fonksiyonunun gerçekleşmesine bağlıdır ki, bunlar, vergi yolu ile toplam tasarruf hacmini artırmak, belirli faaliyetleri özendirmek ve ekonomik faaliyetleri düzenlemektir (35).

Bu fonksiyonlar içerisinde gerçekleştirilmesi düşünülen amaçları şu şekilde sıralayabiliriz.

1. Tüketimi kısmak veya tüketimi engellemek için iktisadi kaynakları yatırıma sevk etmek,
2. Kalkınma için zorunlu kamu yatırımlarını artan kamu tasarrufu (kamu geliri) ile karşılamak,
3. Yatırımları iktisadi kalkınmayı sağlayacak yatırımlar haline getirmek,
4. Bölgeler, sektörler ve kişiler arasındaki ekonomik dengesizlikleri gidermek,
5. Milli gelirin artmasını ve dengeli bir şekilde dağılmasını sağlamak.

(35) İsmail Türk, Maliye Politikası, "S" Yayınları, Ankara, 1979, S. 249-252.

Tabii ki bu amaçları gerçekleştirecek araçlara ihtiyaç vardır. Bunlar da doğal olarak bir ülkedeki vergi politikasını oluşturacak vergileme prensipleridir. Bu prensipleri şu şekilde sıralamak mümkündür.

1- Vergi, verimli yatırımlarda kullanılmayan iktisadi kaynakları vergilendirmelidir.

2- Vergi, Milli Gelirdeki artışların tamamının tüketime gitmesini engelleyici olmalıdır.

3- Vergi, Milli Gelirdeki artışı yakından izlemeli, Milli gelir arttıkça gayrisafi vergi yükü de artmalıdır.

4- Vergi yükü ekonominin çeşitli sektörleri ve sosyal tabakaları arasında dengeli bir şekilde dağıtılmalıdır.

Bu prensip ve amaçlar, modern vergilemenin kabul ettiği prensip ve amaçlardır. Bu prensip ve amaçlar az gelişmiş ülkeler yönüyle ortaya konmuştur. Eğer az gelişmiş ülkeler, gayrisafi vergi yükünü artırıp, artan bu kısmı yatırımlara tahsis edebilirlerse, kalkınmaları için muhtaç oldukları ilk kalkınma hızına kavuşurlar.

IV.3.1 31.12.1960 Gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı (31.12.1980 Gün ve 2361 Sayılı)

Bu devreye ait hükümet gerekçeleri elimizde bulunmamaktadır. Ancak Bütçe-Plan komisyonu raporları ile bu komisyonun raporlarını inceleyen İhtisas Komisyonu Raporları bulunmaktadır.

18 Aralık 1980 günü Bütçe-Plan Komisyonu raporunu Milli Güvenlik Konseyi Başkanlığına sunmuştur. Sunulan Raporda genel olarak şu değişiklikler yapılmıştır. Zirai kesimdeki işletme büyüklüğü ölçüleri, yatırım indiriminin konusu ve nispeti, arızî kazançlar, vergilendirme dönemleri, tarh zamanı, asgari zirai vergi ve beyan esasına tabi mükelleflerde peşin ödemedir. Bu kanunla vergi sistemimize asgari zirai kazanç ve peşin ödeme müesseseleri gir-

miş bulunmaktadır (36).

Bu değişikliklerle ilgili maddeler ekte verilmiştir.

18 Aralık 1980 tarihinde Milli Güvenlik Konseyine sunulan 31.12.1960 gün ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı'nın çerçeve 74 ve 82 nci maddelerinin 22 Aralık 1980 tarihli 26ncı birleşiminde Bütçe-Plan Komisyonuna iade edilmiştir. Komisyonunda görüşülerek yeniden düzenlenip Milli Güvenlik Konseyi Başkanlığına sunulmuştur (37).

Konseye sunulan raporla "tarh zamanı" konusunda yenilikler getirilmiştir.

IV.3.2 Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapan Kanun Tasarısı (1.5.1981 Tarih ve 2454 Sayılı)

Bu konuyla ilgili verilen genel gerekçede ; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda 2361 sayılı kanunla yapılan değişikliklerin uygulanması sırasında bazı tereddütlerin doğduğu anlaşılmıştır. Bu tereddütleri gidermek amacıyla, Gelir Vergisi Kanununun bazı maddelerine açıklık getiren düzenlemeler yapılması öngörülmüştür. Ayrıca bu konu ile ilgili, bazı hükümler günün ekonomik şartları çerçevesinde yeniden gözden geçirilerek, değişiklikler yapılmaktadır (38).

Tek tek madde gerekçelerine bakıldığı zaman yine değişiklik tekliflerinin büyük bir kısmının tarım kesimine ait olduğu görülmektedir.

2361 sayılı kanunla, küçük çiftçi muaflığının tayini yönünden miras ortaklığının ortaklık sayılacağı hükme bağlanmıştır. Ancak bu hüküm tarım arazilerinin verim kaybına neden olacak şekilde

(36) 18 Aralık 1980 Tarihli Bütçe-Plan Komisyonu Raporu.

(37) 23 Aralık 1980 Tarihli Bütçe-Plan Komisyonu Raporu.

(38) 23 Nisan 1981 Tarihli Hükümet Gerekçesi

bölünmesine sebep olabileceği gerekçesiyle, madde metninden çıkarılmaktadır.

Yine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununuyla 25 beygir gücünden fazla bir yahut birden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin küçük çiftçi muaflığından faydalanamayacakları hükmü, hasılatları tutarı düşük olan ve esasen küçük çiftçi muaflığından faydalanmaları gereken çiftçileri de mükellefiyet kapsamına alarak beyanname verme külfetiyle karşı karşıya bıraktığından beygir gücü esası kaldırılarak birden fazla traktöre sahip olanların muafiyetten faydalandırılmamaları esasını getirmektedir.

Yıllık satış tutarı ölçüsü 250.000,- lira olarak tespit edilmişti. Küçük çiftçi muaflığından faydalanabilmek için bu had 500.000,- liraya çıkarılmıştır. Zirai kazancın götürü gider esasına göre tespitinde esas alınan 1.000.000,- liralık had 4.000.000,- liraya çıkarılmıştır. Bu değişikliğe paralel olarak 2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkındaki Kanunun 8 inci maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm kaldırılmakta ve Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 17 nci maddeyle 1980 yılında götürü gider usulünde vergilendirilmiş olmak şartıyla mezkûr yıl hasılatları tutarı dört milyon lirayı aşmayan çiftçilerin 1981 yılında da götürü gider usulünden faydalandırılmalarını sağlamaktır (39).

Diğer bir madde de, tarım kesiminde çalışan işçilerin ücretleriyle ilgili idi. Bilindiği gibi 2361 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu 1.1.1981 tarihinden itibaren, gerçek usulde vergiye tabi olan çiftçilerin çalıştırdıkları işçilerin ücretleri, Gelir Vergisi kapsamına alınmışlardı. Ancak daha önce büyüklüğü ne olursa olsun götürü gider usulünden yararlanabilen çiftçilerin gerçek usulün mükellefiyetlerine uyumunu sağlamak amacıyla ve vergi karnesi zorunluluğunun 1.1.1982'de yürürlüğe gireceği gözönüne alınarak, bu tarihe kadar gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin

(39) Bu konuyla ilgili olarak maddeler hakkındaki 23.4.1982 tarihli hükümet gerekçesi.

ziraat işlerinde bilfiil çalışan işçilerin (Şöför ve makinist hariç) ücretlerinin 1.1.1982 tarihine kadar vergiden müstesna tutulmaları sağlanmaktadır.

Ayrıca 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3 ncü maddesinde yapılan değişiklikle, daha önceleri sakatlık dereceleri yönünden iki gruba ayrılan hizmet erbabının çalışma gücünü kaybetme farklarını daha iyi aksettirebilmesi amacıyla üç grupta toplanması ve uygulanacak indirimin günün şartlarına uygun bir hale getirilmesi öngörülmektedir. Böylece 1 nci derece sakat sayılan bekâr bir hizmet erbabının sakatlık indirimi olarak 36.000,- lira özel indirim olarak 4.500,-lira ve genel indirim olarak ta 600,-lira olmak üzere ayda 41.100,- liralık ücreti vergi dışı kalacaktır. Hizmet erbabının evli ve çocuk sahibi olması halinde bu miktar daha da artacaktır.

Hükümet teklifi 29 Nisan 1981 tarihinde Bütçe-Plan Komisyonunda görüşülmeye başlanmıştır. Bu komisyonun incelemesi sonucunda, teklif Güvenlik Konseyine sunulmuştur.

Bütçe-Plan komisyonu görüşmelerinde ; 1 nci bölüm olarak ele alınan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda 24.12.1980 gün ve 2361 sayılı kanunla yapılan değişikliklerden, küçük çiftçi ve esnaf muafiyetleri ile sakatlık indirimleri yeniden gözden geçirilmesi sonucunda ; işletme büyüklüğü ölçüsü, küçük çiftçi muafılığı, vergi karnesi esası, yıllık hasılat tutarı, hasılatı uygulanacak götürü gider emsali, zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde hesap dönemi, bağ ziraatında ve diğer meyvelerde dönümden alınacak vergi, kara ve su avcılığı için götürü gider emsallinden faydalanma, iştirak kazançlarında tevkifat gibi hususlarda uygulamadan doğan aksaklıkların giderilmesi amacına yönelik tasarı olumlu bulunmuş ve maddelerin incelenmesine geçilmiştir (40).

Maddelerin incelenmesi sırasında, genel olarak bütün mad-

(40) Bu konuyla ilgili Bütçe-Plan komisyonu raporu.

deler, hükümetten geldiği şekilde benimsenmiş ve kabul edilmiştir. Kabul edilen bu tasarı Milli Güvenlik Konseyinin onayına sunulmuştur.

Hükümet teklifi ve Bütçe-Plan komisyonu raporu ayrıntılı olarak ekte verilmiştir.

IV.3.3 Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (31.12.1981 Tarih ve 2574 Sayılı)

Bu kanun tasarısı ile Tahsilatın Hızlandırılması, Hakkındaki Kanunda Gelir Vergisi Kanununda ve Kurumlar Vergisi Kanununda değişiklik yapılmıştır. Hükümetin sunduğu kanun tasarısı gerekçesinde şöyle denmektedir (41).

Bilindiği gibi 1980 yılı sonlarında vergi kanunlarımızda yapılan değişiklikler, esas itibarıyla çift sıfırlı enflasyonların yaşandığı ülkemizde, bütçe açıklarının finansmanını sağlıklı gelir kaynaklarından karşılamak, bütçe gelirlerini artırmak ve son yıllarda fiskal açıdan uğranılan vergi kayıp ve kaçakını önlemek amacını taşıyordu. İçinde bulunduğumuz yıl içinde bu amacın geniş ölçüde gerçekleştiğinin görülmesi ve fiskal açıdan vergi gelirlerinin özlenen ve beklenen seviyeye geldiğinin müşahade edilmesi üzerine, vergi politikasının ekonomik fonksiyonlarına ağırlık vermek suretiyle, ekonomide ferahlık yaratmak ve bu sayede ekonomik kalkınmayı hızlandırmak hususu önplana çıkmıştır.

Bu hedefi sağlamak için Gelir Vergisi Kanununda bir yıllık uygulama sırasında müşahade edilen hata ve noksanlıkların telafisini sağlamak amacıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı hazırlanmıştır.

Daha sonra belirtilen madde gerekçelerinde ayrı ayrı teklif edilen maddelerin, nedenleri açıklanmıştır.

2361 sayılı kanunla yapılan değişiklikten önce mevcut ihra-

(41) Bu tasarı ile ilgili genel gerekçe.

cat muaflığı müessesesi yeniden ihdas edilmektedir. Söz konusu muaflik dar mükelleflerin ihracat alanında tam mükelleflere karşı olan ve rekabet eşitsizliği yaratan vergi avantajlarını ortadan kaldırmak amacıyla daha önce madde metninden çıkarılmıştır. Ancak uygulamada Türkiye'de satmaksızın satın aldıkları veya imal ettikleri malları yabancı memleketlere gönderenlerin genellikle Türk ihracatçılarındın ihraç fiyatından mal satın aldıkları ve ihraç ettikleri görüldüğünden bu kişilere daha önce tanınmış olan ihracat muaflığına ilişkin hüküm yeniden ihdas edilmiştir.

Mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerin gayrisafi hasılatından 40.000,- liranın vergiden istisna edilmesine ilişkin 120.000,- liralık hasılat üst sınırı, günün değişen şartlarına uygun olarak 240.000,- liraya yükseltilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 23ncü maddesinin 9 numaralı bendinin sonuna eklenen hüküm ile, mülkiyeti işverene ait olup vergi değerleri iki milyon lirayı aşmayan gayrimenkullerin hizmet erbabına konut olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler de ücret istisnası kapsamına alınmaktadır. Böylece, daha önce bu bentte yer alan ve münhasıran maden işletmeleri ile fabrikalarda çalışan işçi niteliğindeki personel ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler için öngörülen istisna genişletilerek, bunlar dışında kalan hizmet erbabına işveren mülkiyetinde bulunan ve vergi değerleri iki milyon lirayı aşmayan konutların tahsisi suretiyle sağlanan menfaatlerde vergi dışı bırakılmaktadır. Ancak, yeni getirilen istisna sadece konut tedarikine inhisar etmekte olup, aydınlatma, ısıtma ve su temini suretiyle sağlanan menfaatleri kapsamamaktadır. Diğer taraftan vergi değeri toplu olarak beyan edilen gayrimenkullerde, konut olarak tahsis edilen bağımsız birimlerden herbirine isabet eden vergi değerinin istisna sınırının tespitinde ayrı ayrı dikkate alınacağı açıktır.

Gelir Vergisi Kanununun 46 ncı maddesinin üçüncü, beşinci

ve yedinci fıkraları değiştirilmektedir. Söz konusu değişiklikler esasa ilişkin olmayıp, tereddüte yol açan bazı ifadelere açıklık getirmeye ve Gelir Vergisi Kanununda yer alıp daha önce değişikliğe uğrayan bazı ölçülere yapılan atıfların terim olarak, düzeltilmesine yöneliktir.

Bu meyanda daha önce, üçüncü fıkrada yer alan, belediye teşkilatı bulunmayan köylerde işyeri bulunan ve faaliyeti icra eden götürü mükellefler şeklinde değiştirilmektedir. Böylece götürü usulde tespit edilecek safi kazançlarına 1/3 nispeti uygulanacak mükelleflerin, işyerlerinin belediye teşkilatı bulunmayan köylerde olması ve münhasıran bu yerlerde faaliyet göstermelerinin gerekli şartlar olduğu hususuna açıklık getirilmektedir.

Diğer taraftan aynı maddenin beşinci ve yedinci fıkralarında yer alan, gayri safi irat terimi, daha önce aynı kanunun 47 nci maddesinin 2 numaralı bendinde yapılan değişikliğe paralel olarak yeniden düzenlenmektedir.

47 nci maddenin 2 numaralı bendinde yer alan ölçüler, günün ekonomik şartlarına ve kira bedellerindeki artışa uygun olarak yükseltilmektedir. Böylece emlak vergisi tarhına esas olan 350.000,- liralık vergi değeri haddi 600.000,- liraya ; bu değer bilinememesi halinde uygulanacak olan 24.000,- liralık yıllık kira bedeli haddi de 42.000,- liraya yükseltilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinin (a) fıkrasında yer alan, yıllık beyanname ile beyan edilmeyecek gelirlere ilişkin iki milyon liralık had, günün ekonomik şartlarına uygun olarak, üç milyon liraya yükseltilmekte ve ayrıca aynı fıkranın 2 numaralı bendi hükmüne "götürü ücretler" ibaresi ilave edilmekte, esasen bent kapsamında bulunan "ücretler" ibaresi içinde yer alan götürü ücretlerin, toplama yapılmayan gelirler kapsamına dahil olduğu böylece açıklığa kavuşturulmaktadır.

Diğer taraftan aynı fıkranın bir numaralı bendinde yapılan değişiklikle de vergisi tevkif suretiyle ödenmiş mevduat ve tahvilat faizleri ile faizsiz olarak verilen kredilere karşılık alı-

nan kâr paylarının söz konusu üçmilyon liralık haddin hesabında nazara alınmayacağı hükme bağlanmıştır. Böylece diğer gelirleri yönünden beyanname vermesi gerekmeyen bir kimse, elde ettiği mevduat faizi, tahvilat faizi ve faizsiz olarak verdiği kredilere karşılık aldığı kâr payları toplamı ne olursa olsun, yıllık beyanname vermeyecek, bu iratlardan yapılan tevkifatlar nihai vergileme niteliğinde olacaktır.

Aynı kanunun 88 nci maddesinde yer alan zarar mahsubu süresi, 2361 sayılı kanunla 5 yıldan 3 yıla indirilmiş olmakla beraber, uygulamada yatırım aşamasını yeni tamamlamış olan kuruluşların kâra geçmelerinin uzun zaman aldığı ve bu süre içinde meydana gelen zararların mahsubunda 3 yıllık sürenin yeterli olmadığı gözlemlendiğinden, anılan maddede yapılan değişiklikle, söz konusu mahsup süresi yeniden 5 yıla çıkarılmaktadır (42).

Gelir vergisi tarifesinde 2361 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, özellikle düşük gelir gruplarının enflasyon nedeniyle yüksek bir nispetle vergilendirilmelerinin önlenmesi amaçlanmış ve bunun için vergi dilimleri ve vergi nispetleri yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye paralel olarak aynı kanunla gelir vergisi kanununa eklenen geçici 12 nci madde ile de söz konusu vergi nispetlerinin beş yıl süreyle her yıl % 1 indirilmesi esası getirilmiştir.

Son bir yıl içindeki ekonomik ve mali gelişmeler ile gelecek yıllar için bu alanlarda öngörülen projeksiyonlarda gözönüne alınarak, 103 ncü maddede yer alan vergi tarifi 1 Ocak 1982 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yeniden düzenlenecektir. Ancak yeniden düzenlenen geçici 12 nci madde ile 1982 yılında mevcut vergi tarifesinin nispetlerde % 1 indirim yapılarak uygulanması 1983 ve 1984 yıllarında ise bu geçici madde de düzenlenen özel vergi tarifelerinin uygulanması kabul edilerek 103 ncü maddeye yeni ge-

(42) Bu kanunla ilgili Madde gerekçeleri.

tirilen vergi tarifesinin uygulanması 1985 yılına bırakılmaktadır (43).

Burada hepsini tek tek saymadığımız, Gelir Vergisi Kanununda değişikliği öngören tasarı 34 maddeden oluşmaktadır.

Bütçe-Plan Komisyonu tarafından incelenen tasarı benimsenmiştir. Komisyonun Milli Güvenlik Konseyine sunduğu raporda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda günün ihtiyaç ve şartlarına göre gereken değişikliklerin yapıldığı anlaşıldığından maddelerin görüşülmesine geçilmiştir.

Bu maddeler, binaların kiraya verilmesinde yıllık gayri safi hasılatın ne olduğu ve indirilecek miktar, ulaştırma işlerinde vergiye esas tarhın hesaplanması, götürü usule tabi olmanın özel şartları, vergi alacağının oranı, gelir vergisine tabi gelirlerin ne oranda vergilendirileceği, peşin ödeme, asgari gayri safi hasılat esası ve kıdem tazminatlarının vergilendirilmesi gibi hususları içermekteydi.

Ancak tasarının 4 üncü maddesi ile, kanunun 24 ncü maddesinin 1 numaralı bendinde yapılması öngörülen değişiklik, mevcut hükmün değiştirilmesi için yeterli neden bulunmadığı düşüncesiyle benimsenmemiş, buna paralel olarak yürürlük maddesi düzeltilmiştir. Ayrıca geçici 22 nci madde geçmiş uygulamayla ilgili olup bazı kimselerin lehine, bazı kimselerin aleyhine sonuç doğuracak mahiyette görüldüğünden tasarıdan çıkarılmış, diğer maddeler aynen kabul edilmiştir.

IV. 3.4 Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda

Değişiklik Yapan Kanun Tasarısı

(31 Aralık 1982 Tarih ve 2772 Sayılı)

Zamanın hükümeti tarafından hazırlanıp, Danışma Meclisine sunulan Kanun Tasarısı hakkındaki genel gerekçede ; kanunun çıkarılma nedeni şu şekilde açıklanmıştır. Bilindiği gibi 193 sayılı

(43) Tasarıyla ilgili Bütçe-Plan komisyonu raporu.

Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda son iki yıl içerisinde çeşitli değişiklikler yapılmış bulunmaktadır. Ancak değişikliklerden bu yana geçen dönem içinde bir kısım vergi kanunlarında yapılan değişikliklere paralel olarak yeni teknik düzenlemelerin yapılması gerektiği gibi, bu dönem içinde uygulamanın ortaya çıkardığı ihtiyaçlarında giderilmesi zorunlu hale gelmiştir.

Kanun tasarısı 25 asıl 7 geçici maddeden oluşmaktadır.

Madde gerekçelerinde sırasıyla;

Gelir Vergisi Kanununun 24 ncü maddesinin 2 numaralı bendi değiştirilerek fiili yemek ve yatmak giderleri karşılığı yapılan ödemelerin harcırah gündeliğinin mukayesesinde dikkate alınması esası getirilmektedir. Bir diğer madde ile gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde eşin ücretine 1/2 oranında uygulanan özel indirim tutarının tam olarak uygulanması öngörülmektedir.

2361 sayılı kanunla getirilen menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesi ile ilgili esaslar değiştirilerek, menkul kıymetlerin iktisap tarihinden itibaren bir yıl içinde veya iktisaptan evvel elden çıkarılmasından sağlanan kazancın 100.000,- lirayı aşan kısmının değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi, menkul kıymetin iktisap tarihinden itibaren bir yıl geçtikten sonra elden çıkarılmasından sağlanan kazançların ise vergilendirilmemesi öngörülmektedir.

Yeni düzenleme ile, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi işletmenin sermaye şirketine devrolunmasında veya kollektif ve adi komandit şirketlerin sermaye şirketlerine dönüşmesi halinde devir bilançosunun Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine göre değerlendirilmesine imkân tanınması ve değerlemeden doğan farkın, vergilendirilmemesi suretiyle maddeye işlerlik kazandırılmıştır.

193 sayılı kanunun 111 nci maddesinin (A) bendinde yer alan "perakende satış" ibaresine açıklık getirilmektedir.

Diğer taraftan, ortalama kâr haddi esasının uygulanması ile ilgili 111 nci maddede 2361 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu hizmet işletmeleri ve her nevi taşıma işleri yapanların beyan ettikleri gayri safi hasılat, bu mükellefler için takdir edilmiş asgari gayri safi hasılatla mukayese edilmek ve bildirdikleri giderlerde dikkate alınmak suretiyle aradaki fark üzerinden ikmalen tarhiyat yapılması esası getirilmişti. Ancak, iş nevi itibariyle asgari gayri safi hasılatın tespitinin imkânsızlığı halinde kontrolün firma bazında yapılmasının uygun olacağı düşünüülerek hizmet işletmeleri ve her nevi taşıma işi yapanların beyan ettikleri gayri safi hasılatın inceleme elemanlarınca tespit edilecek gayri safi hasılat ile mukayese edilmesi ve bildirdikleri giderlerde dikkate alınmak suretiyle aradaki fark üzerinden kusur cezalı tarhiyat yapılması öngörülmektedir.

193 sayılı Kanuna 2361 sayılı Kanunla eklenen ve gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere getirilen peşin ödeme esası, bugüne kadar geçen süre içinde beklenen vergi emniyeti ve fiskal amacı yeterince sağlayamadığından, peşin ödemeye ilişkin hüküm yürürlükten kaldırılmış ve madde "hayat standardı esası" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.

Bilindiği gibi, mevcut belge düzeninin tam olarak uygulanmadığı alanlarda gerçek gelire yaklaşmak amacıyla gelirle servet ve gider ilişkisini düzenleyen müesseselere gelir vergisi sisteminde "otokontrol müesseseleri" veya "otokontrol araçları" denilmekte ve mevcut Gelir Vergisi Kanunumuzda bunlardan "ortalama kâr haddi ve asgari gayri safi hasılat esası", "asgari zirai kazanç gideri" ve "servet beyanı" esasları yer almaktadır.

Bu madde ile otokontrol araçlarına benzer bir müessese olarak "hayat standardı esası" adı altında yeni bir otokontrol aracı geliştirilmiştir. Geliştirilen bu yöntem gerçek usulde gelir vergisine tabi bulunan ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerini

kapsamaktadır. Söz konusu kişilerin, elde ettikleri gelirlerin asgari ücret düzeyinin altında kalmayacağı varsayımına dayanan bu yöntem, hayat standardı göstergelerinin de nazara alınması suretiyle yaşam düzeyi, beyan edilen gelirin sağlayabileceğinin çok üstünde olan mükelleflerin gerçek gelirlerine vergi incelemeleri dışında da yaklaşılabilmesi imkânı sağlanmış olmaktadır.

1598 sayılı Mali Denge Vergisi Kanununun 1.1.1983 tarihinden itibaren kaldırılması dolayısıyla 1983 yılında % 1 olarak uygulanması gereken Mali Denge Vergisinin alınmasını sağlamak amacıyla 1983 takvim yılı gelirlerine uygulanması gereken gelir vergisi tarifesindeki nispetler % 1 oranında artırılmaktadır (44).

Hükümetin sunmuş olduğu teklif benimsenmiştir. Komisyon raporunda ; Tasarı, gelir vergisi uygulamasında günün şartlarına uygun yeni hadlerin getirilmesi, ortaya çıkan teknik ihtiyaçları karşılayacak düzenlemelerin yapılması, uygulamada güçlükler doğurduğu görülen "peşin vergi sistemi"nin kaldırılması ve "hayat standardı" adı altında yeni bir otokontrol sisteminin ihdas edilmesini öngörmektedir. Tasarı, tümü itibariyle uygun mütalaa edilmiş ve Danışma Meclisince kabul edilen metnin maddelerinin görüşülmesine geçilmiştir (45).

Tasarıyla ilgili hükümet teklifi, Danışma Meclisinin kabul ettiği metin ve Bütçe-Plan komisyonundan geçen şekli ekte verilmiştir.

IV.4 1980'den Sonra Gelir Vergisi Sistemimize Getirilen Müesseseler

1980'den sonra Gelir Vergisi Sistemimize getirilen müesseselerden önemli gördüğümüz bir kaçından bahsetmek istiyoruz.

2361 sayılı kanunun 83 ncü maddesiyle gerçek usulde Gelir

(44) Tasarıyla ilgili madde gerekçeleri.

(45) Tasarı ile ilgili Bütçe-Plan Komisyonu Raporu.

Vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı olanlardan (18 nci maddede yazılı olanlarla noterler hariç),

1 nci dereceye girenlerin	600.000,- TL,
2 nci dereceye girenlerin	400.000,- TL,
3 ncü dereceye girenlerin	200.000,- TL,
4 ncü dereceye girenlerin	100.000,- TL,
5 nci dereceye girenlerin	50.000,- TL'yi

cari takvim yılı kazançlarından mahsup edilmek üzere, bir önceki yılın gelir vergisi ile birlikte, normal taksit süreleri içinde üç eşit taksitte peşin vergi olarak, ödemeleri hükme bağlanmıştır. Takvim yılı içerisinde işe başlayanların mükellefiyetleri ertesi yıl başlayacaktır. Serbest meslek erbabı mükellefler yıl içinde gelirlerinden kesilen stopajları peşin vergiden indirebileceklerdir. Mükelleflerin hangi dereceye girecekleri ; işyerlerinin bulunduğu mahalin özellikleri, ekonomik ve sosyal yapısı, benzeri iş kollarında kamu sektöründe çalışanların durumları dikkate alınarak, Vergi Usul Kanununda belirtilen komisyonların da fikri alınarak belirlenecektir. Tespit edilen derecelere Merkez Özel Komisyonunca itiraz edilebilecektir. Ancak itiraz ödemeyi durdurmamaktadır. Mükelleflerin esas ödeyecekleri vergiler, ödedikleri peşin vergiden az olduğu takdirde fark vergi dairesince mükellefe bildirilecek ve bir yıl içinde geri alabilecektir (46). Mükelleften talebedilen peşin vergi tutarları asgari seviyede tutulmuştur.

Vergi Usul Kanunun 5 nci maddesine göre, mükelleflerin işyerlerine asmak zorunda oldukları vergi levhalarında elde edilen gelir ve ödenen vergi yazılı bulunmaktadır. Vergi idaresinin bu konu üzerinde titizlikle durması gerekmektedir. Zira ödenen vergi ile gelir arasındaki fark olan net gelirle mükellefin hayat seviyesi hiçbir zaman uyum göstermemektedir.

(46) Müfid Kutlan, "Peşin Vergi ve Gelir Beyanları", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 4, S. 41.

Peşin vergi tahsil yöntemi modern bir yöntemdir. Bu yöntemin en önemli yanı peşin ödenecek tutarları, ekonomik karinelere dayanarak özel komisyonlar tarafından saptanmış olmasıdır. Ancak vergi idaresinin buna hazırlıklı ve sistematik bilgilere sahip olmaması gibi nedenler başarı şansını azaltmaktadır. Vergi idaresinin etkinleştirilmesi ve peşin vergi tutarlarını gerçekçi biçimde saptayabilecek bilgilerin sağlanması halinde, ödenecek peşin vergi tutarlarının özel komisyonlarca belirlenmesinin daha uygun olacağı söylenebilir. Yürürlükteki hükümlerin karışıklığa neden olmayacak şekilde uygulanabilmesi için gerekli eğitim ve hazırlığın yapılması şarttır (47). Daha sonra yapılan bir değişiklikle peşin vergi sistemi kaldırılarak, yerine hayat standardı esası getirilmiştir.

2361 sayılı kanunla vergi sistemimize getirilen diğer bir yenilikte "vergi alacağı"dır. Vergi alacağı; daha önceki gelir vergisi kanununun 96 ncı maddesinde yer alan vergi kesintisi esasının değiştirilmiş şeklidir. 2574 sayılı kanunla bu konuda yenden değişiklikler yapılmıştır. Buna göre tam mükellefiyete tabi kurumlarca ödenen kurumlar vergisinin yarısı, bu kurumlardan kâr payı alan;

1. Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerin,
2. Özel kanunlarla kurulmuş müesseselerden kendi kanunlarına göre gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulanların,
3. Kollektif ve komandit şirketlerin,
4. Eshamli komandit şirketi komandite ortaklarının vergi alacağını oluşturmaktadır.

2574 sayılı yasa ile yapılan değişikliğe göre vergi alacağı bir yönden tam mükellef kurumlarca ödenen kurumlar vergisinin yarısı, diğer yönden elde edilen kâr paylarının 1/3 "i olarak ka-

(47) M.Nuri Aslan, "Son Yasa Değişikliği Işığında Peşin Ödeme"
Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 6, Şubat 1982, S. 61-62.

bul edilmiştir. Kurumlar Vergisi oranının % 50'den % 40'a indirilmesi böyle bir değişikliği gerekli kılmıştır (48).

Ülkemizde vergilerin büyük bir kısmı mükellef beyanına göre alınmaktadır. Oysa beyan her zaman gerçeği yansıtmayabilir. Mükellef vergiyi az ödemek için yanlış beyanda bulunabilir. Bu gibi durumları önlemek için karşılıklı bir denetime dayalı otokontrol sisteminin kurulması gerekmektedir. Bunun içinde birbirleriyle alış verişte bulunan kişilerin vergilendirilmesi şarttır. Böyle kişilerde birinin geliri diğerinin gideri olmaktadır. Maliye bu durumdan yararlanarak, birinden kaybettiği vergiyi diğerinde yakalar. Ülkemizde bu yolla vergi beyanlarının kontrolü oldukça zordur. 1980'den sonra yapılan değişikliklerde bu konuda önemli bazı yenilikler getirilmiştir. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz (49).

- 1- Gelir esası,
- 2- Gider esası,
- 3- Servet beyanı,
- 4- Vergi levhası,
- 5- İhbar ikramiyesidir.

Bu tedbirlerden ilk üçü sadece gelir vergisi mükelleflerini denetlemek için kullanıldığı halde vergi levhası, hem gelir vergisi mükelleflerini, hem de kurumlar vergisi mükelleflerini denetlemek için kullanılmaktadır.

Gelir esası, vergi kayıplarını gelir yönünden kontrole çalışır. Bu esasta kendi içerisinde hayat standardı, ortalama kâr haddi, asgari gayrisafi hasılat ve asgari zirai kazanç esasları olmak üzere dört kısma ayrılmaktadır.

Ortalama kâr haddi kısmen veya tamamen perakende satış ya-

(48) Yener Mercimekçi, "Vergi Kesinti ve Oranlarındaki Yeni Düzenlemeler, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 6, Şubat, 1982, S. 47.

(49) Mustafa Kamalak, Türk Vergi Sistemi, Ders Notları, Erzurum, 1983, S. 154-171.

pan ticaret erbabı ve imalatçılara uygulanmaktadır. V.U.K'na göre bunların beyan edecekleri gelirler tesbit olunan miktarın altına düşemez. Düşerse tesbit olunan miktar üzerinden vergilendirilirler. Sonradan yapılan bir değişiklikle ortalama kâr haddi vergi sistemimizden kaldırılmıştır.

Gider esaslı da gelir vergisi mükelleflerini denetlemek için kullanılır. Yıllık beyanname vermek mecburiyetinde olan tam mükelleflerin bir kısmı beyannamelerinde gelirlerinin yanısıra tüm giderlerini de bildirmek zorundadır. Gelir vergisi kanununun 91 nci maddesine göre gider bildiriminde bulunması gereken mükellefler şunlardır.

1. Ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri (zirai kazançları götürü gider usulüne göre tesbit edilenler hariç)

2. İhtiyari toplama hakkından istifade edemeyen menkul ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri.

Beyannamede gösterilecek giderleri de şu şekilde sıralayabiliriz.

- 1- İşyeri dışında kalan yerler için ödenen kiralar,
- 2- Sayfiye giderleri (yol giderleri dahil),
- 3- Özel otomobil ve benzeri taşıt giderleri,
- 4- Mürebbiye, şöför ve bahçıvan gibi özel hizmetçilere yapılan ödemeler,
- 5- Öğrenim giderleri,
- 6- Geçim, ısıtma, aydınlatma ve bu gibi giderlerdir.

Kısaca ailedeki bütün fertlerin bir yıllık gideri, yıllık gelir vergisi beyannamesine kaydedilir. Bu esasta amaç gelir ve gider arasındaki ilişkiden yararlanarak otokontrolü sağlamaktır.

Bu esasında fazla etkin olduğu söylenemez. Beyan edilen giderler için kesin ölçüler konmamıştır. İdareye taktir yetkisi bırakılmıştır. Mükellef gelir ve giderleri arasındaki ilişkiyi ko-

layca ayarlayabilir. Diğer bir vergi güvenlik tedbiride servet beyanı esasıdır. Bu metodla servet artışı ile gelir arasındaki ilişkiden faydalanma esasına dayanır.

Vergi levhası hem gelir vergisi mükelleflerini ve hemde kurumlar vergisi mükelleflerini denetlemek için çıkarılmıştır. Bu nedenle vergi levhasının kapsamı oldukça geniştir. Vergi levhasını götürü usulde vergilendirenlerde dahil olmak üzere, gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri vergi tarhına esas olan kazançları ve bunlara isabet eden vergi miktarını gösteren bir levhayı her yıl mayıs ayının son gününe kadar merkezlerine, şubelerine ve satış mağazalarına iş sahipleri ile müşteriler tarafından kolayca görülüp okunacak şekilde asmak zorundadırlar.

Vergi levhası asmayanlardan 5.000,- lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir hesap döneminde üç defa levha asma kuralına uymayanlardan kaçakçılığa teşebbüs cezası alınır.

Vergi levhası yoluyla mükellefler çeşitli şekilde denetlenebilirler. Bunlardan birincisi ; vergi memurlarının işyeri ve vergi levhasını kontrolü şeklinde olabilir. Bir diğeri ihbar ikramiyesi müessesesi ile üçüncü şahıslar yoluyla mükellefler denetlenebilir veya yine üçüncü şahısların yani müşterilerin mükellefleri utandırması şeklinde olabilir.

Son vergi denetim müessesesi ihbar ikramiyesidir. İki çeşit ihbar ikramiyesi vardır.

1. İhbar edilen mal ikramiyesi,
2. İhbar edilen vergi ikramiyesi.

Kanunlara göre devlete ait olduğu veya olması gerektiği halde hükümetin bilgisi dışında kalan menkul ve gayrimenkul mallar ile bu tür malların intifa haklarını, senetli yahut senetsiz, ipotekli veya ipoteksiz alacakları, herçeşit mevduat, emanet, hisse senedi ve tahvil ile sigorta pirimlerini ihbar edenlere ihbar edilen malın veya intifa hakkının hazineye ait olduğu kesinleştikten sonra bu malların kıymetleri veya iki senelik intifa tutarları

üzerinden bir ikramiye verilir. İkramiye nispetleri şu şekildedir.

İhbar Edilen Değer	İkramiye Nispeti	
	<u>Menkullerde</u>	<u>G.Menkullerde</u>
5.000 liraya kadar	% 30	% 20
25.000 liraya kadar		
5.000 lirayı aşan kısım için	% 25	% 15
50.000 liraya kadar		
25.000 lirayı aşan kısım için	% 15	% 20
100.000 liraya kadar		
50.000 lirayı aşan kısım için	% 10	% 10
100.000 lirayı aşan kısım için	% 7,5	% 7,5

İhbarın önemine göre bu nispetleri artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. İhbar edilen vergi ikramiyesi nispetleri de aşağıda belirtilen şekildedir.

500 liraya kadar	% 15
5.000 liraya kadar	
500 lirayı aşan kısım için	% 30
15.000 liraya kadar	
5.000 lirayı aşan kısım için	% 20
15.000 lirayı aşan kısım için	% 10

Saydığımız vergi güvenlik tedbirleri yeterli değildir. Mükellef bu metodları çok iyi biliyorsa, rahatça vergi kaçırabilir. Ayrıca ihbar usulünde bir mükellef haksız yere ihbar edilmiş olabilir. Bu durum da birtakım karışıklıklara yol açabilir.

V. GELİR VERGİSİNİN SORUNLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

V.1.Gelir Vergisi Kanununun Genel Analizi

Günümüzde gelir, iktisadi refah anlamında vergi ödeme gücünün en iyi ölçüsü olarak kabul edilmektedir. Çünkü bir ailenin yaşama seviyesini tayin eden faktör gelirdir. Geniş anlamda gelir deyimi ; belirli bir zaman süresi içerisinde bir kişinin elde ettiği iktisadi kazanç olarak tarif edilebilir. Fakat ; vergi sisteminden beklenen hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için, verginin kapsamını kesin olarak tayin edecek, daha kesin bir gelir tanımı yapmak gerekmektedir. Gelir kavramının tanımını yaparken gelir vergisinin amaçlarına ve mantığına uygun bir tanım yapmak şarttır. Gelir vergisi uygulamasına en uygun olan birim, geliri kazanan ve harcayan ailedir. Her şahsı vergi bakımından ayrı bir birim olarak kabul etmek mümkünse de, bu ayırım temel sosyal yapıya ters düşmektedir. Vergileme birimi olarak ailenin geliri vergilendirilirken gelir vergisinin kapsamı ve amaçları iyice tanımlanmalıdır.

Gelir vergisini dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlayabiliriz. Dar anlamda gelir vergisi, "gerçek kişilerin bir yıl içerisinde elde ettikleri irat ve kazançların toplamı üzerinden, vergi sükelerinin kişisel ve ailevi durumlarını da dikkate almak suretiyle artan oranlı tarife göre tahsil edilen, subjektif, dolaysız bir vergidir", diye tanımlanmaktadır. Geniş anlamda gelir vergisi ise ; gerçek kişilere atfedilen gelirin yanı sıra, tüzel kişilere izafe edilen kârları da vergilendirmektedir. Tüzel kişilerin iktisadi faaliyet gösteren işletmelerinin kârlarından alınan gelir vergisi, kurumlar vergisi olarak nitelendirilmektedir.

Bu tanımlara göre modern gelir vergisinin özelliklerini şöylece sıralamak mümkündür.

Gelir vergisi şahsi bir vergidir. Çünkü yükümlülerin vergi ödeme iktidarı bakımından önemli olan kişisel ve ailevi durumu gözönünde bulunduran, birçok özel nitelikteki indirimler verginin tarh

ve tahsil işlemleri sırasında dikkate alınmaktadır. Vergileme birimi olarak fert değil, aile esas alındığı için, sözü geçen bu indirimlerin miktarının belirlenmesinde aileyi oluşturan kişilerin durumları ayrı ayrı dikkate alınmakta ve çalışma imkânlarında bir azalmaya yol açan yaşlılık, sakatlık ve ağır ve uzun süren hastalıklar gibi fevkalâde durumlar, vergi yükünü azaltıcı birer faktör olarak kabul edilmektedirler. Bundan başka, vergi yükünde-kantitatif ve kalitatif kriterlere göre - yapılacak genel nitelikteki farklılaştırmalarda, gelir vergisinde şahsiliğin gerçekleşmesine katkıta bulunmaktadır. Genel nitelikteki kantitatif farklılaştırma, şahsi vergi yükünün gerek mutlak, gerekse nispi olarak artmasına yol açan artan oranlı tarife vasıtasıyla sağlanabilmektedir. Kalitatif farklılaşma ise, geliri oluşturan çeşitli unsurların vergi ödeme gücü bakımından farklı kuvvette oldukları, bu nedenle de iş gelirlerinden sermaye gelirlerine oranla daha az vergi alınması düşüncesine dayanmaktadır.

Gelir vergisinin ikinci önemli özelliği de prensip olarak vergiye tabi gelire sahip herkesi yükümlü kılmasıdır. Gelir vergisinin bu universal karakteri, asgari geçinme haddinin altında gelire sahip olan kişilerin vergiden muaf tutulmalarının yanı sıra subjektif veya objektif vergi yükümlülüğüne ilişkin bazı muafiyet ya da istisnalara yer verilebilmesine engel teşkil etmemektedir. Nitekim uygulamada da bu prensibin, yani vergilemede genellik ilkesinin hemen her yerde bu şekilde kabul edilmiş olduğu görülmektedir.

Modern gelir vergisinin üçüncü özelliği bir vergi yükümlüsü tarafından belirli bir dönem içerisinde elde edilen çeşitli irat ve kazançların oluşturduğu gerçek ve safi geliri yükümlü kılmasıdır. Bu nedenle, gelir vergisinde çeşitli gelir unsurlarının götürü şekilde veya karinelere dayanarak tespiti sözkonusu olmayıp, yükümlü tarafından fiilen elde edilmiş gelir tutarlarının hesaplanması gerekmektedir. Bu sırada gelirin elde edilmesiyle ilgili zorunlu giderlerin indirilmesiyle yetirilmeyip, aynı zamanda çeşitli kaynaklardan meydana gelen kâr ve zararların birbirinden mahsup

edilmelerine imkân vermektedir. Bunu hesaplamak ta, gerçek ve safi tutar olarak gelirin ve buna isabet eden verginin hesaplanması, bizzat yükümlü veya onun adına üçüncü şahıslar tarafından verilen beyannamelere dayanarak vergi idaresinin görevleri arasında yer almaktadır.

Gelir vergisini diğer vergilerden ayıran bir başka özelliği de, bu vergi türünde verginin konusu, matrahı ve kaynağı arasında tam bir bağlantının bulunmasıdır. Bu bağlantı nedeniyle de diğer vergi çeşitlerinde tam manasıyla anlaşılamayan kazanç ve iratlar gelir vergisinde kavranmaktadır.

Gelir vergisinin diğer vergilerden farklı olarak sağladığı faydaları sıralamak istersek; üretimin iç ve dış rasyonelliğini bozmamak, yükümlülerin şahsi durumlarına en iyi şekilde intibak etmek ve böylece vergi kaynaklarından optimal bir biçimde yararlanmayı mümkün kılmak, ihtiyaçları tatmin seviyesini dengeleştirmeye yönelik bir dağıtım politikası ile konjüktör politikası bakımından etkin olmak gibi faydalardır.

Şahsi vergi ödeme gücünü doğrudan doğruya hedef alan, dolaysız bir vergi olan gelir vergisi, beraberinde getirdiği birçok faydalar nedeniyle bir zamanlar vergilerin en iyisi olarak nitelendirilmekteydi. Buna rağmen uygulamada idari, iktisadi ve psikolojik birtakım güçlüklerle karşılaşılmalıdır. Modern bir gelir vergisi ancak, gelişen sanayileşme sayesinde, halkın büyük bir çoğunluğunun, asgari geçim haddini aşan gelire sahip olduğu, modern muhasebe sistemlerinin yerleştiği, mükelleflerle maliye idaresi arasında olumlu bir işbirliğinin hâkim olduğu ve vergi idaresinin gerek kalitatif, gerekse kantitatif bakımdan tarh ve tahsile ilişkin güç sorunları çözebilecek seviyeye erişmiş bulunan ülkelerde başarılı bir şekilde uygulanabilmektedir.

Gelir vergisinden elde edilecek vergi gelirini artırabilmek için aşağıdaki tedbirlerin alınması gerekmektedir,

a) Vergiye tabi gelir ve matrahı, kaçakçılığın önleyecek kesinlikle, tayin etmek,

b) İstisna ve muafiyetleri, kötüye kullanmayı önleyecek şekilde daraltmak,

c) Yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman ve ihracatta vergi iadesi gibi yüksek gelir gruplarına tanınan avantajları kaldırmak,

d) İdarenin ve kontrol mekanizmasının etkinliğini artırmak gerekmektedir (1).

Bütün bu açıklamalardan sonra Türkiye'de gelir vergisi hasılatının az oluş nedenlerini şu şekilde açıklamak mümkündür.

a) Vergiye tabi gelir ve matrahın tayini kaçakçılığa müsaittir. Özellikle vergi kanunundaki istisna ve muafiyetler genişlikleri oranında, vergiye genelliğini kaybettirip, hasılat uyarlığını, dolayısıyla kararlılık gücünü azaltmakla kalmayıp, kaçakçılığa da yol açarak fiyat kararlılık niteliğini kaybettirmektedir. Örneğin; verimsiz oldukları halde, küçük aile şirketlerinin hâlâ önemlerini korumalarında muafiyetlerle kaçakçılığında rolü olabilir.

b) İstisna ve muafiyetlerin yanında G.V.K. bazı masraf ve geçmiş yıl zararlarının vergiye tabi gelirlerden düşülmesini kabul etmiştir. Bu husus mükellefçe kötüye kullanılsa bile verginin fiyat ve gelir uyarlığını azaltacaktır.

c) Yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman, ihracatta vergi iadesi gibi özellikle yüksek ve dalgalanmalara karşı duyarlı gelir gruplarına giren kişilere tanınmış avantajlar, fiilen artan oranlılığı ve matrah uyarlığını azaltmış, gelir vergisini daha çok ücretlerde yoğunlaşan regresif bir vergi karakterine büründürmüştür.

(1) Ahmet Beyarslan, Türk Vergi Sisteminin Otomatik İstikrar Gücü, AİTİA Dergisi, Yayın No : 52, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972 S. 113.

d) Bilindiği gibi emlak vergisi gelir vergisi borcundan düşülebilmekteydi. Bu yolla hazinenin kaybı bina vergisi hasılatına eşit olacaktır. Bu vergi üzerinde hasılatı artıracak herhangi bir değişiklik gelir vergisinin azalmasına neden olacaktır.

Gelir vergisi artan oranlı bir vergi olduğu ve matrah olarak mükellefin muafiyetler haricindeki nakdi geliri esas alındığı için fiyatlarda kararlılık beklenebilir. Fiyatlar yükseldikçe muafiyet ve gelir grupları reel değer olarak azalacak ve aynı reel gelire daha yüksek oranlar uygulanacak, matrahın gelir esnekliği ise birden az olamayacağı için bu etkiyi ortadan kaldıramıyacaktır. Fiyatlar düştüğü zaman mekanizma tersine işleyecektir (2).

Türkiye'de gelir vergisi uygulaması üzerinden, 34 yıl gibi bir zaman geçmiştir. Ancak, sistemin geniş ve son derece canlı ve değişken bir tabana dayanması, hukuki yönden uygulama sorunlarının giderek artması ve çeşitlenmesine yol açmıştır.

1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanununun hazırlayıcılarından olan Alman Profesör Fritz Neumark, "1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu sonradan büyük ölçüde yozlaşmıştır. Gelir vergisinin ortaya çıkardığı kötü neticeler enflasyon oranını etkilemiş, orta sınıfta olan kimselerin vergi yükünü olağanüstü derecede yükselmiştir" demiştir (3).

Yürürlüğe giren gelir vergisi yasasını hazırlarken vergi oranının en çok % 35 olmasına ısrar ettiklerini, oysa bugün bunun iki misli vergi alındığını kaydeden Prof. Neumark, "Değil Türkiye'de kalkınmış sanayii ülkelerinde bile bu kadar yüksek vergi oranı olmaz. Yüksek oranlı vergiler, vergi kaçakçılığını adeta körükler" demiştir (4).

(2) İbid. S. 115.

(3) Fritz Neumark, İstanbul Ticaret Gazetesi, Yıl 23, Sayı 1176, 16 Ekim 1981, S. 1-7, Sütun 7.

(4) İbid. S. 7, Sütun 7.

Bildiğimiz gibi gelir vergisi sistemimiz, azınlık teşkil eden götürü mükellefiyetler dışında, gerçek gelirin vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Sisteme göre mükellefler gelirlerini, düzenleme esasları Vergi Usul Kanununda belirtilen defter ve belgelere istinaden tespit etmekte ve vergilemektedirler. Ancak devletin vergi alacağının tespiti tamamen de mükelleflerin ihtiyarına bırakılmış değildir. Birtakım emniyet tedbirleri ile güven altına alınmaya çalışılmıştır. Bunlar ; Asgari Zirai Kazanç, Asgari Zirai Vergileme, Emsal Kira Bedeli, Ortalama Kâr Haddi gibi müesseselerdir ⁽⁵⁾. Bu müesseseler ile ilgili bilgiler IV.3.4 paragrafında verilmiştir.

Ülkemizde vergi yükü de önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye'de gelir dağılımı ve tüketim harcamaları gibi istatistikler yeterli olmadığı için basit vergi yükü hesapları yapılabilmektedir. Vergi Sistemimizde mevcut olan kaçakçılık olayları, bazı gelir gruplarına tanınan istisna ve muafiyetler vergi yükünü ücretliler aleyhine artırmaktadır. Genel durum dikkate alındığında Türkiye'de vergi yükünün az olduğu görülmektedir ⁽⁶⁾. Fakat ülkemizde vergi yükü belli bir kesimin üzerinde yoğunlaşmıştır. Son yıllarda yapılan hesaplamalarda ücretlilerin Milli Gelirden aldıkları pay % 31,9 vergi yükü ise % 63,9 dur. Oysa bazı istisna ve muafliklarla korunan sermaye ve serbest meslek geliri elde edenlerin Milli Gelirden aldıkları payın % 47,5 vergi yükünün ise % 35,6 civarında değiştiği görülmektedir. Ayrıca alınan vergilerin faydalı alanlarda kullanılması veya kullanılmaması vergi yükünü artırıcı veya azaltıcı bir rol oynamaktadır. Vergi yükünün % 25 civarında olması istenmektedir ⁽⁷⁾. Ücretlilerin taşıdığı % 63,9'luk bir vergi yükü % 25 ile kıyaslanamayacak kadar fazladır. Gelir vergisinin, bu adaletsizliği giderecek şekilde yeniden düzen-

(5) Nahit Kitiş, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 1, Eylül 1981, S. 47.

(6) Üren Arsan, Vergi Yükü Üzerine Bir İnceleme, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1968, S. 155.

(7) Prof.Dr.Salih Şanver, Cumhuriyet Gazetesi, 17 Mayıs 1984, S. 2.

lenerek ücretliler lehine durumun düzeltilmesi ve adil bir vergi yükünün sağlanması şarttır.

V.2 Vergi Kaçakçılığındaki Etkenler ve Başlıca Tedbirler

Türkiye'de Gelir Vergisinde, kaçakçılığın önemli boyutlara ulaştığı bilinen bir gerçektir. Ülkemizdeki gelir dağılımı incelendiği zaman, beyannameliler lehine bir değişim görülecektir. Enflasyon'da bu olayı daha bariz bir hale getirmiştir. Oysa ücretlilerin vergi kaçırma imkânları yoktur. O halde vergi kaçakçılığını beyana tabi mükelleflerin yaptığı sonucuna varabiliriz. Gelir dağılımındaki artış oranında vergi gelirlerinde de artış beklenir. Fakat bunun tam tersi olduğunu aşağıdaki tablonun incelenmesinden de görmek mümkündür.

Tablo 5.2.1 Yıllar İtibariyle Vergi Kaybı

Yıllar	İncelenen Beyanname Sayısı	İncelenen Stopaj Sayısı	İncelenen Matrah (Gün TL)	Bulunan Fark (Bin TL)	Vergiden Kaçınma Yüzdesi
1974	16.970	8261	3.873.034	2.564.796	66
1975	15.259	5923	4.481.701	2.767.786	61
1976	21.508	4369	5.226.297	4.460.544	85
1977	19.918	2669	9.143.140	4.823.857	52
1978	30.199	3127	10.787.419	9.621.970	89
1979	20.052	2439	19.786.137	18.208.557	92
1980	14.729	1523	29.957.600	32.075.540	107
1981	39.326	487	35.623.325	32.740.059	91
1982	49.491	504	73.023.448	51.124.175	70
1983	22.729	194	87.280.603	81.735.943	93
Toplam	250.091	29.495	279.182.704	240.123.201	

Kaynak : Cumhuriyet Gazetesi, 2.8.1984, S. 12

Tablo 5.2.1'in incelenmesinden de görüldüğü gibi Türkiye'de vergi kaçakçılığı oldukça büyük boyutlara ulaşmıştır. Vergi-

den kaçınma en çok % 107 ile 1980 yılında görülmüştür. Bunu % 93 ile 1983 yılı takibetmektedir. Tabii ki sadece vergi incelemesine dayanarak kesin rakamlar vermek mümkün değildir. Ancak fikir edinebilmek açısından oldukça önemlidir.

Çağdaş vergileminin başarısı sanayileşme derecesiyle sıkı sıkıya bağlantılıdır. "Sanayileşmiş, yani gelişmiş ülkelerde vergi kaçakçılığı olayına, çok fazla rastlanılmamaktadır," şeklindeki varsayımdan hareketle vergi kaçakçılığını önleyecek bazı tedbirleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.⁽⁸⁾

V.2.1 Kaynakta Kesme

Çağdaş vergilemede, kaynakta kesme, vergi idaresinin geniş tabanlı, vasıtalı ve vasıtasız vergileri uygulamada kullandığı en büyük silahtır. Sanayileşme, işgörenlerin Sosyal Sigortalara üye olmalarını gerekli kılmıştır. Bu nedenle işverenlerin işçilere yaptıkları tüm ödemeler Sosyal Sigortalar Kurumlarından vergi idarelerince öğrenilecektir. Ancak Türkiye'de vergi idaresi böyle bir denetime başvurmamaktadır. Zaten işveren, işgörene yaptığı ödemeleri masraf olarak gösterebilmek için, vergiyi kaynakta kesme yoluna gidecektir.

Kaynakta vergiyi kesme, hükümetin yaptığı ödemelere ve gelir vergisine tabi işletmelerin ödemelerine başarı ile uygulanabilir. Devlet müteahhitlere yaptığı ödemelerde vergiyi kaynakta kesmektedir. Kesilen bu vergileri müteahhit sonradan ödeyeceği gelir vergisinden mahsup etme imkânına sahiptir. Ancak Türkiye'de bu uygulama birden fazla yıl devam eden inşaat işlerine uygulanabilmektedir. Daha yaygın bir biçimde uygulaması 1980'den sonra yürürlüğe giren kanunla tarım ürünleri destekleme fiyatlarında görülmektedir. Serbest meslek erbabının devlete, işletmelere, dernek ve vakıflara yaptıkları hizmetler karşılığında aldıkları ücretlerden de kesinti

(8) Kenan Bulutoğlu, Vergi Sorunları Dergisi, Cilt 1, İstanbul, 1978, S. 31.

yapılmaktadır. Fakat bu oran oldukça düşüktür. Serbest meslek erbabını gelir bildirimine yöneltmek için, bu oranın yüksek tutulması gerekmektedir. Gelir sahibi herkesin, vergi bildiriminde bulunmaları, yükümlüler üzerinde çapraz denetimi sağlayacağından, gelir vergisi uygulamasında güvenceyi artırır. Bu amaçla Türkiye'de birden fazla ücret alanların yıllık bildirime tabi tutulması, tüm ücretliler hakkındaki ayrıntılı bilginin de işverenlerce vergi idaresine bildirilmesi şarttır.

V.2.2 Defter Tutma ve İşlemlerin İşlenmesi

Türkiye'de işletmeler genelde sağlam bir muhasebeyle çalışmamaktadırlar. Muhasebe kayıtlarında satışları eksik, maliyetleri fazla yazma gibi kayıtlarla vergi açırma yoluna gidilmektedir. Ancak böyle bir uygulamada bulunan işletmeler hem kendi çıkarlarını hem de devlet çıkarlarını zedelemektedirler. İktisadi gelişmeyle birlikte firmaların çapları da büyümekte ve böylece kaçakçılığın en basit şekli olan işlemlerin kaydedilmemesi imkânları da azalmaktadır (9).

Firmalar kendilerinden daha büyük firmalarla yaptıkları işlerde, alışverişlerini gizlemekte güçlük çekerler. Yine firmaların satışlarını deftere işlemeye zorlayan en büyük etkenlerden biri de karşı tarafın alışverişi faturalı istemesidir. Perakende satışlarda bu uygulama pek mümkün olmamaktadır. 1980'den sonra fiş isteme şartının getirilmesine rağmen başarılı bir uygulama olduğu söylenemez. Başarılı bir uygulama için tüketicilerin bilinçli olmaları şarttır.

Serbest meslek erbabında da işlemlerin kaydedilmesi hususunda kötü bir uygulama vardır. Bilhassa doktorlar açısından vergi kaçırabilme imkânları daha fazladır. Çünkü mükellefler sağlıkla ilgili harcamalarını gider olarak gösterememekte, bu nedenle doktorlardan belge istememekteydiler. Avukatlık hizmetlerinin büyük bir kısmı resmi kayıtlara geçtiğinden, bunlara vergi uygulamasının

daha kolay olduğu söylenmektedir.

V.2.3 İdari Fiyatlar

Ülkemizde bir başka önemli kaçakçılık nedeni devletin piyasa fiyatlarına yaptığı müdahaledir. Piyasa fiyatlarına devletin müdahalesi sonucunda firmalar defterlerine bunları yazmak zorunda kalmaktadırlar. Fakat arz eksikliğinden dolayı, daha yüksek fiyatlar uygulanmakta ve bunu gizlemektedirler. Devlet teşebbüslerinin fiyatlarında piyasa fiyatlarının gerisinde kalmakta, devlet teşebbüslerinden mal alıp satanlar sadece resmen müsaade edilen kâr paylarını defterlerde gösterip, diğerlerini gizlemektedirler⁽¹⁰⁾.

V.2.4 Hamiline Yazılı Hisseler ve Tahviller

Gerçek kişilerin sahip oldukları hisselerin, temettü ve tahsillerin faizi kaynakta kesilmektedir ve % 20 oranında bir vergiye tabidir. Fakat kime ait oldukları bilinmeyen, hamiline yazılı menkul sermayede durum böyle değildir. Bunların sahipleri yıllık gelirlerini bildirimle bildirmekten kaçınabilirler. Vergi idaresi bu tür kaçakçılığı ortaya çıkarmakta çok güçlük çekmektedir. Belki faiz ve temettü ödeyen şirketlerden, ödeme yaptıkları kişilerin isimlerini isteyebilirler. Ancak bu bilgi sadece tahvil ve hisse senetlerini tahsil için takdim edenleri içermektedir. Bu kişiler gerçek sahipler olmayabilirler.

Hisse senedi ve tahvillerin temettü ve faizleri bir kuruma ödeniyorsa, vergiye tabi değildir. Bunlara sahip olan kişiler kurumlarla anlaşarak, böyle bir ödeme yoluna gidip vergi kaçırabilirler.

Bu yolla yapılan vergi kaçakçılığını önlemenin yolu, hamiline yazılı hisse senedi ve tahvilleri nama yazılı hale getirmektir. Bir başka çözüm de, faiz ve temettü ödemelerinden kaynakta en yük-

(10) İbid. S. 33.

sek oranda gelir vergisi kesmek ve vergi iadesi istemeyi yıllık bildirimde bulunmak yoluyla menkul kıymetlere sahip olan kişiye bırakmaktır.

Bu saydığımız nedenlerin yanısıra ülkemizde vergi kaçakçılığının başka nedenleri de vardır. Bunları da şu şekilde sıralayabiliriz (11).

1. Nedenlerin başında mükelleflerde vergi ödeme şuurunun yerleşmemiş olması gelmektedir. Verginin devlet hizmetlerinin karşılığı olduğu ve kamu giderlerinin finansmanında kullanıldığı halkımız tarafından bilinmemektedir. Bunun nedeni de halkımızın eğitim seviyesinin düşük olması ve vatandaşlık bilincinin yerleşmemiş olmasıdır.

2. Mükellefler verginin ağırlığından şikayetçidirler. Oysa ülkemizde genel olarak vergi yükünün hafif olduğu söylenmektedir. Aşağıdaki tablodan bunu gözlemlemek mümkündür.

Yıllar	Vergiler/GSMH(%) (Vergi Yüğü)	Vergilerin GSMH'ya göre esnekliğı
1968	14.4	0.8
1969	15.3	1.6
1970	15.5	1.1
1971	16.3	1.2
1972	16.2	1.0
1973	16.7	1.2
1974	15.2	0.7
1975	17.6	1.8
1976	19.0	1.3
1977	19.2	1.1
1978	19.8	1.1

Kaynak : Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi, S. 619.

(11) İlhan Özer, Türk Kamu Maliyesi ve Sorunları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976, S. 129.

Ancak, ülkemizde gelir vergisinin yaklaşık olarak % 65'i ücretliler tarafından ödenmektedir ⁽¹²⁾. Vergi gelirleri içerisinde gelir vergisinin payının giderek artması, vergi matrahlarını gizleyemeyen grubun yani ücretlilerin vergi yükünün artması demektir. Önceki konularımızda da bahsettiğimiz gibi ücretlilerin vergi yükü % 60'ın üzerindedir. Tablonun incelenmesinden de görüleceği gibi vergi yükü yıllar itibariyle giderek artmaktadır.

3. Vergi kaçakçılığı, vergi adaletinin sağlanamaması sonucu yapılmaktadır. Vergi kaçırın mükellefler, ciddi şekilde takip edilip, cezalandırılmadığı sürece, kaçakçılık yaygınlaşmakta, önlenmesi daha da güçleşmektedir.

4. Devlet düzenine güvensizlik ve kamu harcamalarında ki aşırı israf ta vergi kaçakçılığını artırmaktadır. Toplanan vergilerin faydalı sahalarda harcanmayıp, vatandaşların şüphesini çekecek yerlerde harcanması vergi kaçakçılığını artırıcı etkenlerdendir.

Vergi kaçakçılığını azaltmak için vergi idaresini düzeltici bazı tedbirler de alınabilir. Bunları da şu şekilde sıralayabiliriz.

1. Vergi idaresinin, mali idare içindeki yerinin çok önemli olduğu dikkate alınarak, sorunlarının çözümüne öncelik verilmesi gerekmektedir.

2. Vergi idaresinin yeniden düzenlenmesi, vergi sisteminin reformundan çok daha önce ele alınmalı ve mutlaka sonuca bağlanmalıdır. Ancak idarenin düzenlenmesi çok zor bir sorundur. Şimdiye kadar çeşitli nedenlerle ülkemizde bu konuda bir faaliyet olmamıştır.

3. Vergi personelinin ücret düzeni, diğer kamu hizmetlerinde çalışanlardan daha üst düzeyde tutulmalıdır. Kamu hizmetlerinin toplam için önemli olduğu muhakkaktır. Ancak bazı kesimler, devletin varlığını sürdürebilmesi için hayatiyet arzetmektedirler.

4. Vergi personelinin eğitiminde büyük bir önem verilmelidir. Böylece kanunlar doğru uygulanmış ve mükelleflerle olan iliş-

(12) İsmail Türk, Maliye Politikası, "S" Yayınları, Ankara, 1983, S. 67.

kiler düzelmiş olacaktır.

5. Mükellefe karşı ilginin artırılması, buna yardımcı olunması, kontrollerde fiyat ve etkinliğin sağlanması gerekmektedir. Vergi incelemelerinin yaygınlaştırılması, etkilerinin artırılması, vergi kaçakçılığını azaltıcı tedbirler arasında yer almaktadır.

6. Vergi idaresinde yardımcı olacak hizmet müesseselerinin mutlaka kurulup geliştirilmesi gerekmektedir. Serbest hesap uzmanlığı, mali polis, mali müşavirlik ve vergi mahkemeleri bunların içerisinde sayılabilir. Yeni kurulan vergi mahkemeleri bu konuda atılan önemli adımlardan birisidir.

7. Kamu görevlilerinin suistimallerinin önlenmesi, bunların yanında da vergi ihtilaflarının fazla uzatılmadan süratli bir şekilde sonuca bağlanması gerekmektedir.

8. Vergiyle ilgili istatistiklerin sağlam bir şekilde toplanıp yayınlanması gerekmektedir.

9. Vergi istihbaratının yeterli bir düzeye getirilip, toplanacak bilgilerin iyi değerlendirilmesi gerekmektedir.

Görüldüğü gibi vergi kaçakçılığı daha çok mükellef ve idare ilişkilerinin ve mükellef psikolojisine bağlı olarak artmakta veya azalmaktadır.

Ülkemizde vergi kaçakçılığı Türk Vergi Sisteminin en büyük sorunu haline gelmiştir. Vergi kaçırma olayının ispatı oldukça güçtür. İspat için geniş ve etkili bir inceleme ve takip gerekmektedir. Bazen de mükellefin art niyeti olmadan vergi kaçırılmış olabilir. Mükellefler kanunu iyi bilmezler veya bilgileri yanlış değerlendirebilirler. Veya kayıtların saklanması ihmalî davranabilirler. Bu gibi hususları kaçakçılıktan ayırdetmek çok zordur.

Modern vergilemede mükellefin beyanname vermesi ve vergisini ödemesi prensipleri kabul edilmiştir. Ancak bizim toplumumuzda eğitim düzeninin düşük olması ve halkın vergi konusunda iyi veya hiç eğitilmemiş olması bu prensiplerin uygulanmasına imkân vermemektedir. Vergi idaresi radyo, televizyon ve diğer basın araçları

ile halkı bu konuda eğitebilir.

Ülkemizde Gelir Vergisi Kanunu uygulaması yarım yüzyıla yaklaşmasına rağmen fatura, defter ve belge düzeni sağlanamamıştır. Bunun yanında vergi idaresince iyi bir kontrol düzeninin sağlanamamış olması kaçakçılığı artırıcı etkenler olmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından yapılan vergi incelemesinde 1960 yılının gelir vergisi mükelleflerinin 2034'ünün % 58 oranında, 1961 yılında 3226 mükellefin % 53 oranında, 1962 yılında 4408 mükellefin % 59 oranında, 1963 yılında 4758 mükellefin % 75 oranında vergi kaçırdıkları tespit edilmiştir (13). Ülkemizde vergi ödeme beyana dayandığından, vergi kaçakçılığına son derece elverişlidir. Mükellefler ödeyecekleri değil de, ödemek istedikleri kadar geliri beyan etmektedirler. Böyle bir durumu önlemek için beyanname denetlemesine ve kontrolüne, vergi idarelerinin düzeltilmesine, mali yargı organlarının hızlı ve verimli bir şekilde çalışmalarına vergi kanunlarının vergi kaçakçılığına ve vergiden kaçınmaya fırsat vermeyecek şekilde düzenlenmesine son derece önem göstermek gerekmektedir.

V.3 Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar

Yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanunumuza göre dört çeşit muaflik yedi grup istisna, üç grup indirim kabul edilmiştir. Bu husustaki esasları sırasıyla açıklamaya çalışalım.

Muafliklar ;

- Esnaf muaflığı,
- Küçük çiftçi muaflığı,
- Diplomat muaflığı,
- Göçmen ve mülteci muaflığı,

(13) H.Üren Arsan, Vergi Yüğü Üzerine Bir İnceleme, Ankara, 1968, S. 117.

İstisnalar ;

- Serbest meslek kazançlarında,
- Zirai kazançlarda,
- Maden suları kazançlarında,
- Gayrimenkuller ve haklarda,
- Menkul kıymetler ve mevduat faizlerinde,
- Ücretlerde dir.

İndirimler ise ;

- Enaz geçim indirimi, (genel indirim),
- Özel indirim,
- Yatırım indirimi dir.

İstisna ve muafliklar içerisinde önemli gördüğümüz birkaçını açıklamaya çalışalım.

V.3.1 Esnaf Muaflığı

Esnaf muaflığı ; sosyal ve ekonomik yönde zayıf durumda olanların korunması amacıyla konmuş olan bir muafliktir. Birçok durumlarda esnaf olan kişilerin elde ettikleri gelirin enaz geçim indirimi hadlerinin altında kalacağı, dolayısıyla bunların vergiye tabi tutulmayacağı dikkate alınarak esnaf muaflığı kabul edilmiştir. Gelir Vergisi Kanununda yer alan en önemli muafliklardan birisi esnaf muaflığıdır. Bu muaflığın kabul nedeni, vergi idaresi için kolaylık sağlamak ve gelir vergisinde adalet ilkesine uymaktır. Gelir vergisinin ilk kabul edildiği yıllarda bu vergiden muaf olanlar esnaf vergisine tabiydiler ⁽¹⁴⁾.

Esnaf muafiyeti ve götürü usulde gelir vergisine tabi olmak tegebbüslerin verimli çalışmasına ve büyümesine engel olmaktadır.

(14) Yılmaz Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Gül Matbaası, İstanbul, 1982, S. 63.

Vergiye tabi olmamak veya götürü usulden çıkmamak için gayri iktisadi olan küçük işletmeler kurulmaktadır. Vergi karşısındaki durumu değiştirmemek için işin tabii bir şekilde büyümesi istenmemekte, böylece faaliyetler dağınık ve düzensiz bir şekilde ayrı yerlerde yapılmaktadır (15).

Ancak G.V.K. sosyal ve ekonomik yönden zayıf olan bir kısım ticaret ve sanat erbabını korumak amacıyla esnaf muaflığını kabul etmiştir. Düşük gelirli olanların vergilendirilmesi, gelirlerin genel indirimin altında olması nedeniyle verginin tahsili için yapılacak masrafların elde edilecek vergi hasılatından fazla olacağı düşüncesi esnaf muaflığının kabul edilmesinde etken olmuştur (16).

20.5.1955'te kabul edilen 6582 nolu kanunla esnaf vergisi kanunu yürürlükten kaldırılarak bir kısım esnaf gelir vergisine tabi tutulmuş, büyük bir kısmı ise vergi dışında bırakılmıştır.

5421 sayılı ilk G.V.K'na göre bir kimsenin esnaf olup olmadığı bazı genel ve özel şartlara bağlıdır. Gelir Vergisi Kanununda ayrıca esnafın tanımı yapılmış değildir. Ancak Ticaret Kanunu esnafı "iktisadi faaliyeti, nakdi sermayesinden ziyade bedeni çalışmasına dayanan ve kazancı ancak geçimini sağlayacak derecede az olan sanat ve ticaret erbabı" şeklinde tarif etmiştir. Gelir Vergisi Kanununun esnaf anlayışı ticaret kanunundakinden çok daha sınırlıdır. Gelir vergisi yalnızca tasarruf edilebilir gelir üzerinden değil fakat geçim giderlerine ayrılan gelirden de alınır. Bu nedenle ticaret kanununa göre esnaf sayılan bir kimse G.V.K'na göre götürü veya gerçek usulde vergiye tabi ticari kazanç erbabı olarak kabul edilmektedir.

Esnaf muaflığını belirleyen genel şartlar ticari, zirai veya mesleki kazanç dolayısıyla, gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak, yıllık alış ve satış veya hasılat tutarlarının gelir ver-

(15) Hüsnü Kızılyallı, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1969, S. 279.

(16) Yılmaz Özbalcı, a.g.e., S. 63.

gisi kanununda belirtilen hadleri aşmamak, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arzedecek şekilde çalışmamak ve kendi işinde bilfiil çalışmaktır.

Özel şartlar ise; işin cinsi ve mahiyetine göre değişen ve küçük ticaret işleri, küçük sanat işleri, küçük ulaştırma işleri, nakliyecilik yapan çiftçiler, el sanatları ile uğraşanlar, gezici ticaret erbabı özel şartlar içerisinde sayılmıştır.

Esnaf muaflığının gelir vergisinde yer alması, vergide adalet ve vergi idaresinde sağladığı kolaylık nedeniyle isabetli bir uygulama gibi görünürsede ticaret ve sanat erbabının vergilendirilmesinde önemli bir açık kapı bırakmıştır.

V.3.2 Küçük Çiftçi Muaflığı

İkinci Dünya Harbi sonrası dönemde Türkiye'de tarım için düşünülen vergi politikasının mantığını şu şekilde izah edebiliriz. Tarımsal geliri minimum düzeyde vergilemektir. Bu politika bir taraftan kamu gelirlerinin artışı önlemiş, bir taraftan da tarım kesimindeki gelir dağılımını bozmuştur (17).

İlk çıkarılan 5421 sayılı kanunla tarım kazançları tamamen gelir vergisinden istisna edildiği için ayrıca bir küçük çiftçi muaflığının tespitine gerek kalmamıştır.

193 sayılı G.V.K'nun kabulü ile zirai kazançlar vergi kapsamına alınmış ve böylece küçük çiftçilerin vergiden muaf tutulması gereği doğmuştur. Bu kanunla işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı, belli hadlerin altında kalan çiftçiler küçük çiftçi sayılmış ve bunların zirai faaliyetlerinden sağladıkları kazanç vergi konusu dışında bırakılmıştır. Muafiyet gene ekonomik ve sosyal nedenlere dayanmaktadır (18).

(17) Gülten Kazgan, Tarım ve Gelişme, Der Yayınları, İstanbul, 1983 S. 530.

(18) Yılmaz Özbalcı, a.g.e., S. 75.

193 sayılı kanunla küçük çiftçi muaflığının sınırları çok dar tutulmuştur. Siyasi hükümetlerin cesaret edemedikleri zirai kazançların vergilendirilmesi konusunu 1960'dan sonra Milli Birlik Hükümeti inceleyerek karara bağlamıştır. Bu çiftçilerden vergilendirilmesi güç olan ve kazançları enaz geçim indirimine yakın olanlar vergiden muaf tutulmuşlardır. Fakat kısa bir zaman sonra 28.2.1963 tarih ve 202 sayılı kanunla muafiyet hadleri çok genişletilmiştir. Bu defada küçük çiftçilerin değil de bir hayli büyük çiftçilerin de vergi dışı kaldığı anlaşılınca 484 sayılı kanunla orta bir yol bulunmaya çalışılmıştır (19).

Küçük çiftçi muaflığına kıstas olan işletme büyüklüğü ölçüsü ve satış tutarı ölçüsü zaman içerisinde ahengini kaybetmiştir. Bu büyüklükleri tespit için kanaatimize göre belirli bir limit koymak yerine esnek bir tarife uygulamak daha uygun olurdu. Büyüklüklerin iyi tespit edilememesi nedeniyle, muaflıkta ve götürü zirai kazanç usulünden faydalanmak için zirai işletmelerin bölünmeleri rantabl olmaktan uzak çalışmaları kaçınılmaz olmuştur (20).

V.3.3 Diğer Muaflıklar

Diğer muaflıklar ; diplomat muaflığı, yabancı derneklerin Türkiye'de bulunan işçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile bunlara ait memurlar ve hizmetlilere karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muaf kılınmıştır. Göçmen ve mülteci muaflığı, göçmen ve mültecilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların belirli bir kısmı vergiden muaftır.

Buraya kadar G.V.K'numuzda önemli yeri olan muaflıklardan esnaf muaflığı ve küçük çiftçi muaflığını izah etmeye çalıştık.

V.3.4 İstisnalar

İstisnalara gelince, serbest meslek kazançlarında istisna :

(19) Kenan Bulutoğlu, a.g.e., S. 50.

(20) Hüsnü Kızılyallı, a.g.e., S. 279.

müellif, mütercim, ressam, heykeltıraş, bestekâr gibi serbest meslek erbabının elde edecekleri telif haklarından bir kısmı için tanınmıştır. Bu nedenle telif kazançları istisnası da denmektedir. Bu istisna hükmünün uygulanmasında öteden beri bazı sorunlar vardır. Telif kazancını doğuran faaliyet devamlı olarak yapıldığında faaliyeti yapan kişinin serbest meslek erbabı elde edilen kazancında serbest meslek kazancı sayılacağı muhakkaktır. Ancak faaliyetin devamlı hale geldiğini gösteren belirli ölçüler yoktur. Kitap yazma örneği ele alınacak olursa yazılan kitabın ikiden veya üçten fazla olması, faaliyetin devamlı olduğunun bir göstergesidir. Telif kazancını doğuran faaliyetin arızı olarak yapıldığı hallerde ise, elde edilen kazanç, sair kazanç ve iratlara girecektir. Telif haklarının müellifleri, mütercimleri ve mucitleri ve kanuni mirascıları dışında kalanlarca elden çıkarılmasından doğan kazançlar sair kazançlar ve iratlar grubuna giren "değer artışı kazancı" sayılmış fakat müellif ve mütercimlerince elden çıkarılması konusunda herhangi bir hüküm konmamıştır (21).

Maden suları kazançları istisnası : 927 nolu kanuna göre verilen sıcak ve soğuk maden suları imtiyazının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ihaleyi takip eden yıldan başlayarak 5 yıl süreyle gelir vergisinden istisna edilmiştir. Maden suları kazançları istisnası sadece işletmenin 5 yıllık süresinde uygulanan geçici bir istisnadır.

Gayrimenkul sermaye iratlarında istisna : Gelir Vergisi Kanununda belirtildiğine göre bir takvim yılı içerisinde elde edilen sermaye iratlarından belirli bir sınırı geçmeyen mesken kiralari vergi dışı bırakılmıştır.

Özel kanunları veya devletle yapılan mukaveleleri gereğince her türlü vergiden istisna edilen menkul kıymetlerin faiz, temettü ve ikramiyeleridir.

(21) Yılmaz Özbalcı, a.g.e., S. 107.

Ücretlerdeki istisnaları şu şekilde sıralayabiliriz.

1. Ziraat işlerinde çalışanların,
2. Toprakaltı işlerinde çalışanların,
3. Ticari sınai kazançları vergiden muaf bulunanların, bu işlerde çalışan hizmet erbabının ücretleri, gelir vergisinden istisna edilmiştir.

İndirimlere gelince, bunlardan biri bugünkü ismiyle genel indirim, diğer bir ifadeyle de enaz geçim indirimi, ikincisi özel indirim, üçüncüsü de yatırım indirimidir.

V.3.5 Genel İndirim

Gelir Vergisi Kanununda yer alan indirimlerin en önemlisi enaz geçim indirimidir. Enaz geçim indirimi yani genel indirim gelir vergisi sisteminde mükellefiyetin başlangıç noktasını gösterir. Enaz geçim indirimi 1980'de yapılan 2361 sayılı kanunla "genel indirim"adını almıştır (22).

Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesi sırasında yaşam durumları, geliri elde etmekteki güçlük ve kişilerin vergi ödeme gücünün dikkate alınması gerekir. Bu nedenle genel indirim gerçek kişinin vergi ödeme gücünü dikkate alan ve buna göre vergilendiren bir sistemdir. Yani genel indirim gerçek kişilerin elde ettikleri gelirlerden kendilerinin ve ailelerinin yaşamını devam ettirebilmesi için yapılması gerekli giderlere sarf edilecek kısmın vergilendirilmemesini amaçlamaktadır. teorik olarak çok kolay açıklanan genel indirim için uygulamada çok değişik durumlar ile karşılaşilmektedir. Genel indirim sadece fizyolojik ihtiyaçlara göre mi, yoksa sosyal ve kültürel ihtiyaçlara göre mi hesaplanacağı konusu ihtilaflıdır. Fizyolojik ihtiyaçların kişiden kişiye değişeceği gözönüne alınırsa, sosyal veya kültürel ihtiyaçların genişliği ve tutarının tespitinin güç-

(22) İbid. S. 190.

lg daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. Hazine açısından meydana gelen zorluk ise bu haddin gelir vergisi hasılatında meydana getireceği hasıladır. Böylece genel indirim vergi matrahını azaltan ve gelir vergisi hasılatına olumsuz yönde tesir eden bir faktördür.

Bütün bu izahlardan sonra şunu söyleyebiliriz.

Genel indirim haddi, mükelleflerin fizyolojik, sosyal ve kültürel ihtiyaçları yanısıra hazinenin gelir vergisi hasılatından yapacağı fedakrlığa, fedakrlığın derecesi ise o ülkede gerçekleşen Gayri Safi Milli Hasıla ile fert başına düşen Milli Gelir miktarına bağlı olacaktır.

Dünyadaki genel indirim miktarlarına bakılacak olursa, A.B.D. en fazla Avrupa lkelerinde bunun yarısı kadar, Türkiye ve Ortadoğu'da ise Avrupa lkelerindeki yarısı kadar ve hatta daha azdır (23).

Genel indirim her ne kadar vergi miktarını azaltıcı bir müessese ise de mutlaka uygulanması gerekir. Bu şart sosyal adaletin bir gereğidir.Devlet, kendi halkının asgari fizyolojik ihtiyaçlarını karşılamakla yükümlüdür.Aksi taktirde birçok sosyal problemler ortaya çıkar.

Genel indirim hadlerinin uygulamasında mükelleflerin, takvim yılı başındaki medeni hali ve aile durumu esastır. Ancak takvim yılı içerisinde mükellef lehine herhangi bir değişiklik meydana gelirse bunlar dikkate alınır. Aleyhte olan değişiklikler yıl sonuna kadar dikkate alınmaz. Ücretlerin vergilendirilmesinde ayrıca, özel indirimden de faydalandırılır. Ancak eğlerin her ikisinde ücretli olarak çalışması halinde, genel indirim tutarı kocanın aylık gelirine uygulanır (24).

(23) İbid. S. 191.

(24) Ali Uysal, Gelir Vergisi Rehberi, Ankara, 1983, S. 127.

Genel indirim karşılığı olarak mükelleflerden günde 20, ayda 600, yılda 7.200 lira indirim yapılır. Mükellef evli ise eş için günde 15, ayda 450, yılda 5.400 lira, çocuklarının her biri için günde 5, ayda 150, yılda 1.800'er lira indirim yapılır. Genel indirim hesabında dikkate alınacak çocuk sayısı üç olduğundan üçten fazla çocuk sahibi olan mükellefler ancak üç çocuk için indirimden faydalanırlar.

V.3.6 Özel İndirim ve Sakatlık İndirimi

Özel indirim de genel indirim gibi vergi sistemimize sosyal amaçlarla konmuş bir müessesedir. Mükellefin gelirinden ayda 4.500, yılda 54.000 lira özel indirim yapılır. Özel indirim aile reisine ve eşine ayrı ayrı uygulanır.

Sakatlar için, sakatlık derecelerine göre özel indirim uygulanır. Bunun için G.V.K'numuz sakatları üç dereceye ayırmıştır. Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derecede sakat, asgari % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari % 40'ını kaybetmiş olan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılmışlardır. Sakatlık indirimi aile reisi için tespit edilen özel indirim tutarının;

- Birinci derece sakatlar için dört katı,
- İkinci derece sakatlar için iki katı,
- Üçüncü derece sakatlar için bir katıdır.

V.3.7 Yatırım İndirimi

Vergi hukukunda yer alan yatırım indirimi müessesesinin amacı genel kalkınma planına uygun olarak yapılan özel sektör yatırımlarının belirli bir ölçüde vergiye tabi kazançtan düşülmesi suretiyle yatırımların artmasını ve bu yolla kalkınmanın hızlanmasını sağlamaktır. Yatırım indirimi müessesesi 1963 yılında vergi sistemimize girmiş bulunmaktadır.

24.12.1980 gün ve 2361 sayılı Gelir Vergisi Kanunumuzun

Ek 1,2,3 ve 4 ncü maddelerine göre yatırım indiriminden faydalana-
cak mükellefler şunlardır.

- Ticari veya zirai kazanç sağlayan gerçek veya tüzel ki-
şiler,

- Ticari veya zirai kazanç sağlayan adi ortaklıklar,

- Ticari kazanç elde eden kollektif şirketler,

- Ticari kazanç elde eden adi komandit şirketlerdir.

Yatırım indiriminin uygulanabilmesi için uygulanacağı kazan-
cın bilanço esasına göre tespit edilmiş olması, Devlet Planlama
Teşkilatınca hazırlanan kalkınma planlarına uygun olması, ihraca-
tı artırma, prodüktiviteyi geliştirme gibi ekonomik gelişmeye
uygun olması gerekir.

Yatırım indirimine konu olacak harcamalardan; bina, makina,
tesisat, araç ve benzeri amortismanına tabi aktif değerlerin yeni
olanların maliyet bedelleri esas teşkil eder. Aktif değerlerin
yeni olmasından kasıt bunların yurt içinde veya dışında daha önce
hiçbir şekilde kullanılmamış olmasıdır. Yatırım indiriminin nis-
peti, indirimden yararlanacak yatırım miktarının % 30'udur. Bu
nispet zirai yatırımlar ile bölge kalkınması ile ilgili yatırımlar-
da % 40, kalkınmada öncelikli yörelerde yapılan yatırımlarda ise
% 60'tır.

Yatırım indirimi uygulamasına, yatırım konusunu teşkil eden
değerlerin, işletmenin aktifine girdiği takvim yılından başlanacak
ve indirimden faydalananacak miktara ulaşınca kadar sürecektir.

Türkiye'de yatırım indiriminin yükümlüce doğrudan doğruya
uygulanması yerine, idarenin onayını aldıktan sonra uygulanması
ilkesi kabul edilmiştir. Bu usul vergi yükümlüsünü idare katları
karşısına bir proje ile giderek onları ikna etmeye sevketmekte,
takdire dayanan kabul ve red olayı devamlı tartışma konusu olmakta-
dır. Aynı mahiyetteki projelerden birisinin indirimine kabul edilme-
si diğerinin reddedilmesi, hangi gerekçeyle dayandırılırsa dayandı-
rılınsın devlet eliyle tekel yaratma gibi bir sorun doğurabilmekte-

dir. Bu gibi teşvik tedbirlerine başvurulduğu zaman kuralları açıkça belirtilmeli ve idarede çalışanlara takdir yetkisi bırakılmamalıdır.

İktisadi bakımdan, yatırım indirimi ülkemiz şartlarına uygun değildir. Yatırımlarda emek yoğun teknikler yerine, sermaye yoğun teknikleri özendirilmektedir. Ülkemizde emek bol, sermaye kıt olduğundan işçi kullanılmasına prim verilmesi daha uygun olurdu.

Yatırım indirimi müessesesi hukuki yöndende noksanlıkları olan bir uygulamadır. Anayasanın vergilerin kanuna dayanması emrine idarece takdir yetkisinin uygulanması ters düşmektedir. Ayrıca adalet açısından da istenmeyen sonuçlar yaratabilmektedir. İndirimden sadece büyük yatırımların faydalanması küçük işletmeleri zor bırakmış böylece Türkiye'de tekelleşme hızlandırılmıştır (25).

Yatırım indirimi hızlandırılmış amortisman ve ihracatta vergi iadesi gibi teşvik tedbirlerinin kalkmasına ve yatırımları engellediği görüşüyle karşı çıkılabilir. Dikkat edilirse avantajlardan ancak yatırım ve ihracat yapıldıktan sonra faydalanılabilmekte, dolayısıyla tedbirler yatırım ve ihracat imkânlarını ve kârlılık oranlarını artırmaktadırlar. Beklenen amacın gerçekleşebilmesi için bu tedbirlerin tasarrufla teşebbüsü artırması gereklidir.

Bu gibi tedbirler, yani bir vergi sistemini meydana getiren politikalar mükellefler üzerinde iki etki meydana getirirler.

Mükelleflerin ödedikleri vergiler, kullanılabılır ferdi gelirlerini azalttığı için, eski gelir düzeylerini ve yaşama standartlarını korumayı düşünebilirler. Böyle bir tedbir özellikle vergi mükelleflerinin gelire karşı talep elastikiyetlerine bağlıdır. Vergilerin bu şekilde bir etki meydana getirebilmesi fertlerin daha çok çalışmasına ve boş zamanlarını değerlendirerek eski

(25) Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1978, Cilt 1. S. 204.

hayat şartlarını devam ettirmesine neden olabilir. Böylece de mükelleflerin geliri artmış olur (26).

Bu konuda en önemli nokta mükellefin gelirinde meydana gelecek artışın yatırım ve tüketim arasında nasıl pay edileceğidir. Yatırıma ayrılan kısım vergi gelirlerindeki azalmadan dolayı, hükümet yatırımlarında eğitim ve sağlık hizmetlerindeki eksilmeden az olduğu sürece ekonomi için net bir kayıp söz konusu olacaktır (27).

Vergiler bu yönde düzenlenince bir yandan üretim artar, diğer yandan mükelleflerden alınan vergiler sayesinde bütçe fazlası sağlanır. Verginin gelir etkisi, mükelleflerinin enaz geçim düzeyinde bulunmalarına eski geçim düzeylerini muhafaza etmek istemelerine gelire karşı taleplerinin elastikiyetlerinin sert olmasına ve nihayet ödedikleri verginin miktarına bağlıdır.

Vergilerin gelir etkisi yanında birde ikame etkisi vardır. Bu etki vergilere karşı mükelleflerin direnmeleri, fazla çalışma yerine dinlenmeyi tercih etmeleridir. Mükelleflerin böyle bir tepkide bulunabilmeleri için gelire karşı olan talep esnekliklerinin yüksek olması gerekmektedir. İndirimler kârlılık oranını artıracığından müteşebbüslerin para talebini dolayısıyla faiz ve halkın tasarruf eğilimini artıracaktır. Dikkat edilirse etki, tasarrufların faiz oranına duyarlılığına bağlıdır. Türkiye'de faiz oranı zaten yüksek olduğu için meydana gelecek küçük artışların gereken etkiyi yapması beklenemez. Tasarrufların, gelirin bir fonksiyonu olduğunu kabul etmek daha doğrudur. Sonuç olarak ta bu tedbirlerin tasarrufları artıramıyacağını kabul etmek gerekir.

Kanun koyucunun daha ziyade üzerinde durduğu teşebbüslerin teşviki meselesine gelince teorik olarak yerinde olmakla beraber yatırım kararlarının fiiliyata intikal edebilmesi için, ekonomide

(26) İsmail Türk, a.g.e., S. 104.

(27) Ahmet Beyarslan, a.g.e., S. 114.

yeter derecede borç verilebilir fonun varolması gerekmektedir. Tasarrufların kârlılık derecesi artan alanlara kanalize olması ancak o zaman mümkün olabilir.

Yatırımların ve ihracatın teşvikinde sermaye piyasalarının sinai kalkınma ve ihracat bankalarının rolü çok daha direk ve olumludur. Çünkü iş olup bittikten sonra müteşebbis zaten ticari bankalardan aldığı kısa vadeli kredilerle döner sermaye ihtiyacını karşılamaktadır. Tasarruflar yatırıma bağlandığı andan itibaren likit hale çevrilebilme imkânını tamamen kaybetmekte ve müteşebbisler bu yüzden çekimser kalmaktadırlar. Nitekim yapılan çalışmalar tüketim artışlarının yatırımı değil, ticareti teşvik ettiğini göstermektedir. Halbuki müteşebbisin hisse senetlerini satarak bir kısmını likit hale çevirebilmesi bu tereddütü önleyecektir.

Yabancı sermayeyi teşvik amacıyla konan tedbirlerde pek isteneni getirememiştir. Çünkü yabancı sermaye lastik gibi kâr haddi çok yüksek veya montaj sanayii gibi pek az sabit sermayeye gerek gösteren sahaları seçmektedirler (28).

V.4 Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisi

Bilindiği üzere vergiler birer maliye politikası aracı olarak, devlet tarafından hükümet programları doğrultusunda kullanılmaktadırlar. Vergiler en önemli kamu gelirleridir. Mükelleflerden alınırken elde ettiği gelir, sahip olduğu servet ve harcama gücü gibi unsurlar gözönünde bulundurulmaktadır. Ancak her ne şekilde alınırsa alınsın, mükelleflerin gelirinden alındığından vergiyi ödmeden önceki durumu ile ödedikten sonraki durumu arasında aleyhte bir fark olacaktır. Vergiler, gelir, servet, harcamalar gibi çok geniş konular üzerinden alındığında hemen hemen herkes vergi mükellefidir. Çağdaş vergileme tekniğinde, genel indirim, artan oranlılık, ayırma prensipleri gibi müesseselerle mükelleflerden gerçek vergi ödeme güçleri ile orantılı olarak vergi alınması öngö-

(28) İbid. S. 115.

rılmaktadır. Bu nedenle şu sonuca varabiliriz. Çağdaş devletlerin vergi sistemleri ve bu sistemlerin kabul ettikleri vergilendirme teknikleri gelir dağılımındaki eşitsizlikleri giderici yönde etkide bulunmaktadır. Kamu harcamaları yoluyla toplumsal kollektif ihtiyaçlar karşılanmakta ve bu hizmetlerden ya hiç para alınmamakta veya gerçek maliyetlerinin altında bir ücret ödenmektedir. Bu hizmetlerden bütün vatandaşlar bulundukları ortama göre faydalanmaktadırlar. Denebilir ki kamu harcamalarının yapısında gelir dağılımındaki eşitsizlikleri giderici özellik vardır (29).

Vergilerin adil olması gereği Anayasamızda da belirtilmiştir. Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Şu halde mali gücü olmayanlardan vergi almak vergi adaletine aykırı olduğu gibi Anayasa'yada aykırı olacaktır.

Vergi adaletinin en iyi göstergesini genellikle mükellefin ödeme gücü, verginin genelliği ve fedakârlıkta eşitlik ilkelerinin vergilemede esas alınıp alınmadığı hususu teşkil etmiştir. Vergi adaleti kavramıyla verginin alındığı safhada ileri bir safhayıda kapsamak ve vergi gelirinin devlet tarafından harcanmasında vatandaşların bu harcamalardan yararlanma imkânının da gözönünde bulundurmak gerekir. Ancak bu düşünce vergi adaleti kavramının çok geniş tutulması halinde söz konusu olup, bu açıdan vergi adaletinin sağlanması çok daha güçtür. Öncelikle ele alınması gereken, herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesini öngören vergi adaleti anlayışdır ki, bunun gerçekleşmesi çok daha kolaydır.

Anayasa'mızda yer alan mali gücün en iyi ölçüsü ise gelirdir. Dolayısıyla sosyal adaleti gerçekleştirmede kullanılacak en uygun vergi sistemi gelir vergisidir. Adil olabilmesi için genellikle gerekli olduğu kabul edilen önemli şartlar şunlardır :

1. Birincisi enaz geçim indirimi (genel indirim) olarak gelir vergisi sistemimizde yerini alan müessesemizdir ki, hiçbir

(29) İsmail Türk, a.g.e., S. 267.

vergi ödeme gücünü temsil etmeyen, mükellefin kendisi ve ailesinin zaruri ihtiyaçlarını karşılayan miktardaki gelirin vergi dışı bırakılmasını amaçlamaktadır.

2. İkinci şart, gelirin kaynağına göre farklı vergi nispetlerine tabi tutulmasıdır. Bu görüşün dayanağı kaynakları farklı olan gelirlerin aynı nispette vergi ödeme gücüne sahip olmayacakları düşüncesidir. Bu düşüncenin sonucu olarak birçok ülkede, emek, emek-sermaye ve sadece sermayeye dayanan kazançların farklı nispetlerde vergilendirme esası kabul edilmiştir. Bu prensibe ayırma prensibi denilmektedir.

Ayrırma prensibinin Türk Vergi Sisteminde gerektiği gibi yer alması ücretlileri zor durumda bırakmaktadır. Ücretlilerin gelinde kaynaktan vergi kesintisi yapılmasından dolayı, bilhassa emeğini satarak geçinenlere büyük yükler yüklenmiştir. Ayrıca ücretlilerde vergi ödeme süresi çok kısa olmasına rağmen, sermaye kazançlarından 15 ay, 26 ay gibi uzun ödeme süreleri mevcuttur. Bu durumda ücretlilerin vergilendirilmesinde ücretlilere bir farklılık tanınması ve emek gelirlerinin korunması şarttır. Ayrı bir tarife uygulaması zor olsa bile, sosyal adaleti sağlamak için böyle bir uygulamayı engellememelidir ⁽³⁰⁾. Vergi sistemimizde yer alan özel indirim ve sakatlık indirimi gibi müesseseler ayırma prensibinin uygulanması açısından önemli bir adım olarak nitelendirilebilir.

3. Üçüncü şart ise; artan oranlılık diye nitelendirilen bir müessesedir. Bu müessese yüksek gelir gruplarından vergi ödeme gücünün yüksek olması nedeniyle, gelir yükseldikçe daha yüksek vergi nispetlerinin uygulanmasını gerektirir ⁽³¹⁾.

Artan oranlı bir vergide istenen sonucun alınabilmesi için,

(30) İbid. S. 221-223.

(31) Mehmet Pamak, "Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisinde Enaz Geçim İndirimi Müterakkilik ve Ayrırma Prensibi" Maliye Enstitüsü Konferansları, 24. Seri, 1975, S. 197-198.

sadece vergi nispetlerini yükseltmek özellikle mükellefiyet bilincinin gelişmediği ülkelerde çözüm yolu olma aktadır. Çünkü vergi nispetleri istenen amacı gerçekleştirebilecek nispette olsa bile Türkiye gibi az gelişmiş ülkelerde beyana dayanan gelir vergisinde gerçek matrahların vergiye girmemesi, artan oranlılığın önemini azaltmaktadır. Bu nedenle vergi adaletini gerçekleştirebilmek için artan oranlılığın dikliğini artırmaktan önce veya bu tedbirle beraber gerçek gelirlerin vergiye matrah olacak şekilde beyan edilmesi sağlanmalıdır. Bu da vergi kanunlarındaki kontrol ve otokontrol müesseselerinin etkin bir duruma getirilmesiyle mümkün olacaktır (32).

Bu üç şartın sadece vergi yükünü ferdi vergi ödeme gücüne göre eşit olarak dağıtacak şekilde uygulanması, vergi adaletini sağlamaktadır.

Sosyal adaleti gerçekleştirmiş olmak için, bu şartların aynen uygulanması yeterli değildir. Sosyal adaletin amacı toplum içindeki servet ve gelir dağılımı eşitsizliklerini mümkün olduğu kadar azaltmak, büyük gelirleri yontmak ve düşük seviyedeki gelirleri ise korumak suretiyle eşitsizliği yaratan aradaki farkları asgariye indirmektir.

Vergi adaleti farklı gelirler arasındaki dengesizliği azaltmadan aynen muhafaza eder. Sosyal adalet ise bu dengesizlikleri azaltmak gayesini güder. Sosyal adaletinde sağlanması isteniyorsa yukarda belirtilen şartların uygulanması sonucunda herkes geliriyle orantılı bir şekilde vergilendirilmekle kalmamalı, aynı zamanda milli gelir ve servetin düşük gelirli lehine yeniden dağılımını da sağlamalıdır.

Gelir vergilerinde artan oranlılığın yaygın biçimde benimsenmiş olmasının nedeni, çağdaş toplumsal adalet anlayışının yerleşmiş olmasıdır. Yani gelir eşitsizliklerinin azaltılmasına verdiği öneme ve gelir vergisinin bu konuda etkili bir araç olabileceği

(32) İbid. S. 221.

inancına bağlıdır. Tarifenin taşıyacağı artan oranlılığın ölçüsü, toplumsal kaygılarla, artan oranlı bir gelir vergisinin yaratabileceği menfi iktisadi etkiler arasında kurulacak dengeye göre belirlenecektir. ancak artan oranlı tarife, az çok istikrarlılık gösteren gelirler için vergi adaletini sağlayıcı etkide bulunabilir. Dönemler arasında çok değişiklik gösteren gelirler için bazı sakıncaları vardır (33).

Bir örnekle durumu izah etmeye çalışalım. A şahsı birinci yıl 100.000, ikinci yıl 100.000 lira gelir elde etmiş olsun. % 40 oranında bir vergi tarifesıyla 40.000, birinci yıl, 40.000 lira da ikinci yıl toplam 80.000 lira vergi ödeyecektir. B şahsı ise birinci yıl 200.000 lira, ikinci yıl hiç kazanmamış olsun. Birinci yıl artan oranlı tarife nedeniyle % 60 oranında bir vergi uygulanacağını farzedelim. Dolayısıyla 120.000 lira vergi verecek ve A şahsı ile aynı miktarda kazanç sağladığı halde ondan daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaktır (34).

Gelir Vergisi Kanunumuzda yer alan enaz geçim indirimi ve artan oranlılık müesseseleri ile tam manasıyla vergi sistemimize girmemiş olan fakat, vergi adaletini sağlamada önemli bir faktör olan ayırma prensibinin uygulanmasının hem mükellef hem de devlet açısından faydalı olacağı muhakkaktır.

Bir ülkede sosyal adaletin sağlanması sosyal politikanında bir hedefidir. Bu hedefin gerçekleşmesinde en iyi araç maliye politikasıdır. Milli gelirin fertler ve zümreler arasında adil dağılımını sağlamak içingelirin üretime katılan kimseler arasında adil şekilde üretime katkıları miktarınca dağıtılması yanında, üretime katılmayan kimselerede bu dağıtımdan pay sağlamak gereklidir. Gelir dağılımında söz konusu olan husus milli gelirin fertler ara

(33) Özhan Uluatam, Kamu Maliyesi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1983, S. 235.

(34) İbid. S. 236.

sında nispi olarak dağıtımında adaleti sağlamaktır. Yoksa fertlerin milli gelirden eşit şekilde pay alması değildir (35).

V.5 Az Gelişmiş Ülkelerde Vergileme

Genellikle az gelişmiş ülkelerde kamu araçlarına ayrılabilen milli gelir oranlarının, vergileme yoluyla büyük oranda politik ve sosyal baskı kurulmadığı sürece, zengin ülkelere nazaran az olduğu kanısı yaygındır. Az gelişmiş olarak tanımlanan ülkelerde vergi gelirlerinin gayri safi milli hasılaya oranlarının gelişmiş ülkelere nazaran daha az olduğu bir gerçektir. Bunun nedeni esasında vergileme potansiyelindeki yetersizlikten çok mevcut potansiyelin etkin olarak kullanılmamasıdır (36).

Vergiler, iktisadi ranttan yani nüfusun asgari geçimlerini sağlayacak gelirden fazla olan kısımdan ödenmektedir. Gelişmiş ülkelerde vergilemenin genel prensipleri olan vergide adalet, eşitlik, belirlilik ve uygunluk gibi prensiplere daha fazla yer verilmektedir. Örneğin, gelir vergisi konusunda mükellefin, bireysel vergi yükünün aile statüsüne göre farklılaştırılması en önemli olaydır. Karı kocaya tanınan serbest meblağlar veya evlilerin, bekarların aksine çeşitli şekillerde vergi imtiyazları bulması, çocukların sayıları ve yaşlarının dikkate alınması diğer bazı aile mensupları için özel istisnaların tanınması, bu konuda en iyi örneklerdir. Öyle ki gelişmiş ülkeler arasında da bu konuda birbirlerinden daha üstün durumda olanlar vardır. İngiliz vergi sistemi ve özellikle de gelir vergisi sistemi Alman gelir vergisi kanununa göre daha iyidir (37).

(35) A.Baki Pirimoğlu, Maliye Ders Notları, Erzurum, 1979, S. 173-174.

(36) John.F.Due Ph. D, Maliye İktisadi Bir Analiz, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1967, S. 166.

(37) Fritz Neumark, Vergi Politikası, Çeviren İclal Feyzioğlu (Cankorel), İstanbul, 1975, S. 160-161.

Azgelişmiş ülkelerde devlete sağlanacak gelirlerin azalması korkusuyla değil genel istisnalara, sosyal adalete ve hukuka ait prensiplere de pek uyulmamaktadır. Bu nedenle azgelişmiş ülkelerde vergi genellikle az gelirli kişilerden alınmaktadır. Vergiler, ferdin asgari geçimini sağlayacak gelirden arta kalan kısımdan alınır demistik. Şayet bu arta kalan kısım verimli yatırımlarla kullanılıyorsa, vergilemenin kalkınma üzerindeki ters etkisi ile toplumun tasarruf birikimini azaltacaktır. Bu nedenle bir ülkedeki vergileme potansiyeli, o ülke sakinleri için gereken asgari zorunlu tüketimin üzerindeki gerçek tüketimdeki fazlalığa bağlıdır. Pratikte asgari zorunlu tüketim sosyal geneleklere, alışkanlıklara ve toplumdaki yaşam standardına bağlı olacağından ve hükümet bu sınırlar içerisinde çalışmak zorunda olduğundan ölçülmesi çok zordur. Eğer böyle olmasaydı, vergileme potansiyeli, kişi başına reel milli gelirdeki değişmelerle birlikte devamlı değişebilirdi (38).

Yine bir ülkenin vergileme potansiyeli milli gelir dağılımında var olan eşitsizliğin kapsamının genişliğine bağlıdır. Bu gelirin elde edildiği mülkiyetin sahipliğiyle ve bunun toplanma derecesiyle yakından ilişkilidir. Toplam gelirin daha büyük bir kısmı, azınlıktaki varlıklı şahıslara dağılmış olan bir ülkede nüfusun çoğunluğunun hayat standardı alışılmışın altında olacaktır. Gerçekten de azgelişmiş ülkelerde kişi başına düşen ortalama gelir paylarından daha çok payı olan küçük bir azınlıktır. Bu gelirin büyük bir kısmı tasarruftan çok tüketime harcanmaktadır. Bir ülkede bu durumun hangi oranda yaygın olduğu kısmen vergi sistemi etkinliğine, kısmen de gelirin ticari sınai veya zirai oluşuna bağlıdır (39).

(38) Nicolas Kaldor, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergileme ", Eskişehir, AÜİİBF Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, Haziran 1983, S. 20.

(39) ibid. S. 27.

Az gelişmiş ülkeler, genelde geçimini büyük ölçüde tarımdan sağlayan nüfusa sahip ülkelerdir. Bu oran en geri kalmışlarda % 80-90 biraz daha gelişmiş olanlarda % 40-60 arasında değişmektedir. Halen çoğu az gelişmiş ülkelerde tarımsal alanlar, konan istisnalarla vergilemeden kurtulmaktadırlar. Ekonomik kalkınmanın göstergesi tarımda çalışan nüfusun artan bir biçimde sınai ve hizmet kesimlerine doğru yer değiştirmesidir. Tarım kesimine uygulanacak vergi reformu için, tarımda çalışanlar üzerine bazı grupların tepkilerini gözönünde bulundurmak gerekir. Bu nedenle de gelişmekte olan veya az gelişmiş ülkelerde meydana getirilecek vergi reformlarının mutlaka siyasi yansımaları olacaktır (40).

Gelişmekte olan ülkelerde tarım sektörünün vergi dışı bırakılması, genellikle vergi yükünün pazar ekonomisi veya ticaret sektörü üzerine yerleşeceği anlamına gelir. Ayrıca çoğu gelişmekte olan ülkelerde verginin yansımaları geriye doğrudur. Toplam gelirin büyük bir bölümünü oluşturan dolaylı vergiler, tüketim malları üzerinden alınırken dolaysız vergiler genellikle kaynakta kesilen ücret ve maaşlardan sağlanır. Kağıt üzerinde birçok az gelişmiş ve yarı gelişmiş ülkelerde artan oranlı gelir vergisi ve veraset vergisi bulunmasına rağmen pratikte bu vergilerin etkili olduğu birkaç ülke vardır (41).

Kalkınmaya yönelik çeşitli teşvik edici politikalar vardır. Bunların içerisinde vergileme politikası çok önemli yer tutmaktadır. Vergi tedbirleri özellikle sermayenin oluşumu ve birikimi konusunda son derece etkili olmaktadır. Bu açıdan yaklaşıldığında vergi politikasının ekonomik kalkınmada önemli bir rol oynadığı düşünülebilir. Vergi reformunu içeren kararları almadan önce, ekonomik politikanın ilkelerini çok iyi saptamak gerekir (42).

(40) Halil Nadaroğlu, "Son zamanlarda Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu", Nihat S.Sayar'a Armağan, İstanbul, 1980, S. 274-276.

(41) Nicolas Kaldor, a.g.e., S. 20.

(42) Halil Nadaroğlu, a.g.e., S. 280.

Gelişmiş ülkelerde vergi sisteminin özelliği nedeniyle bütçe gelirleri içerisinde dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre daha fazla yer tutmaktadır. Bunun sonucu olarak gelir vergisi hasılatı fazla olmaktadır. Oysa azgelişmiş ülkelerde ortalama gelir seviyesinin düşüklüğü vergi dağıtımında yükümlü sayısının iktisadi ve sosyal nedenlerle sınırlı olması gelir vergisinin verimini azaltmaktadır. Bu iki grup arasında bulunan ülkelerde çeşitlendirilmiş vergi sistemi uygulanmaktadır. Bu gibi ülkelerde vergi çeşidi artırılarak devlete gelir sağlanmaya çalışılmaktadır. Çeşitlendirilmiş vergi sistemini uygulayan ülkelerde dolaysız vergiler ile dolaylı vergiler arasında pek fark yoktur. Mükelleflerin vergi yükleri oldukça ağırdır (43).

Türkiye azgelişmiş bir ülke olmasına rağmen G.V.K'nu modern bir kanundur. G.V.K. Alman vergi sisteminden, vergi idaresi de Fransız vergi idaresinden esinlenerek hazırlanmıştır. Ancak gelir vergisi beklenen hasılayı sağlayamadığından dolayı dolaylı vergilerde başvurulmuştur. Bu nedenle Türkiye'de çeşitlendirilmiş vergi sisteminin uygulandığını söyleyebiliriz.

V.6 Vergilerin Bireylerin Ekonomik Davranışları Üzerine Etkileri

Kamu kesiminin ekonomi içindeki payı giderek artmaktadır. Bunun sonucu olarak daha büyük boyutlarda kaynakların kamu kesimine aktarılması gerekmektedir. Özel kesimin ödediği vergilerde de bu nedenle artışlar olmaktadır. Değişik türden alınan vergilerin alınma yöntemleri, teknikleri ve ekonomi içerisinde bulunduğu koşullar vergilerin etkilerinin farklılaşması neden olmaktadır. Etkilerde görülen farklılıklar vergi konusunun seçiminde matrahın hesaplanmasına ait kayıtlardan, vergilerin sürekli olup olmamasından değer veya ölçü esasına göre alınmalarından, vergilerin konulduğu mal ve hizmetlere yönelen talebin biçiminde ve bireysel davranışlarından ileri gelmektedir.

(43) A.Baki Pirimoğlu, a.g.e., S. 144.

Vergilerin, bireylerin harcama tasarruf, çalışma arzusu ve yatırım kararları üzerinde etkili oldukları muhakkaktır (44).

Gelir vergisi konmakla veya oranı yükseltilmekle bireylerin ellerinde bulunan satın alma gücü azalacaktır. dolayısıyla bireyler ya harcamaların miktarını, ödenen miktarı kadar azaltmak, ya da harcamaların vergilendirilmeyen veya düşük oranda vergilendirilen mal ve hizmetlere doğru yönlendirmek durumunda olacaklardır.

Vergiler harcamalarda olduğu gibi bireylerin tasarruf miktarı ve birimi üzerinde de etkili olacaktır. Eğer vergi nedeniyle tasarruf miktarı değişmiş ise, tasarruf biçimide değişebilecektir. Bireyler tasarruflarını para, tahvil, hisse senedi gibi menkul değerler arasında değiştirebilecekleri gibi, yüksak gelir getiren rizikolu varlıklar ile, düşük gelir getiren rizikosuz varlıklar arasında da dağıtabilirler.

Gelir vergisinin mükellefin tasarruf meyilini azaltacağı düşüncesi genelde hâkimdir. Mükelleflerin gelir ve tasarruflarına tesir eden diğer objektif ve subjektif faktörler sabit kaldıkça, yeni konan veya oranı artırılan bir vergi tasarruf meyilinde önemli bir değişiklik meydana getirmez; şeklinde bir görüş te mevcuttur (45). Mükellef tasarruf ederken, gerçek gelirinin etkisinden başka, gelecekteki görünür görünmez her türlü ihtimale karşı bir güvence sağlamak, hayat standardını gittikçe yükseltmek, bağımsızlık kazanmak, iktisadi hayatta rahat hareket edebilmek, çocuklarına servet bırakmak gibi birtakım subjektif faktörlerin tesiri altındadır. O halde mükelleflerin gelirini tesiri altına alan objektif kriterler ve onun psikolojisine hâkim olan, gelecekteki harcama arzusunun dışında kalan faktörler değişmedikçe vergi sebebiyle faiz haddinin azalmasının tasarruflara tesir edeceği pek söylenemez. Ancak artan oranlı bir gelir vergisi mü-

(44) Fethi Heper, "Verginin Bireylerin Ekonomik Davranışları Üzerine Etkileri", EİTİA Dergisi, Cilt XVII, Sayı 2, 1981, S. 307.

(45) Konan Bulutoğlu, Vergi Politikası, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962, S. 60.

kelleflerin tasarruf meyiline olumsuz yönde etki edebilir. Yüksek dilimlerde nispeti %89 - 90'ı bulan bir artan oranlı verginin, sadece tamamına yakın bir kısmı tasarruftan ödenmekle kalmaz aynı zamanda bu mükelleflerin yatırım yapmak, servet yığmak temayülleri de azalır. Böylece yatırımlar için gerekli olan sermaye birikimi de sağlanamamış olur.

Gelir vergisinde sosyal adaletin sağlanması amacıyla, iktisadi kalkınma için gerekli olan, sermaye birikimini sağlayacak tasarrufların yapılabilmesi amacı arasında bir optimum nokta bulunması şarttır. Yani hem sosyal adaleti sağlayıcı, hem de tasarrufu teşvik edici bir vergi politikası uygulanabilir. Bu optimum nokta muhakkakki her ülke için farklıdır.

Yine tasarruf şevkini kırmamak için bazı tedbirlerle yatırımlar ve bunların gelirleri vergiden muaf tutulabilir. Hafifletici şartlara rağmen yüksek gelir grupları için çok dik bir şekilde artan oranlı olan vergilerin tasarruf meylini azaltıcı bir tesiri olduğu gerçektir. Tanınan muafiyetler matrahtan indirmeler hem vergi sistemini daha karışık bir hale getirmekte, hem de yapılan tavizlerle orantılı teşvik edici bir hizmet görülmemektedir (46).

Geliri üst kademelerden alt kademelere doğru dağıtan bir vergi sistemi ile tasarrufun dolayısıyla sermaye birikiminin olmayacağı savunulmuştur. Bir kimsenin gelirinde herhangi bir azalma olması tüketiminde daha az, tasarrufunda daha çok azalmaya neden olur. Yani vergi yüzünden gelir azalması, kısa devrede tasarrufu çok daha fazla azaltır. Çünkü mükellef eski hayat seviyesini korumağa çalışacaktır. Fakat bu gelir azalmasının devamlı olduğunu anladığı ve gelecekteki gelir tahminlerinde de bir iyileşme ümidi bulunmadığı zaman, yeni gelirine göre bir tasarruf ve tüketim davranışı seçecektir.

(46) İbid, S. 64.

Bilhassa kalkınmakta olan, yani büyük ölçüde sermaye birikimine ihtiyaç duyan ülkelerde, dağıtıcı vergi politikasının tasarrufları azaltıcı tesiri daha fazladır. Toplu vergi yükünün dağıtılmasında adalet prensipleri ile sermaye birikimi hedefi arasında uzlaştırmacı bir politika bulmak gerçekten zordur.

Dağıtıcı vergi politikasıyla sermaye birikimi amacı arasında uzlaşma sağlayacak çeşitli çözüm yolları önerilmiştir. Sermaye birikimini azaltmaksızın, daha adil bir gelir bölüşümü sağlamak artan oranlı vergi sistemi yanısıra devletin istihsal fonksiyonunu tesis etmekle mümkündür. Bazı iktisatçılara göre genel şahsi artan oranlı bir harcama vergisi, hem sermaye birikimini sağlayacak hem de vergi adaleti sorunlarını ortadan kaldıracaktır. Bazılarına göre de gelirler arasındaki büyük eşitsizlik, miras ve bir kereye mahsus olmak üzere alınan servet vergileri vasıtasıyla hızlandırılırsa tasarrufların önemli bir şekilde azalması, sermaye birikiminin aksamayı önlenmiş olur (47).

Vergiler bireylerin çalışma arzularını azaltıp veya artırmaktadır. Vergi nedeniyle geliri azalan birey, eski harcama standartlarına ulaşabilmek amacıyla daha çok çalışmayı isteyebileceği gibi daha az çalışarak ödemek zorunda olduğu vergiyi de azaltma yoluna gidebilir.

Vergiler bireylerin yatırım kararları üzerinde de etkili olmaktadır. Üretim alanlarında ödenecek vergilerin yüksek veya düşük olması yatırımları özendirecek önlemlerin alınıp alınmaması, yatırımcıların kararlarını etkileyebilecektir. Bununla birlikte yapılacak yatırımın türü ne olursa olsun, bireylerin bu konudaki davranışları riziko olasılığına göre ayarlanacaktır. Ancak her bireyin rizikoya, dolayısıyla yatırıma girme eğilimi türlü subjektif ve objektif kriterlere bağlıdır (48).

(47) İbid, s. 46-49

(48) İbid, S. 310.

Vergilerin bireyler üzerinde meydana getirdikleri bu etkiler geniş ekonomik sorunlara yol açabilmektedir. Tüketim ve yatırım malları piyasasında talepte meydana gelen düşme, üretim faktörlerinden yararlanma derecesi, ekonomi istihdam seviyesi, üretim yapısının değişimi, yatırımların kamu kesimi ile özel kesim arasında dağılımı ve nihayet vergi gelirleri üzerinde önemli etkiler yaratmaktadır. Vergi yükü, vergi politikası ile ilgili tedbirlerin savunulmasında kullanılmaktadır. Hükümet veya vergi mükelleflerince vergi politikası tedbirlerini desteklemek veya reddetmek, vergi sistemindeki vergi ahenkleştirmesini savunmak veya kabul etmek için kullanılmaktadır. Hükümet potansiyel vergi rezervelelerini vergilendirmek isterken, sektörlerin vergi yüklerini birbirleriyle karşılaştırmakta tezini bu şekilde savunmaktadır. Vergi mükelleflerinde yeni vergilere karşı koymak isterlerken aynı yöntemle yeni vergi politikası tedbirlerine karşı koymaktadırlar.

Vergi politikasıyla ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak mümkündür. Zamanımızda devlete ödenen vergilerin büyük miktara ulaştıkları bilinmektedir. Vergi karşılıksız olarak mükelleflerden alındığında, tarifi gereği ekonomik ve sosyal hayatta etkiler meydana getirmektedir. Bu etkileri olumlu alanlara yöneltmek, vergi yoluyla sektörler ve kişiler arasında gelir dağılımını eşitlemek, ekonomide tam çalışmayı sağlayabilmek için ister istemez vergi yükü konuları üzerine eğilmek zorunluluğunu doğurmaktadır (49).

V.7 Enflasyon ve Vergiler

Günümüz ekonomilerinde enflasyon kaçınılmaz bir durum halini almıştır. Öyle ki düşük oranlı bir enflasyondan korkulmamaktadır. Hatta bazı ülkeler enflasyon içerisinde kalkınma politikası izlemektedirler. Fakat yüksek dereceli enflasyonun ülkeleri felakete götürdüğü de bir gerçektir. Kalkınmakta olan ülkelere enflasyon olayının görülmesi daha sık rastlanan bir olaydır. Buna

(49) İsmail Türk, a.g.e., S. 62-63.

neden olarakta piyasada fazla miktarda satınalma gücünün dolaşması gösterilmektedir (50).

Vergi politikası yoluyla enflasyonun gidişini kontrol altına almak mümkündür. Vergi sistemlerinde yer alan kanunların ve vergilerin anti-enflasyon karakterde olması zorunlu hale gelmiştir.

Enflasyonla mücadele de vergi politikası, bir taraftan toplam talebi kırmaya, toplam arz ve toplam talep arasında denge sağlamaya ve ekonomideki tikanıklıkları gidermeye, diğer taraftan teşvik edici müesseseleri ile ekonomideki toplam arzı toplam talep seviyesine ulaştırma amacını gütmektedir. Bunun için devlet ya kamu harcamalarını kısacak veya kamu harcamalarını azaltmak yerine eski vergilerin oranını artıracak, potansiyel vergi rezervlerini vergilendirecektir. İşte bu durumda vergi enflasyonla mücadele konusunda bir araç olarak kullanılmış olacaktır. Vergiler, toplam talep-toplam arz arasındaki açığı kapadıkları ölçüde enflasyonu önleyici tesirleri vardır. Eğer bir vergi, toplam talebi mal ve hizmet arzından daha çok azaltıyorsa, enflasyonla mücadele edebilmiştir. Bununla birlikte vergi toplamının anti-enflasyonist etkinliği vergi sistemini oluşturan vergi tiplerine de bağlıdır. Örneğin; yatırıma gidecek kaynaklar üzerine konulan bir vergi, kısa vadede harcamaları kısıcıcı etkisi dolayısıyla enflasyonu önleyici bir etki doğurabilir. Ancak uzun dönemde üretimin kısılmasına, dolayısıyla toplam arzın azalmasına neden olacaktır. Bu da arz talep arasındaki dengesizliği artırarak enflasyonist baskı meydana getirecektir.

Bu nedenle uzun vadede enflasyonla mücadele için vergilerin yatırımları kısıcıcı ve toplumsal adaletsizliği artırıcı olmamasına dikkat etmek gerekmektedir (51).

Devamlı bir sorun olan enflasyonun sonucu olarak, gelir ver-

(50) Mehmet Gültekin, "Gelişmekte olan Ülkelerde Vergi Politikası" Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, 1978, S. 74-76.

(51) İbid. S. 77.

gisi sisteminde de sapmalar meydana gelmektedir. Bunun için vergileri otomatik olarak enflasyona karşı ayarlayan bir sisteme ihtiyaç vardır.

Artan oranlı gelir vergisi ile enflasyonun beraber olması hem devlet gelirlerini artırmakta, hem de kişiler arasındaki vergi yükü dağılımında önemli değişikliklere neden olmaktadır. Aslında gerçek gelir değişmemekle beraber, parasal gelirler arttığı için vergi yükümlüleri vergi cetvellerinde üst dilimlere çıkmakta ve daha yüksek vergi oranları ile vergilendirilmektedirler. Bunun yanında gelirleri daha önceki kanunlarla tespit limitler altında bulunduğu için vergilendirilmediği halde, enflasyon sonucunda vergilendirilirler. Aile geçim indirimi gibi, nominal miktarlarla tespit edilmiş diğer indirimleri, muafiyetleri çok değişik miktarlarda gelir vergisi ödemek zorunda kalmaktadırlar. Eğer hiçbir tedbir alınmazsa ve enflasyon hızlı bir şekilde devam ederse, halkın büyük bir kısmı gelir vergisinin en yüksek marjinal oranına maruz kalırlar (52).

Enflasyonun gelir vergisinde ortaya çıkardığı bu gibi sonuçlarını azaltmak için bazı tedbirlere baş vurabilir. Bu konuda uygulanan en yaygın metod muafiyet, istisna ve gelir dilimleri gibi parasal terimlerle ifade edilen vergi unsurlarında zaman zaman ayarlamalar yapmaktır. Ülkemizde de son yıllarda bu konuda düşük gelirli lehine bazı düzeltmelere gidilmiştir. Ancak vergi politikasının enflasyonla mücadelede başarılı olduğu söylenemez.

Vergi politikası deflasyonla mücadele çinde kullanılmaktadır. Deflasyon toplam talebe karşın, toplam arzın daha fazla olmasıdır. Toplam arzı toplam talep seviyesine çıkarmak için vergi kesintileri yoluyla halkın satınalma gücü artırılır. Bunun için vergi kısıntıları veya vergi indirimleri yapılarak bazı vergilerde istisna ve muafiyetlerin sınırları genişletilir. Ancak gelir vergisi enflasyonla mücadele de etkisini geç gösterir. Bunun için yeni bir vergi döneminin başlaması gerekir (53).

(52) İbid. S. 78.

(53) A.Baki Pirimoğlu, a.g.e., S. 166-167

VI. ÖZET VE SONUÇ

Bu araştırmada Türkiye'de gelir vergisinin modern bir vergi olarak doğuşu ve gelişmesi üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde, ilk çağdan günümüze kadar vergide meydana gelen gelişmeler üzerinde durulmuştur. Daha sonra gelir vergisinin doğuşu ve gelişmesi açıklanmaya çalışılmıştır. Dünya ülkeleri üzerindeki uygulama üzerinde durulmaya çalışılarak az da olsa Türkiye ile diğer ülkeler arasında kıyaslama yapabilmek amacı güdülmüştür.

Bu bölümde ayrıca, az gelişmiş ülkelerde vergileme, bu konudaki sorunlar vergide adalet eşitlik gibi ilkelere uygunluk, milli gelir dağılımındaki adaletsizlik, tarım sektörünün vergilendirilmesinde doğacak sorunlar ve vergi reformlarının siyasi yansımaları üzerinde durulmuştur. Kalkınmayı teşvik edici politikalar ve bu politikalar arasında vergi politikasının önemine değinilmiştir. Verginin bireylerin ekonomik davranışları üzerine etkileri yeni çıkarılan vergi kanunlarına tepkiler incelenmeye çalışılmıştır.

İkinci bölümde gelir vergisinin de içerisinde yer aldığı Türk Vergi Sistemi hakkında teorik bilgiler verilmeye çalışılmıştır. Bu bölümde Osmanlı İmparatorluğunun ilk kuruluşundan Cumhuriyetin kuruluşuna kadar olan mevcut vergiler, bu vergilerden Cumhuriyetten sonra da devam edenler ve nihayet Cumhuriyet döneminde çıkarılan vergiler üzerinde durulmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde Türk Vergi Sistemi içerisinde gelir vergisinin yeri üzerinde durulmuştur. Bu bölümde amacımız Türk Gelir Vergisini önce teorik bir temele oturtmaktır. Bu teorik temel hakkında ikinci bölümde de bilgi vermeye çalışılmıştı. Bu bölümdeki bilgiler, gelir üzerinden alınan vergi çeşitleri, gelir kavramı gelirin unsurlarıdır. Bu bölümde ayrıca gelir vergisinin Türk Vergi Sistemi içerisindeki önemi ve yeri üzerinde durularak bu verginin vergi gelirleri ve bütçe gelirleri içerisindeki önemine değinilmeye çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde Gelir Vergisi Kanununun geçirdiği aşamalar kronolojik sıraya göre verilmiştir. Bilindiği gibi ilk gelir vergisi kanunu 1949 yılında hazırlanmış ve 1950 yılında Bütçe Kanunu ile birlikte yürürlüğe girmiştir. 1950'den 1960'a gelinceye kadar herhangi önemli bir değişiklik olmamıştır. Ancak 1960'tan sonra Gelir Vergisi Kanunu yeniden düzenlenmiş ve yürürlüğe girmiştir. Bundan sonraki dönemlerde de 1980'e gelinceye kadar kayda değer herhangi bir değişiklik olmamıştır. 1980 ve onu takip eden yıllarda yapılan değişikliklerle reform diyebileceğimiz bir hareket başlatılmıştır. Bu bölümde ayrıca 1980'den sonra vergi sistemimizde yapılan değişiklikler ve vergi denetiminde getirilen yenilikler üzerinde durulmaya çalışılmıştır.

Son bölüm olan beşinci bölümde gelir vergisinin sorunları ve çözüm yolları incelenmeye çalışılmıştır. Türk Vergi Sisteminin en büyük sorunlarından birisi muhakkak ki vergi kaçakçılığıdır. Kaçakçılığın nedenleri ve kaçakçılığa karşı alınacak tedbirler üzerinde durulmuştur. Yine bu bölümde gelir vergisi gelirlerin azaltıcı birer unsur olan istisna ve muafiyetler üzerinde durularak Türk Gelir Vergisinin sosyal adalet sorunları incelenmeye çalışılmıştır.

Bütün bu bölümlerin ayrı ayrı incelenmesinden sonra Türk Gelir Vergisi hakkında şu hususları belirtebiliriz.

Türk Gelir Vergisi çıkarıldığından beri birtakım hataları da beraberinde getirmiştir. Gelir Vergisi Kanunundan önce tarım kesimi için söylenen şey ne ise şu anda da aynidir. Aşar'ın kaldırılması sırasında tarım kesimi için herhangi bir vergi uygulaması bu kesimin ilerlemesine engel olur denmişti. Eğer bu kesime uygulanan vergi kalkarsa tarım kesiminin kalkınacağı söylenmişti. Oysa aşarın kaldırılma tarihi olan 1925'ten 1950'ye kadar mali yönden herhangi bir değişme olmamıştır. Milli Birlik Hükümetince çıkarılan 193 sayılı yeni kanunla tarım kesimi vergi kapsamına alınmıştı. Bu seferde % 80-90'a yakın kısım vergi dışı kalmıştı. Buna rağmen çiftçiler yine hoşnut değillerdi. Meclisteki baskı grupları vasıtasıyla

la yeni kanun tasarıları hazırlandı. Bu kanun tasarılarında ileri sürülen nedenler şunlardı. Tarım kesiminin eğitim seviyesinin düşüklüğü nedeniyle defter tutma ve beyanname vermede güçlük çecekleri, zaten az kazanan bu kesimin vergilerle daha zayıf bir hale geleceği, kalkınmanın yeniden başlaması gerektiği gibi nedenlerdir.

Görüldüğü gibi tarım kesiminin vergilendirilmesiyle ilgili bir kanun çıkarılırken objektif kıstaslar bir tarafa bırakılarak siyasi nedenler gözönünde bulundurulmuş, baskı grupları küstürülmemeye çalışılmıştır.

Aynı şeyler küçük esnafın vergilendirilmesi sırasında da ileri sürülmüştür. Oysa hem küçük esnaf, hemde tarım kesimi genel olarak daima vergi dışı kalmıştır.

Defter tutmama nedeni olarak gösterilen eğitim seviyesinin düşüklüğü küçük esnaf içinde ileri sürülmüştü. Halbuki kültür seviyesi yüksek olan serbest meslek erbabı için de yoğun işlerinin olduğu bu nedenle defter tutmaya vakitleri olmadığı sebeplerle ileri sürülmüştür. Bu kesimlerdeki istisna ve muaflik sınırlarının geniş tutulması sebebiyle gerçek usulde vergilendirilenler de götürü usule kaymakta ve götürü usulde vergilendirilenlerin sayısı giderek artmaktadır.

Ayrıca gelir vergisinin bünyesinden ileri gelen nedenlerle kaçakçılık yapılmaktadır. Tarımdan son derece düşük bir gelir sağlanmasına rağmen milli gelirden büyük bir pay almaktadırlar. Tarımın vergi dışı bırakılmasının yanında bu kesimden sağlanan gelirlerin azlığını şu nedenlere bağlayabiliriz. Tarımda, giderlerin tespiti oldukça zordur. Bazı ürünler, diğer ürünler için ham madde olmaktadır. Bu gibi giderleri tespit etmek oldukça güçtür. Yine tarımda stokların ve işçi ücretlerinin vergilendirilmemeside vergi gelirlerini azaltmaktadır. Mükellef işçi sayısını ve stokları çok göstererek vergi kaçırabilmektedir.

O halde yapılacak iş G.V.K'nda yer alan bu gibi açık kapıla-

rın sayısını mümkün olduğu kadar azaltmaktır. 30 yılı aşkın bir sürede uygulanan gelir vergisinin başarılı olduğunu söyleyemeyiz. Başarısızlığın bir takım nedenlerinin olduğu muhakkaktır. Bu konuyla ilgili olarak çıkarılan kanunlar istikrarsızdır. Bu durum kanunların başarı şansını azalttığı gibi, Hükümetlere güveni de sarsmaktadır. Bugün çıkarılan bir kanun ertesi gün baskı gruplarının etkisiyle değiştirilebilmektedir. Rasyonel olmaksızın uzak hissi nedenlerle çıkarılan kanunlar gelir artırmak bir yana ülkeye yeni yükler ve sorunlar getirmektedir.

Türkiye'de enflasyon vergilerin etkinliğini azaltmaktadır. Kurumlara özgü aşırı özendirme kuralları kurumlar vergisi matrahını düşürerek kurumlar vergisi gelirlerini azaltmaktadır. Çok sayıda dolaylı vergi de enflasyon nedeniyle etkinliğini kaybetmekte dolayısıyla ağırlıklı vergi gelir vergisi olmaktadır. Gelir vergisinde vergi yükü ise bir grup mükellef, yani ücretliler üzerinde yoğunlaşmıştır. Enflasyon nedeniyle gelir vergisindeki artan oranlılık, azalmakta giderek düz oranlı hale gelmektedir.

Ülkemizde ücret geliri dışında gelir elde edenler çok kolay vergi kaçırmaktadır. Kira, kâr payı ve faiz gelirleri ücretlilere göre düşük oranda vergilendirilmektedir. Ücretliler vergilerini kazandıkları anda ödemekte, diğer gelir grupları gelirini kazandıktan çok sonra ödemektedir.

Ülkemizde vergi yükünü belirli kesimler taşımaktadır. 1985 yılında uygulanacak olan % 25' lik (1.000.000 liraya kadar) oran yeterli değildir. Çünkü enflasyon nedeniyle bu oran yükselmektedir. % 30' luk bir enflasyon, % 25' lik oranı % 45' e çıkaracaktır. Vergi yükünün, ortalama olarak % 63 - 64' ünü ücretlilerin taşımasına rağmen, Milli Gelirden bu kesimin aldığı pay % 31 - 32' dir. Oysa sermaye ve serbest meslek sahiplerinin vergi yükü % 35 - 36, Milli Gelirden aldıkları pay ise % 47 - 48 dir.

Yaptığımız çalışma sonucunda Ülkemizdeki mali örgütün ve vergi hizmetinin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz.

1. Toplumumuzun değerler sisteminde vergi ahlaki istenilen düzeyde değildir. Bunun bir an önce kazandırılması gerekmektedir.

2. Vergi denetim organlarının sayısı çok fazladır. Bu nedenle işler arasında kopukluk olmaktadır. Vergi Kontrol Memurları, Vergi Daireleri, Gelir Müdürleri, Defterdarlar, Gelir Kontrolörleri, Takdir Komisyonları, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri, Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı Müsteşarı, Müsteşar Yardımcıları ve Danıştay kısmen veya tamamen vergi hizmeti yapmaktadırlar. Bunlara Kaymakamları, Vali Yardımcılarını, yerel ticaret odaları üyelerini, belediye meclisi üyelerini de ilave edersek bir dizi kontrol ve denetim müessesesi ortaya çıkmaktadır. Bu kadar çok kurul ve komisyonun vergi denetimini etkin bir şekilde yapması mümkün değildir.

3. Maliye örgütü Dünya'da ve Türkiye' deki ekonomik gelişmeleri yakından takip ve tahmin edecek bir planlama çalışmasından yoksundur. Bu durum ister istemez vergi örgütünü de olumsuz yönde etkilemektedir.

4. Maliye teşkilatında çalışan personelin ücretleri düşüktür. Bunun kaçınılmaz sonucu olarak az da olsa vergi personeli özel kesimde gizlice muhasebecilik ve mali danışmanlık yapmaktadır.

5. Maliye teşkilatı ve vergi örgütü araç - gereç bakımından donatılmamışlardır. Normal ihtiyaçlar lüks sayılmakta ve ilkel şartlarda çalışılmaktadır.

6. Mali örgütün etkinliğinin artırılması için personelin eğitim düzeyinin yükseltilmesi gerekmektedir.

Bütün bunları düzeltmek için Türk Kamu Maliyesinin bir an önce ıslah edilmesi gerekmektedir. Bu gibi düzenlemeler yapıldığı takdirde adaletle yaklaşılır, ahlak dışı uygulamalar

azalır, toplumun değerler sistemi güçlenir, ekonomik ve sosyal gelişme için çok gerekli kaynaklar sağlanır ve dolayısıyla vergi gelirleri artırılabilir.

Vergi sisteminin ve bunun bir parçası olan denetimin başarılı olabilmesi sistemi oluşturan kuralların, yükümlülerin büyük bir çoğunluğu tarafından benimsenmesine ve bu kuralların bir toplum halinde yaşamının gerektirdiği zorunlu unsurlar olduğunun kabul edilmesine bağlıdır. Böylece, sistemin işlerliği sağlanacak ve denetim asıl görevlerini yeterli ve verimli bir şekilde yerine getirmiş olacaktır.

Ancak tamamen de denetimi suçlamak mümkün değildir. Verginin etkin işleyebilmesi için önce vatandaşın verginin ne olduğunun bilincine varması gerekmektedir. Vatandaşların her zaman devletten bazı beklentilerinin olacağı muhakkaktır. Ancak bu beklentilerinin finansmanının nasıl karşılanacağını düşünmemektedir. İşte bu aşamada, devletin her türlü imkânı kullanarak kitle iletişim araçları ile vergiyi halka tanıtmayı gerekir. Verginin devletin yaptığı harcamalarla tekrar vatandaşa, hızlandıran etkisiyle döndüğü anlatılmalıdır. Vatandaşın devlete ödediği vergi konusunda da güveninin sağlanması şarttır. Bu güven sağlandığı anda denetim kendi doğal görevini yapmaya başlayacak ve daha etkin bir denetim sağlanmış olacaktır. Vergi konusundaki güven sağlandığı anda Maliye ve halkla ilişkiler de düzelmiş olacaktır.

Bugüne kadar halkla ilişkilerde pek başarılı olduğu söylenemez. Bu konuya bir örnek olarak, beyanname vermenin son gününü vergi dairelerinde meydana gelen uzun kuyrukları gösterebiliriz. İyi bir organizasyona gidilerek, önemli sayılabilecek pek çok soruna çözüm getirilebilir. Bilinçli bir halkla ilişkiler uygulamasına geçildiği anda vergiciliğin sosyal boyutlarında ihmal edilmemiş olur.

Çıkarılacak vergi yasalarının vergi ihtilaflarını asgari düzeyde tutacak şekilde, toplum yapısına uygun olarak dü-

zenlenmesi gerekmektedir. Bunun için de toplumun ekonomik, sosyal ve psikolojik yapısının, görüş ve eğilimlerinin çok iyi bilinmesi şarttır.

Ülkemizde çıkarılan kanunların sık sık değiştirilmesi yerine, uzun bir inceleme döneminden geçirilerek aksayan yönler ortaya çıkarılmalı ve ülkemiz şartlarına daha uygun, basit ve anlaşılabilir bir vergi sistemi getirilmelidir.

Ülkemizde vergi sisteminin önemli sorunlarından birisi de vergi uyuşmazlıklarının çok uzun bir sürede sonuçlanmasıdır. Vergi yasalarının uygulamasında idare ile yükümlü arasındaki anlayış farklılıkları vergi uyuşmazlıklarına neden olmaktadır. Bu farklılıklar uzlaşma ile çözümlenemezse olay yargı organlarına intikal ettirilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının 4-12 yıl gibi uzun sürelerde sonuçlanması nedeniyle, yükümlüler haksız olduklarını bildikleri konularda dahi konuyu yargı organlarına intikal ettirmektedirler. Bu durumdan mükellef kârlı çıkmaktadır. Fakat 20 Ocak 1982'de 2576 sayılı kanunla kurulan Vergi Mahkemeleri bu konuda atılmış olumlu bir adım olarak nitelendirilebilir.

Yine olumlu adımlardan biriside 1984 yılında Vergi Sistemimize giren ücretlilere vergi iadesidir. Bilindiği gibi gelir vergisi genelde beyan esasına dayanmaktadır. Bu beyanların gerçeğe uygun olması ise yükümlüler arasındaki otokontrol sisteminin tam olarak işleyeceği varsayımına dayanmaktadır. Ücretlilere vergi iadesi bu esastan hareketle ücretliler ile perakendeciler arasında menfaat zıtlığı yaratarak ücretlilerin harcamalarını bir belgeye dayandırmak suretiyle, ticari ve mesleki faaliyetlerde bulunanların mal ve hizmet arzının belgelendirilmesi, böylece bu kesimlerin vergi matrahında önemli ölçüde artışların sağlanmasıdır.



E K L E R

EK-1 31.12.1960 Gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda
Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı
(31.12.1980 Gün ve 2361 Sayılı)

BÜTÇE - PLAN KOMİSYONU RAPORU

TC

Milli Güvenlik Konseyi

Bütçe - Plan Komisyonu

18 Aralık 1980

Esas No.:1/60

Karar No.:17

MİLLÎ GÜVENLİK KONSEYİ BAŞKANLIĞINA

Komisyonumuz tarafından incelenerek 15 Aralık 1980 tarihinde Milli Güvenlik Konseyine sunulan "31.12.1960 gün ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı"nın çerçeve 7,27,59,75 ve 80 nci maddelerinin 17.12.1980 tarihli 24 ncü birleşimde komisyonumuza iadesi üzerine anılan maddeler tekrar incelenmiş ancak tasarı kapsamında bulunmayan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 108-109 ncu maddeleri ile 117 nci maddesinin birinci fıkrası komisyonumuzca yeniden düzenlenmiş sonra gelen madde numaraları buna göre teselsül ettirilmiştir.

Çerçeve 7 nci maddeye bağlı 12 nci maddede bulunan 18 nci gruptan sonra gelmek üzere 19, 20 ve 21 nci grupların metne yeniden eklenmesi sonra gelen grup numaralarının buna göre teselsül ettirilmesi,

Çerçeve 27 nci maddeye bağlı ek 3 ncü maddesinin ikinci fıkrasının sonuna yapılan ilave ile yurt dışında kullanılmış olsa dahi Devlet Planlama Teşkilatınca uygun görülen deniz (yüzer havuzlar dahil) ve hava araçlarının ithali halinde yatırım indirimin-den yararlanılması için yeni addolunması,

Çerçeve 59 ncu maddenin 6 ncı bendinde yapılan düzenleme ile henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliye-

te hiçgirilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançların 10.000,- liralık sınırdan hariç tutulması,

Tasarı kapsamında bulunmayan aynı Kanunun Vergilendirme Dönemi başlıklı 108 nci maddesi çerçeve 73 ncü maddeye bağlı olarak yeniden düzenlenerek metinde yer alması,

Tasarı kapsamında bulunmayan aynı Kanunun (Tarh zamanı) başlıklı 109 ncü maddesi çerçeve 74 ncü maddeye bağlı olarak yeniden düzenlenerek metinde yer alması,

Çerçeve 77 nci maddeye bağlı (Asgari Zirai Vergi) başlıklı mükerrer 112 nci maddenin 18 nci grubundan sonra gelmek üzere 19, 20 ve 21 nci gruplar eklenerek sonra gelen grup numaralarının buna göre teselsül ettirilmesi,

Tasarı Kapsamında bulunmayan aynı Kanunun (Yıllık beyana tabi gelirlerle götürü tesbit olunan ticari ve mesleki kazançlar üzerinden tahakkuk eden vergilerde ödenen) başlıklı 117 nci maddesi çerçeve 82 nci maddeye bağlı olarak metinde yer alması,

Çerçeve 83 ncü maddeye bağlı aynı Kanunun mükerrer 117 nci maddesinin yeniden düzenlenmesi uygun görülmüştür.

Milli Güvenlik Konseyinin onayına arz olunur.

Başkan	Üye	Üye
Hüsnü KÜÇÜKAHMET	Tanju ERDEM	Turhan AKPORAY
Em. Amiral	Dz.Kd.Kur. Alb.	Mly.Kd.Alb.

Üye	Üye
Haşmet YURTAL	Tahsin EKİNCİ
Mly.Kd.Alb.	Mly.Kd.Bnb.

BÜTÇE - PLAN KOMİSYONU METNİ

İşletme Büyüklüğü Ölçüsü :

Madde 12. - Küçük çiftçi muaflığını tayin bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak işletme büyüklüğü ölçüleri 24 gruba ayrılmıştır. Bakanlar Kurulu, Zirai Kazançlar Merkez Komisyonunun teklifi üzerine, bu ölçüleri gerekli gördüğü bölgeler için 1 yıl uygulanmış olmak kaydıyla arazi ve ürün türlerine göre % 25 oranını aşmamak üzere artırmak veya azaltmak suretiyle yeniden tespiti yetkilidir. Bu şekilde tespit olunan ölçüler, resmi gazetede yayınlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer.

Bu 24 gruptan bir kaç tanesinin içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşmadığı taktirde muaflık devam eder.

Meyveli ve meyvesiz ağaçlarda meyve ve ürün verebilecek hale gelme durumu başlangıcı, Tarım ve Orman Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken tespit olunur.

Yatırım İndiriminin Konusu ve Nispeti :

Yatırım indirimi konusu aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Ek Madde 3. - Yatırım indirimine, kaynağı ne olursa olsun Ek 2 nci maddede yazılı şartlara haiz bulunan yatırımlarla ilgili harcamalardan ; bina, makina, tesisat, araç ve benzeri amortismanına tabi aktif değerlerin yeni olanlarının maliyet bedelleri esas teşkil eder. Aktif değerlerin yeni olmasından maksat, bunların yurt içinde ve dışında daha önce hiç kullanılmamış olmasıdır. Yurt dışında kullanılmış olsa dahi Devlet Planlama Teşkilatınca uygun görülen deniz(yüzer havuzlar dahil) ve hava araçlarının ithali halinde, bu aktif kıymetler yatırım indirimi uygulaması bakımından yeni addolunur.

Personel lojmanları inşası ve tefrişi, arazi, arazi veya arsa tedariki, yedek parça temini, esas proje dışında münferit tesisat, makina, araç mübayası için yapılan harcamalara indirim uygulanmaz. İnşa edilmiş olarak veya inşa halinde satın alınan binaların satın alma bedeli üzerinden yatırım indirimi yapılmaz. Yatırım indiriminin nispeti yatırım miktarının % 30'udur. Bu nispet zirai yatırımlar ile bölge kalkınması ile ilgili yatırımlarda % 40, kalkınmada öncelikli bölgelerde yapılan yatırımlarda ise % 60'dır.

Arizi Kazançlar :

Madde 32. - Vergiye tabi arizi kazançlar şunlardır:

1. Arizi olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,
2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat,
3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar,
4. Arizi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasıla,
5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terkettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar,
6. Dar mükellefiyete tabi olanların 45 nci maddede yazılı işleri arizi olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Bu maddede geçen hasılat deyimi, alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade eder.

Vergilendirme Dönemi :

Madde 108. - Gelir vergisinde vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılıdır. Şu kadar ki :

1. Mükellefiyetin takvim yılı içerisinde kalkması halinde vergilendirme dönemi, takvim yılı başından mükellefiyetin kalkması tarihine kadar geçen süreye inhisar eder,

2. Götürü usulde tespit olunun ticari kazançlar ile serbest meslek kazançlarında vergilendirme dönemi, maliyeti icra olunduğu takvim yılıdır,

3. Götürü usulde tespit olunan ücretlerde vergilendirme dönemi hizmetin ifa olunduğu bütçe yılıdır. Götürü ücretlerini yıllık beyannameye ithal mecburiyetinde olanlar mezkûr ücretlerinin, bütçe yılının bittiği takvim yılının geliri meyanında bildirirler,

4. Tevkif yoluyla ödenen vergilerde, istihkak sahipleri ayrıca beyanname vermeye mecbur değillerse tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır ve kesilen veya kesilmesi icab eden vergiler yıllık verginin yerine geçer,

5. Münferit beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerin vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine gelirin iktisap tarihi esas alınır.

Tarh Zamanı :

Madde 109. - Gelir Vergisi :

1. Beyanname verilmesi icap eden hallerde, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmiş ise, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde,

2. Götürü usulde tespit edilen ücretlerde, hizmetin ifa olunduğu bütçe yılının ikinci ayında bütçe yılı içinde işe başlanması halinde işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde,

3. Götürü usulde tespit edilen ticari kazançlar ile serbest

meslek kazançlarında, faaliyetin icra olunduğu takvim yılının nisan ayında, takvim yılının içinde işe başlanması halinde işe başlama tarihinden itibaren 1 ay içinde, tarh edilir.

· Asgari Zirai Vergi :

Mükerrer Madde 112. - Gelir Vergisine tabi çiftçilerin verecekleri yıllık gelir vergisi beyannamelerinde gösterdikleri zirai kazançlar üzerinden hesaplanan yıllık gelir vergileri 24 gruba ayrılmıştır. Bu gruplarda belirtilen miktarlara göre tespit edilen meblağdan az olamaz. Az olduğu taktirde bu miktarlara yükseltilir. Ancak çiftçilerin 94 ncü maddenin 12 numaralı bendi uyarınca tevkif yoluyla ödedikleri verginin bu maddeye göre hesaplanacak asgari zirai vergiden yüksek olması halinde tevkif yoluyla ödenen miktar asgari zirai vergi addolunur.

EK-2 Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapan Kanun Tasarısı
(1.5.1981 Gün ve 2454 Sayılı)

HÜKÜMET TEKLİFİ

Madde 1. - 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 10 ncu maddesinin son fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Yarıcılık ortaklık sayılır".

Madde 2. - 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 11 nci maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Ticari veya mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine Tabi olanlardan zirai faaliyette bulunanlar ile bir biçer-dövere veya benzeri mahiyetteki bir motorlu araca veya birden fazla traktöre sahip çiftçiler küçük çiftçi muaflığından faydalanamazlar".

Madde 3. - 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 12 nci maddesi işletme büyüklüğü ölçüsünü yeniden düzenlemiştir. 2361 sayılı kanunla belirtilen hadler yükseltilerek Bütçe-Plan Komisyonuna sunulmuştur. Yine bu işletme büyüklüğü ölçüsü 24 gruba ayrılmıştır.

Madde 4. - 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 13 ncü maddesinin birinci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Küçük çiftçi muaflığından faydalanabilmek için zirai mahsülleri bir takvim yılı içindeki satış bedelleri tutarının 500.000,- lirayı geçmemesi şarttır".

Madde 17. - 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 31 nci maddesinin sakatlık indirimi ile ilgili üç numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"3. sakatlık indirimi : Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari

% 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda belirtilen sakatlık indiriminden faydalanırlar.

Sakatlık indirimi aile reisi için tespit edilen özel indirim tutarının ;

- Birinci derece sakatlar için 8 katı,
- İkinci derece sakatlar için 4 katı,
- Üçüncü derece sakatlar için 2 katıdır.

Sakatlık derecesine göre tespit edilen indirimler, genel ve özel indirim toplamına eklenerek hizmet erbabının ücretinden indirilir.

Sakatlık derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Sosyal Yardım ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile tespit edilir".

Madde 6. - 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 53 ncü maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Yıllık hasılatları tutarı 4.000.000,- liradan aşağı olan çiftçilerin kazancı götürü gider esasına, 4.000.000,- lira veya daha fazla olan çiftçilerin kazançları ise gerçek kazanç usulüne göre tespit olunur".

Götürü Gider Esasından Faydalanma :

Geçici Madde 17. - 1980 yılı kazançlarını götürü gider esasına göre beyan eden çiftçilerden mezkûr yıl hasılatları 4.000.000,- lirayı aşmamış olanlar 1981 yılında da götürü gider usulünden faydalanırlar.

Madde 22. - Bu kanunun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

22.4.1981

BÜTÇE - PLAN KOMİSYONU METNİ

Madde 1. - 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin son fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

Madde 2. - Tasarının birinci maddesi ikinci madde olarak aynen kabul edilmiştir.

Madde 3. - Tasarının ikinci maddesi üçüncü madde olarak aynen kabul edilmiştir.

Madde 4. - 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde sayılan işletme büyüklüğü ölçülerine bazı yeni hadler getirilmiştir.

Madde 5. Tasarının 4 ncü maddesi 5 nci madde olarak aynen kabul edilmiştir.

Madde 6. - Sakatlık indirimi ile ilgili özel indirim tutarları şu şekilde tespit edilmiştir.

Birinci derece sakatlar için 4 katı,

İkinci derece sakatlar için 2 katı,

Üçüncü derece sakatlar için 1 katıdır.

Madde 7. - Tasarının beşinci maddesi yedinci madde olarak aynen kabul edilmiştir.

Madde 18. - Tasarının 22 nci maddesi 18 nci madde olarak aynen kabul edilmiştir.

EK-3 Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
(31.12.1981 Gün ve 2574 Sayılı)

HÜKÜMETİN TEKLİFİ

Madde 1. - 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının bir numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Ticari kazançlarda ; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancının bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (bu şartlara haiz olmaları dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde etmiş sayılmaz).

Türkiye'de satmaktan başka, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması ve satış aktinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

Madde 2. - Aynı kanunun 21 nci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen ve yıllık gayri safi tutarı 240.000,- lirayı aşmayan hasılatın 40.000,- lirası Gelir Vergisinden müstesnadır. Elde edilen gayri safi hasılatın 240.000,- lirayı aşması halinde tamamı vergiye tabi tutulur.

Madde 3. - Aynı kanunun 23 ncü maddesi 9 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalıştırılan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması

ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait olup vergi değerleri 2.000.000,- lirayı aşmayan gayrimenkullerin hizmet erbabına konut olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler.

Madde 4. - Aynı kanunun 24 ncü maddesinin bir ve üç numaralı bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

1. Harcırah kanununa tabi müesseseler tarafından yapılan ödemeler,

3. Kazai veya idari kararlara dayanarak tanıklara ve bilirkişilere verilen ücretler.

Madde 5. - Aynı kanunun 34 ncü maddesinin 3 ncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Aile reisinin, eşinin ve çocuklarının herbirinin gerçek usulde vergiye tabi ücret gelirin'e ayrıca 31 nci maddede yer alan özel indirim ve varda sakatlık indirimi uygulanır.

Madde 6. - Aynı kanunun 35 nci maddesinin (B) bendinin 2 nci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Bu bentte yazılı vergi karnesinin ihtiva edeceği hususlar karne almaya ilişkin şekil ve esaslar ile uygulama zamanı Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilir.

Madde 7. - Aynı kanunun 45 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Ulaştırma İşlerinde Matrah :

Madde 45. - Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinde elde ettikleri kazançlar, kurumlar vergisine tabi yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre tespit olunur.

olunur.

Madde 10. - Aynı kanunun 48 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Götürü usule tabi olmanın özel şartları şunlardır :

1. Alım, satım işleri ile imal, inşa, tamir ve küçük sanat işlerinde bir takvim yılı içinde satın alınan veya ithal edilen emtianın, iptidai maddenin ve malzemenin mübayaa bedelleri tutarı 600.000,- TL'yi aşmamak,

2. Bir takvim yılı içinde satılan veya ihraç edilen emtianın, iptidai maddenin ve malzemenin satış bedelleri tutarı 720.000,- lirayı aşmamak,

3. İptidai madde, yardımcı malzeme ve işçilik müşteriye ait olarak ücretli duruma girmeksizin yapılan imalat, tamirat, basım, inşaat ve küçük sanat işleri karşılığında bir takvim yılı içinde alınan gayri safi ücret tutarı 120.000,- lirayı aşmamak,

4. İptidai madde ve malzeme müşteriye, işçilik kendisine ait olarak yapılan imalat, tamirat, basım, inşaat ve küçük sanat işlerinde yıllık gayri safi hasılat tutarı 450.000,- lirayı aşmamak,

5. Bir ve üç numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, bir takvim yılı içinde alınan ücret veya hasılatın altı katı ile mübayaa bedellerinin yıllık toplamı 680.000,- lirayı aşmamak,

6. Bir ve dört numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde bir takvim yılında sağlanan gayri safi hasılatın 1/3 fazlasıyla emtia, imtidai madde ve malzemenin mübaya bedellerinin toplamı tutarı 600.000,- lirayı aşmamak,

7. Üç ve dört numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde alınan gayri safi ücretlerin tutarlarının dört katı ile sağlanan yıllık gayri safi hasılatın toplamı 450.000,- lirayı aşmamak,

8. Otel, sinama, plaj, dansing ve emsali eyvence ve istira-
hat yeri işletenlerde, bu hizmetler karşılığında bir takvim yılı
içinde sağlanan yıllık gayri safi hasılat tutarı, 120.000,- lira-
yı aşmamaktadır,

9. Sahibi veya işleticisi sıfatıyla birden fazla motorlu
kara nakil vasıtası ve beşten fazla hayvan arabası veya su üzerin-
de hareket eden 18 rüsum tonilatodan fazla makinalı, 90 rüsum
tonilatodan fazla makinasız nakil vasıtası işletmemek (su üzerin-
de hareket eden makinalı ve makinasız araçların birlikte işletil-
mesi halinde makinalı olanların rüsum tonilatoları toplamının
beş katı ile makinasızların rüsum tonilatoları toplamı 90 rüsum
tonilatoyu aşmamak) ve bir takvim yılı içinde alınan taşıma üc-
retleri tutarı 400.000,- lirayı aşmamak.

Madde 13. - Aynı kanunun 77 nci maddesi aşağıdaki şekilde
değiştirilmiştir.

Vergi Alacağı :

Madde 77. - Tam mükellefiyete tabi kurumlarca ödenen kurum-
lar vergisinin yarısı bu kurumlardan kâr payı alan :

1. Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerin,
2. Gelir ve Kurumlar Vergisinden muaf olanların,
3. Kollektif ve adi komandit şirketleri,
4. Esamli komandit şirketlerin komandite ortaklarının,

vergi alacağını teşkil eder.

Vergi alacağı, kurumlarca yukarıda 1,2 ve 3 numaralı bent-
lerde yazılı gerçek ve tüzel kişilere dağıtılan kâr payları ile
eshamli komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarından bu şir-
ketlerin komandite ortaklarına isabet iden kısmının 1/3'ü olarak
kabul edilir.

Madde 22. - Aynı kanunun 103 ncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Esas Tarife :

Madde 103. - Gelir Vergisine Tabi Gelirler :

1.000.000,-	TL'ye kadar	% 25
3.000.000,-	TL'nin 1.000.000,- TL'si için	250.000,- TL fazlası % 30
5.000.000,-	TL'nin 3.000.000,- TL'si için	850.000,- TL fazlası % 38
10.000.000,-	TL'nin 5.000.000,- TL'si için	1.610.000,- TL fazlası % 48
15.000.000,-	TL'nin 10.000.000,- TL'si için	4.010.000,- TL fazlası % 58
25.000.000,-	TL'nin 15.000.000,- TL'si için	6.910.000,- TL fazlası % 63
25.000.000,-	TL'den fazlasının 25.000.000,- TL'si için	13.210.000,- fazlası % 55

nispetinde vergilendirilir.

Madde 27. - Aynı kanunun mükerrer 117 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Beyan Esasına Tabi Mükelleflerde Peşin Ödeme :

Mükerrer Madde 117. - Gerçek usulde Gelir Vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı bir önceki vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri beyanname üzerinden hesaplanan mahsuplardan önceki Gelir Vergisinin ticari veya mesleki kazançta isabet eden kısmının % 30'unu beyannamede göstermek suretiyle veya cari vergilendirme döneminin Gelir Vergisine mahsup edilmek üzere, bir önceki dönemin Gelir Vergisiyle birlikte normal taksit süreleri içinde üç eşit taksitte peşin vergi olarak öderler. Şu kadar ki, bu suretle peşin ödenecek miktar ticari kazanç sahipleri için 30.000,- liradan, serbest meslek erbabı için 60.000,- liradan az ve 3.000.000,- liradan çok olamaz.

18 ve 42 nci madde kapsamına giren kazançlarla noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve ev pansiyonculuğu ile iş-tigal edenlere bu işlerden sağladıkları kazançlar peşin verginin hesabında nazara alınmaz.

Peşin ödemede aile reisinin beyanı esas alınır.

Takvim yılı içinde işe başlayan ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin peşin vergileri asgari peşin verginin işe başlanı-lan ay hariç tutulmak surutiyle hesaplanan ve çalışan aylara isa-bet eden miktarıdır. Takvim yılı içinde işi bırakanların peşin vergileri ise beyanname üzerinden % 30 esasına göre hesaplanan peşin verginin işin bırakıldığı ay tam sayılmak suretiyle hesap-lanan ve çalışılan aylara isabet eden miktarıdır.

Mükelleflerin yukarda belirtilen esaslara göre peşin ödeme beyanında bulunmamaları halinde, vergi dairesi tarafından hesap-lanan peşin vergi tahakkuk pusulası ile kendilerine bildirilir. Mükellefin beyanname vermemesi halinde ise geçmiş takvim yılında ödenen peşin vergiden az olmamak üzere, asgari peşin verginin iki katı vergi dairesi tarafından mükellefe tahakkuk pusulası ile bil-dirilir.

Peşin vergiye yapılacak itirazlar tahakkuk ve tahsili dur-durmaz.

Cari vergilendirme dönemi içinde elde edilen ticari ve mes-leki kazanç üzerinden tevkif edilmiş bulunan Gelir Vergisi (42 nci maddedenbelirtilen kazançlardan yapılan tevkifatlar hariç) belge-lendirilmek şartıyla peşin vergiye mahsup edilir. Bu şekilde pe-şin ödenecek vergiye bu yolla mahsup edilen vergi, beyanname üze-rinden hesaplanan Gelir Vergisine ayrıca mahsup edilmez.

Mükelleflerin bu madde uyarınca peşin olarak ödedikleri vergiler, ilgili takvim yılına ait beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir. Mahsupu yapılan miktarın hesaplanan Gelir Vergisinden fazla olmaması halinde, aradaki fark müteakip döneme ilişkin olarak ödenmesi gereken peşin vergiye mahsup edi-

lir. Bu iki mahsuba rağmen arda kalan kısım var ise, bu meblağ vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.

Pesin ödemeye ilişkin diğer her türlü esas ve usuller Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilir.

Madde 28. - Aynı kanunun 2361 sayılı Kanunla eklenen geçici 10 ncu madde aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Ortalama Kâr Haddi ve Asgari Gayri Safi Hâsılat Esası:

Geçici Madde 10. - Gelir Vergisi Kanununun değişik 111 nci maddesinin (B) fıkrası kapsamına giren işkolları ve meslek gruplarından Maliye Bakanlığınca uygun görülenlerde faaliyet gösteren mükelleflerin 1980 takvim yılı kazançlarına da asgari gayri safi hâsılat esası uygulanır.

Ancak, mezkûr takvim yılında uygulanacak asgari gayri safi hâsılat miktarları 1982 takvim yılı sonuna kadar tespit edilir.

Madde 29. - Aynı Kanuna 2361 sayılı Kanunla eklenen geçici 12 nci madde aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

1982, 1983 ve 1984 yılları gelirlerine uygulanacak vergi tarifeleri.

Geçici madde 12. - 1982, 1983 ve 1984 takvim yıllarına ait gelirler aşağıda yazılı vergi tarifelerine göre vergilendirilirler.

A) 1982 takvim yılına ait Gelir Vergisine tabi gelirler;

1.000.000,- TL'ye kadar	% 39
3.000.000,- TL'nin 1.000.000,- TL'si için	390.000,- TL fazlası % 44
5.000.000,- TL'nin 3.000.000,- TL'si için	1.270.000,- TL fazlası % 49
10.000.000,- TL'nin 5.000.000,- TL'si için	2.250.000,- TL fazlası % 59

15.000.000,- TL'nin 10.000.000,- TL'si için 5.200.000,- TL fazlası % 69
25.000.000,- TL'nin 15.000.000,- TL'si için 8.650.000,- TL fazlası % 74
25.000.000,- TL'nin fazlasının 25.000.000,- TL'si için 16.050.000,-
fazlası % 65

nispetinde vergilendirilir.

B) 1983 takvim yılına ait Gelir Vergisine tabi gelirler ;

1.000.000,- TL'ye kadar

3.000.000,- TL'nin 1.000.000,- TL'si için 350.000,- TL fazlası % 40
5.000.000,- TL'nin 3.000.000,- TL'si için 1.150.000,- TL fazlası % 48
10.000.000,- TL'nin 5.000.000,- TL'si için 2.110.000,- TL fazlası % 58
15.000.000,- TL'nin 10.000.000,- TL'si için 5.010.000,- TL fazlası % 68
25.000.000,- TL'nin 15.000.000,- TL'si için 8.410.000,- TL fazlası % 73
25.000.000,- TL'den fazlasının 25.000.000,- TL'si için 15.710.000,- TL
fazlası % 65

nispetinde vergilendirilir.

C) 1984 takvim yılına ek Gelir Vergisine tabi gelirler ;

1.000.000,- liraya kadar % 30

3.000.000,- TL'nin 1.000.000,- TL'si için 300.000,- TL fazlası % 35
5.000.000,- TL'nin 3.000.000,- TL'si için 1.000.000,- TL fazlası % 43
10.000.000,- TL'nin 5.000.000,- TL'si için 1.860.000,- TL fazlası % 53
15.000.000,- TL'nin 10.000.000,- TL'si için 4.510.000,- TL fazlası % 63
25.000.000,- TL'nin 15.000.000,- TL'si için 7.660.000,- TL fazlası % 68
25.000.000,- TL'den fazlasının 25.000.000,- TL'si için 14.460.000,- TL
fazlası % 60

nispetinde vergilendirilir.

Madde 30. - Aynı Kanuna 2361 sayılı Kanunla eklenen geçici 15 nci Madde aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Vergi Karnesi :

Geçici madde 15. - Gelir Vergisi Kanununun değişik 35 nci maddesinin (B) bendinde yer alan vergi karnesi esası yürürlüğe girinceye kadar 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2365 sayılı Kanunla değiştirilen 247 nci maddesinin değişmeden önceki hükümleri uyarınca, aile durumu sual varakası esası uygulanan yerlerde bu belge ile indirimlerin uygulanmasına devam olunur.

Madde 31. - Aynı Kanuna aşağıdaki geçici 20 nci madde eklenmiştir.

Geçici madde 20. - Mükelleflerin mükerrir 117 nci madde uyarınca 1981 takvim yılında peşin olarak ödedikleri vergiler 1981 takvim yılına ait beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktarın hesaplanan Gelir Vergisinden fazla olması halinde aradaki fark 1982 takvim yılına ilişkin olarak ödenmesi gereken peşin vergiye mahsup edilir. Bu iki mahsuba rağmen arta kalan kısım var ise, bu meblağ vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.

Madde 32. - Aynı Kanuna aşağıdaki Geçici 21 nci madde eklenmiştir.

Geçici madde 21. - 1981 takvim yılında Gelir Vergisi Kanununun 47 ve 48 nci maddelerinde yer alan eski hadleri aşmakla birlikte bu Kanunla getirilen yeni hadleri aşmamış olan mükellefler - 1982 takvim yılında da götürü usulde vergilendirmeye devam olundular.

Madde 33. - Aynı Kanuna aşağıdaki geçici 22 nci madde eklen-

miştir.

Kıdem Tazminatlarının Vergilendirilmesi:

Geçici madde 22. - 1475 sayılı İş Kanununa tabi olup da, 12.7.1975 ile 13.4.1980 tarihleri (bu tarihler dahil) arasında işten çıkan veya çıkarılan hizmet erbabına ödenen işten çıkma tazminatı Gelir Vergisinden müstesna tutulur. Şu kadar ki bu suretle verilen tazminatın vergiden istisna edilecek miktarı her hizmet yılı için , günlük asgari ücretin 30 günlük tutarının 7,5 katına ve en fazla 24 yıllık tutarını aşamaz. (İstisnanın hesaplanmasında yıl kesirleri tama iblağ olunur.)

Bu madde hükmünün uygulanmasında Vergi Usul Kanununda yer alan düzeltmeye ilişkin hükümler gözönünde bulundurulur.

BÜTÇE - PLAN KOMİSYONU METNİ

Madde 1.- Tasarının 1 nci maddesi aynen kabul edilmiştir.

Madde 2.- Tasarının 2 nci maddesi aynen kabul edilmiştir.

Madde 3.- Tasarının 3 ncü maddesi aynen kabul edilmiştir.

Madde 4.- Aynı Kanunun 24 ncü maddesinin 3 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. 3. Kazai veya idari kararlara dayanarak tanıklara ve bilirkişilere verilen ücretler ;

Madde 5.- Tasarının 5 nci maddesi aynen kabul edilmiştir.

Madde 6.- Tasarının 6 ncı maddesi aynen kabul edilmiştir.

Madde 7.- Tasarının 7 nci maddesi aynen kabul edilmiştir.

Madde 8.- Tasarının 8 nci maddesi aynen kabul edilmiştir.

Madde 9.- Tasarının 9 ncu maddesi aynen kabul edilmiştir.

Madde 10.- Tasarının 10 ncu maddesi aynen kabul edilmiştir.

Madde 14.- Tasarının 14 ncü maddesi aynen kabul edilmiştir.

Madde 15.- Tasarının 15 nci maddesi aynen kabul edilmiştir.

- Madde 16.- Tasarının 16 ncı maddesi aynen kabul edilmiştir.
- Madde 17.- Tasarının 17 nci maddesi aynen kabul edilmiştir.
- Madde 22.- Tasarının 22 nci maddesi aynen kabul edilmiştir.
- Madde 26.- Tasarının 26 ncı maddesi aynen kabul edilmiştir.
- Madde 27.- Tasarının 27 nci maddesi aynen kabul edilmiştir.
- Madde 28.- Tasarının 28 nci maddesi aynen kabul edilmiştir.
- Madde 29.- Tasarının 29 ncü maddesi aynen kabul edilmiştir.
- Madde 30.- Tasarının 30 ncü maddesi aynen kabul edilmiştir.
- Madde 31.- Tasarının 31 nci maddesi aynen kabul edilmiştir.
- Madde 32.- Tasarının 32 nci maddesi aynen kabul edilmiştir.

EK - 4 - Gelir Vergisi Kanunu İle Kurumlar Vergisi
Kanununda Değişiklik Yapan Kanun Tasarısı
(31 Aralık 1982 Gün ve 2772 Sayılı)

Hükümetin Teklifi

Madde 1- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın 120 000 lirası gelir vergisinden müstesnadır."

Madde 2- 193 sayılı Kanunun 24 üncü maddesinin 2 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"2. Harcırah Kanunu Kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur."

Madde 3- 193 sayılı Kanunun 31 inci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" Özel indirim : Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde günde (150), ayda (4 500), yılda (54 000) lira ayrıca indirilir."

Madde 4- 193 sayılı Kanunun 40 inci maddesinin 6 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" 6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihkak, damga ve belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar " ;

Madde 5- 193 sayılı Kanunun 68 inci maddesinin 2 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" 2. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye giderleri, müstahdem ücretleri, meslek, ilan ve reklam vergileri ile işyeriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar ";

Madde 6- 193 sayılı Kanunun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" 2. Her ne şekilde olursa olsun iktisap edilen menkul kıymetlerin (kurucu hisse senetleriyle diğer her türlü intifa senetleri dahil) iktisap tarihinden itibaren bir yıl içinde veya iktisaptan evvel elden çıkarılmasından sağlanan kazançların bir takvim yılındaki tutarının 100 000 lirayı aşan kısmı ",

Madde 7- 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" Vergilendirilmeyecek değer artışı kazançları :

Madde 81- Aşağıda belirtilen hallerde değer artışı kazancı vergilendirilmez.

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (Bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde aynen devir alınması).

2. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bir sermaye şirketine aktif ve pasifiye bütün halinde devrolunması ve ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilmiş bulunan devir bilançosuna göre hesaplanan özsermaye tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.);

3. Kollektif ve adi komandit şirketlerin, 2 numaralı bentte yazılı şartlar dahilinde nevi değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.);"

Madde 8- 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin (a) fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

a) Tam mükellefiyetle vergiye tabi gelir sadece;

1. Ücretlerden (Birden fazla işyerenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayrisafi tutarları toplam üç milyon lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç);

2. Tamamı tevkif yolu ile vergilendirilmiş bulunan ve gayri safi tutarları toplamı üç milyon lirayı aşmayan menkul ve gayri menkul sermaye iratlarından ;

3. Götürü usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançlardan veya bu kazançlarla 1 ve 2 numaralı bentlerde sayılanlardan; "

Madde 9- 193 sayılı Kanunun 87 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" İhtiyari toplama ve beyan ;

Madde 87- Tam mükellefiyette, vergiye tabi yıllık gayrisafi kazanç ve iratlarının toplamı üç milyon lirayı aşmayan mükelleflerin bu kazanç ve iratlarından vergisi tevkif yoluyla kesilmiş bulunan ücret, menkul ve gayri menkul sermaye iratları ile götürü usulde vergilendirilmiş bulunan ticari ve mesleki kazançlarıyla ücretlerini beyannameye ithal etmeleri ihtiyaridir.

Ücretler (Birden fazla işyerenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayri safi tutarları toplamı üç milyon lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç) götürü usulde tespit olunan ticari ve mesleki kazançlar ile kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları üç milyon liralık haddin hesabında nazara alınmaz.

Ticari, zirai (gütürü gider usulüne göre tespit edilen zirai kazançları için beyanname verenler hariç) veya mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar yukarıda yazılı ihtiyari toplama hakkından faydalanamazlar.

Geliri teklif ve patent haklarının kiralanmasından ibaret olup da, bu gelirin tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş olan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için yıllık beyanname vermeleri ihtiyaridir."

Madde 10- 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 8 ve 9 numaralı bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" 8. Dağıtılsın veya dağıtılmasın (Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 3 numaralı bendinde yazılı kazançların dağıtılmaması hali hariç) kurumların yabancı memleketlerde elde ettikleri kazançlar ile Türkiye'de elde ettikleri iştirak kazançları dışında kalan ve Kurumlar Vergisinden muaf veya müstesna kazanç ve iratlarından (Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 12 numaralı bendine göre vergiden müstesna tutulan kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat sırasında bu kazanç tutarına isabet eden giderler tevkifat matrahından indirilir)";

" 9. Tahvilat faizlerinden (Tam mükellef kurumlara ödenenler dahil)";

Madde 11- 193 sayılı Kanunun 96 inci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" Vergi tevkifatı, 94 üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, bu vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder."

Madde 12- 193 sayılı Kanunun 98 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Muhtasar beyanname :

a) Verilme zamanı :

Madde 98- 94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar, Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.

Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödemelerin ve tahakkukların ve bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi caizdir.

Çalıştırdıkları hizmet erbabının sayısı yirmi veya daha az olan işverenler, 94 üncü maddeye göre yapacakları bilcümle tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı oldukları vergi dairesine evvelden bildirmek şartıyla her ay yerine Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarının 20 nci günü akşamına kadar verebilirler."

Madde 13- 193 sayılı Kanunun 111 inci maddesinin (A) bendine aşağıdaki fıkra eklenmiş, (B) bendi'nde aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Yukarıdaki hükümde yer alan "perakende satış" tañ maksat; satışı yapılan madde ve malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındakilere satılmasıdır.

" (B) Otel, motel, tatilköyü, pansiyon, bar, pavyon, dansing, gazino, lokanta, kahvehane, kırbahçesi, plaj, hamam, kuaför salonu, erkek berberi, güzellik salonları, tamirhaneler ve emsali hizmet işletmeleri sahiplerinin ve her nevi taşıma işiyle uğraşanların gösterdikleri gayri safi hasılatı göre düşük bulunduğu takdirde, beyan olunan gayri safi hasılat yerine bu suretle tespit edilecek asgari gayri safi hasılat vergi tarhına esas tutulur. Şu kadar ki, bu suretle bulunacak safi kazanç mükelleflerce tevsik edilen giderler toplamının % 20'sinden düşük olduğu takdirde vergi tarhına esas alınacak miktar, giderler toplamının % 20'sidir. Ancak bu bent hükmüne göre tarhiyat yapılabilmesi için tespit edilen farklılık nedeniyle

mükelleften izahat istenilmesi ve mükellefin süresi içinde izahat vermemiş olması veya verdiği izahatın yeterli görülmemesi şarttır."

Madde 14- 193 sayılı Kanunun 117 nci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir ve son fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

" Yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen Gelir Vergisi Mart, Haziran ve Eylül aylarında; götürü usulde tespit edilen ticari kazançlar ile serbest meslek kazançları üzerinden tahakkuk ettirilen Gelir Vergisi ise Nisan, Ağustos ve Kasım aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. Ancak kazançları götürü usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazanç sahiplerinden takvim yılı içinde işe başlayanlar, diledikleri takdirde, münhasıran işe başladıkları yıla ait olarak ödemeleri gereken Gelir Vergisini bir sonraki yılın Gelir Vergisi taksitleriyle birlikte ve üç eşit taksitte ödeyebilirler."

Madde 15- 193 sayılı Kanunun mükerrer 117 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" Hayat Standardı Esası :

Mükerrer Madde 117- Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettikleri gelir (zarar beyan edilmesi hali dahil); yıllık asgari ücret tutarına (zirai kazanç sahipleri ile ikinci sınıf tacirler için bu miktarın yarısına) aşağıda belirtilen hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilavelerin yapılmasından sonra bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde, bu şekilde tespit olunan tutardan 31 inci maddedeki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar vergi tarhına esas alınır.

Madde 16- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 119 uncu maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" Madde 119- 94 ve 96 ncı maddeler gereğince yapılan vergi tevkiyatı, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri süre içinde bağlı bulundukları vergi dairesine yatırılır. Ancak, 94 üncü maddenin 8 numaralı bendinde yazılı kazanç ve iratların dağıtılması halinde yapılacak vergi tevkiyatı biri beyanname verme

süresinde,diğerleri Kurumlar Vergisinin ikinci ve üçüncü taksitle-riyle birlikte olmak üzere üç eşit taksitte ödenir."

Madde 17- 193 sayılı Kanunun mükerrer 123 üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" Mükerrer Madde 123 -13,17,18,21,31,46,47,48 ve 53 üncü maddelerde yer alan maktu hadlerin ve miktarların her birisini ayrı ayrı veya toplu olarak üç misline kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir."

Madde 18- 193 sayılı Kanunun geçici 12 nci maddesinin (B) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"B) 1983 takvim yılına ait Gelir Vergisine tabi gelirler,

1000000 TL'ye kadar	% 36
3000000 TL'nin 1000000 TL'si için 360000 TL fazlası	% 41
5000000 TL'nin 3000000 TL'si için 1180000 TL fazlası	% 49
10000000 TL'nin 5000000 TL'si için 2160000 TL fazlası	% 59
15000000 TL'nin 10000000 TL'si için 5110000 TL fazlası	% 69
25000000 TL'nin 15000000 TL'si için 8560000 TL fazlası	% 74
25000000 TL'nin fazlasının 25000000 TL'si için 15960000 TL fazlası	% 65

Nispetinde vergilendirilir."

Kaldırılan Hükümler :

Madde 23- a) 1598 sayılı Mali Denge Vergisi Kanunu ile bu Kanunun ek ve değişiklikleri,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendi, yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük :

Madde 24- Bu Kanun hükümleri 1,1,1983 tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme :

Madde 25- Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

7.12.1982

Başbakan

B.Ulusu

Devlet Bakanı

Başbakan Yard. Devlet Bakanı

Z.Baykara Prof.Dr.İ.Öztrak

Devlet Bakanı

M.Özgüneş

Devlet Bakanı

Prof.Dr.M.N.Özdaş

Devlet Bakanı

S.R.Pasin

Adalet Bakanı

C.Menteş

Milli Savunma Bakanı

Ü.H.Bayülken

İçişleri Bakanı

S.Çetiner

Dışişleri Bakanı V. Maliye Bakanı Milli Eğitim Bak. Bayındırlık B.Y.

Prof.Dr.İ.Öztrak

A.B.Kafaoğlu

H.Sağlam

K.Cantürk

Ticaret Bakanı

K.Cantürk

Sağ.ve Sos.Yrd.Bak.

Prof.Dr.K.Kılışturgay

Güm.ve Tek.Bak.

Prof.Dr.A.Bozer

Ulaştırma Bak.

Prof.Dr.M.Aysan

Tar.ve Orm.Bak.

Prof.Dr.S.Özbek

Çalışma Bakanı

Prof.Dr.T.Esener

Sanayi ve Tek.Bak.

M.Turgut

Enj.ve Tabi Kay.B.

F.İlkel

Kül.ve Turz.Bak.

İ.Evliyaoğlu

İmar ve İsk.Bak.

Prof.Dr.A.Samsunlu

Köy.İş.ve Koc.B.

M.R.Güney

Genç.ve Spor.B.

V.Özgül

Sosyal Güvenlik Bakanı

S.Şide

Danışma Meclisinin Kabul Ettiği Metin

Madde 1- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" Müellif,mütercim,heykeltıraş,ressam,bestekâr ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir,hikaye,roman,makale,röportaj,karikatür,film,radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete,dergi,radyo ve televizyonda yayınlamak veya kitap resim,heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerinde mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle bir takvim yılı içinde elde ettikleri hasılatın 400 000 lirası (Yabancı memleketlerde elde edilen hasılatın ayrıca 600 000 lirası) Gelir Vergisinden müstesnadır."

Madde 2- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 120 000 lirası gelir vergisinden müstesnadır."

Madde 3- 193 sayılı Kanunun 24 üncü maddesinin 2 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"2.Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine,tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil)verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa,aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.)"

Madde 4- 193 sayılı Kanunun 31 inci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"2.Özel indirim : Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde günde (150), ayda (4 500),yılda (54 000) lira ayrıca indirilir."

Madde 5- 193 sayılı Kanunun 40 inci maddesinin 6 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"6.işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina,arazi,gider,istihlak,damga ve belediye vergileri,harçlar vekaydiyeler gibi aynı vergi,resim ve harçlar ";

Madde 6- 193 sayılı Kanunun 68 inci maddesinin 2 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"2.Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen aydınlatma,ısıtma,telefon,kırtasiye giderleri,müstahdem ücretleri,meslek,ilan ve reklam vergileri ile işyeriyle ilgili aynı vergi resim ve harçlar ";

Madde 7- 193 sayılı Kanunun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"2.Her ne şekilde olursa olsun iktisap edilen menkul kıymetlerin (kurucu hisse senetleriyle diğer her türlü intifa senetleri dahil) iktisap tarihinden itibaren bir yıl içinde veya iktisaptan evvel elden çıkarılmasından sağlanan kazançların bir takvim yılındaki tutarının 100 000 lirayı aşan kısmı",

Madde 8- 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Vergilendirilmeyecek değer artışı kazançları :

Madde 81-Aşağıda belirtilen hallerde değer artışı kazancı vergilendirilmez.

1.Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde,kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (Bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması;

2. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması ve ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilmiş bulunan

devir bilançosuna göre hesaplanan özsermaye tutarında ortaklık payı alınması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.);

3. Kollektif ve adi komandit şirketlerin, 2 numaralı bentte yazılı şartlar dahilinde nevi değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.);"

Madde 9- 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin (a) fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

a) Tam mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece;

1. Ücretlerden (Birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayrisafi tutarları toplamı üç milyon lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç);

2. Tamamı tevkif oylu ile vergilendirilmiş bulunan ve gayri safi tutarları toplamı üç milyon lirayı aşmayan menkul ve gayri menkul sermaye iratlarından;

3. Götürü usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançlardan veya bu kazançlarla 1 ve 2 numaralı bentlerde sayılanlardan;"

Madde 10- 193 sayılı Kanunun 87 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"İhtiyari toplama ve beyan :

Madde 87- Tam mükellefiyette, vergiye tabi yıllık gayrisafi kazanç ve iratlarının toplamı üç milyon lirayı aşmayan mükelleflerin bu kazanç ve iratlarından vergisi tevkif yoluyla kesilmiş bulunan ücret, menkul, ve gayri menkul sermaye iratları ile götürü usulde vergilendirilmiş bulunan ticari ve mesleki kazançlarıyla ücretlerini beyannameye ithal etmeleri ihtiyaridir.

Ücretler (Birden fazla işverenden ücret alan ücretlerinin yıllık gayrisafi tutarları toplamı üç milyon lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç) götürü usulde tespit olunan ticari ve mesleki kazançlar ile kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları üç milyon liralık haddin hesabında nazara alınmaz.

Ticari, zirai (götürü gider usulüne göre tespit edilen zirai kazançları için beyanname verenler hariç) veya mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar yukarıda yazılı ihtiyari toplama hakından faydalanamazlar.

Geliri telif ve patent haklarının kiralanmasından ibaret olup da, bu gelirin tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş olan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için yıllık beyanname vermeleri ihtiyaridir."

Madde 12- 193 sayılı Kanunun 96 ncı maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Vergi tevkifatı, 94 üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, bu vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder."

Madde 13- 193 sayılı Kanunun 98 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Muhtasar Beyanname :

a) Verilme Zamanı :

Madde 98- 94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.

Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödemelerin ve tahakkukların ve bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi caizdir.

Çalıştırdıkları hizmet erbabının sayısı yirmi ve daha az olan işverenler, 94 üncü maddeye göre yapacakları bilcümle tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı oldukları vergi dairesine evvelden bildirmek şartıyla her ay yerine Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarının 20 nci günü akşamına kadar verebilirler.

Madde 16- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa Dokuzuncu bölüm olarak "Hayat Standardı" başlığı altında aşağıda yazılı mükerrer 116 ncı madde eklenmiştir.

Bakanlar Kurulu,bu maddede belirtilen tutarları azami hadleri aşmamak şartıyla,her yıl için % 25'ine kadar artırmaya yetkilidir.Bu artırım da,bir önceki yıl uygulanan tutarlar esas alınır.

Yıl içinde işe başlayan veya işi bırakan mükellefler için faaliyette bulunulan süreler göz önünde tutulur.

Bu madde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde işin devam ettiği yıllar ve bu yıllar için geçerli olan,gösterge tutarları göz önüne alınarak topluca uygulanır.

Bu maddeye göre yapılacak tarhiyata itiraz,tahakkuk eden verginin tahsilini durdurmaz.Ancak,Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar öncelikle ele alınır ve dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır.

Mükellefler kendilerine,eşlerine,çocuklarına ve bakmakla yükümlü oldukları diğer kişilere ait olup,yıllık beyannamede toplanması zorunlu olmayan vergiye tabi gelirler bulunduğunu belgelendirdikleri takdirde bu esasa göre yapılan tarhiyat Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilir.

88 inci maddeye göre yapılacak zarar mahsubu ile 89 uncu maddeye göre yapılacak indirimler yalnızca bu madde gereğince tespit edilecek geliri aşan gelir kısmı için mümkündür.

Vergi incelemeleri ile saptanan matrah farkları üzerinden veya 111,112,mükerrer 112,113 ve 115 inci maddelere göre yapılacak tarhiyat,tarhiyata konu olacak farkların bu maddeye göre hesaplanan geliri veya bu gelire isabet eden vergiyi aşan kısmına inhisar eder. Şu kadar ki,bu maddenin veya 113 ve 115 inci maddenin uygulanmasında (Vergi incelemeleriyle beyanı zorunlu giderlerin daha yüksek olduğunun belirlenmesi durumu hariç) mükelleflerce 91 inci madde uyarınca beyan edilen ve hayat standardı göstergeleri arasında yer alan unsurlara ilişkin gider tutarları,bu maddede belirtilen tutarlara göre düşük ise maddedeki tutarlar,yüksek ise beyan edilen tutarlar esas alınır."

Madde 17- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 117 nci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve son fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

"Yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen Gelir Vergisi Mart,Haziran ve Eylül aylarında;götürü usulde tespit edilen ticari kazançlar ile serbest meslek kazançları üzerinden tahakkuk ettirilen Gelir Vergisi ise Nisan,Ağustos ve Kasım aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenir.Ancak kazançları götürü usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazanç sahiplerinden takvim yılı içinde işe başlayanlar,o yıla ait Gelir Vergisini bir sonraki yılın Gelir Vergisi taksitleriyle birlikte ve üç eşit taksitte ödeyebilirler."

Madde 18- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 119 uncu maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" Madde 119- 94 ve 96 ıncı maddeler gereğince yapılan vergi tevkifatı,vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri süre içinde bağlı bulundukları vergi dairesine yatırılır.Ancak,94 üncü maddenin 8 numaralı bendinde yazılı kazanç ve iratların dağıtılmaması halinde yapılacak vergi tevkifatı biri beyanname verme süresinde,diğerleri Kurumlar Vergisinin ikinci ve üçüncü taksitleriyle birlikte olmak üzere üç eşit taksitte ödenir."

Madde 19- 193 sayılı Kanunun mükerrer 123 üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" Mükerrer Madde 123-13,17,18,21,46,47,48 ve 53 üncü maddelerde yer alan maktu hadlerin ve miktarların her birini ayrı ayrı veya toplu olarak üç misline kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Madde 20- 193 sayılı Kanunun geçici 12 nci maddesinin (B) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" B) 1983 takvim yılına ait Gelir Vergisine tabi gelirler,

1.000.000,- TL'ye kadar	% 36
3.000.000,- TL'nin 1.000.000,- TL'si için 360.000,- TL fazlası	% 41
5.000.000,- TL'nin 3.000.000,- TL'si için 1.180.000,- TL fazlası	% 49
10.000.000,- TL'nin 5.000.000,- TL'si için 2.160.000,- TL fazlası	% 59
15.000.000,- TL'nin 10.000.000,- TL'si için 5.110.000,- TL fazlası	% 69
25.000.000,- TL'nin 15.000.000,- TL'si için 8.560.000,- /15.960.000,- TL fazlası	% 74
25.000.000,- TL'den fazlasının 25.000.000,- TL'si için	

Nispetinde vergilendirilir.

Madde 24- 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Geçici Madde 1- 2 nci madde ile değiştirilen 21 inci madde hükmü 1982 takvim yılına ait olup 1983 takvim yılı Mart ayında beyan edilecek gelirler hakkında uygulanmaz.

Geçici Madde 2- 9 uncu madde ile değiştirilen 86 ncı maddenin (a) fıkrası hükmü ile 10 uncu madde ile değiştirilen 87 nci madde hükmü 1982 takvim yılı gelirlerine de uygulanır.

Geçici Madde 3- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 9 numaralı bendinde yer alan ve tam mükellef kurumlara ödenecek tahvilat faizlerinden tevkifat yapılmasına ilişkin hüküm 1.1.1983 tarihinden sonra ihraç olunan tahvillere ödenecek faizler hakkında uygulanır.

Geçici Madde 4- 12 nci madde ile değiştirilen 96 ncı madde hükmü, bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce gider yazılmak suretiyle hesaben ödeme kapsamına giren ve tevkifata tabi tutulmamış bulunan ödemeler hakkında uygulanır.

Geçici madde 5- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa, bu kanunun 16 ncı maddesi ile eklenen mükerrer 116 ncı madde hükmü, ticari, zirai ve mesleki kazancından dolayı 1982 takvim yılında gerçek usulde vergilendirilen mükellefler hakkında da uygulanır.

Şu kadar ki 1983 yılında gerçek usulden götürü usule geçenler ile 15.4.1983 tarihine kadar faaliyetlerini terkedener hakkında 1982 yılı ve 1.1.1983 - 15.4.1983 dönemi için mükerrer 116 ncı madde hükmü uygulanmaz.

Geçici madde 6- 1475 sayılı İş Kanununa tabi olup ta, 12.7.1975 ile 13.4.1980 tarihleri (bu tarihler dahil) arasında işten çıkan veya çıkarılan hizmet erbabına ödenen işten çıkma tazminatı-her hizmet yılı için, günlük asgari ücretin 30 günlük tutarının 7,5 katını ve en fazla 24 yıllık tutarını aşmamak koşulu ile Gelir Vergisinden müstesna tutulur. İstisnanın hesaplanmasında yıl kesirleri tama iblağ olunur.

Bu madde hükmünün uygulanmasında Vergi Usul Kanununda yer alan düzeltmeye ilişkin hükümler göz önünde bulundurulur.

Geçici madde 7- 5422 sayılı kanunun değişik 8 nci maddesinin 11 numaralı fıkrası hükmü, kurumların 1982 takvim yılı kazançları hakkındada uygulanır.

Geçici madde 8- 1982 yılında gerçek usulde vergiye tabi ticari ve mesleki kazanç sahiplerinden 1.1.1983 tarihinde yürürlükte olan götürü usulde vergilendirilmenin genel ve özel şartlarını taşıyanlar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 50 ncı maddesi hükmü dikkate alınmaksızın bir defaya mahsus olmak üzere götürü usulde vergilendirme usulünü seçebilirler.

Yürürlük :

Madde 26- Bu kanun 1.1.1983 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme :

Madde 27- Bu kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

Bütçe - Plan Komisyonu Metni

Madde 1- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" Müellif,mütercim,heykeltıraş,ressam,bestekâr ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir,hikaye,roman,makale,röportaj,karikatür,film,radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete,dergi,radyo ve televizyonda yayınlamak veya kitap,resim heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerinde mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle bir takvim yılı içinde ettikleri hasılatın 300 000 lirası (Yabancı memleketlerde elde edilen hâsılatın ayrıca 600 000 lirası) Gelir Vergisinden müstesnadır."

Madde 2- Aynı kanunun 21 inci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın 120 000 lirası Gelir Vergisinden müstesnadır."

Madde 3- Aynı Kanunun 24 üncü maddesinin 2 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" 2. Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine,tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.)"

Madde 4- Aynı kanunun 31 inci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. **Y. G.**

" 2.Özel indirim : Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde günde (150), ayda (4 500), yılda (54 000) lira ayrıca indirilir."

Madde 5- Aynı Kanunun 40 nci maddesinin 6 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" 6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina,arazi,gider, istihkak, damga,belediye vergileri,harçlar vekaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar.";

Madde 6- Aynı Kanunun 68 inci maddesinin 2 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" 2. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen aydınlatma,ısıtma,telefon,kırtasiye giderleri,müstahdem ücretleri, meslek,ilan ve reklam vergileri ile işyeriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar " ;

Madde 7- Aynı Kanunun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" 2. Her ne şekilde olursa olsun iktisap edilen menkul kıymetlerin (kurucu hisse senetleriyle diğer her türlü intifa senetleri dahil) iktisap tarihinden itibaren bir yıl içinde veya iktisaptan evvel elden çıkarılmasından sağlanan kazançların bir takvim yılındaki tutarının 100 000 lirayı aşan kısmı",

Madde 8- Aynı Kanunun 86 ncı maddesinin (a) fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

a) Tam mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece;

1. Ücretlerden (Birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayrisafi tutarları toplamı üç milyon lirayı aşan hizmet arbabının ücretleri hariç);

2. Tamamı tevkiif yolu ile vergilendirilmiş bulunan ve gayri safi tutarları toplamı üç milyon lirayı aşmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından;

3. Götürü usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançlardan veya bu kazançlarla 1 ve 2 numaralı bentlerde sayılanlardan;"

Madde 9- Aynı Kanunun 87 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" İhtiyari Toplama ve Beyan :

Madde 87- Tam mükellefiyette, vergiye tabi yıllık gayrisafi kazanç ve iratlarının toplamı üç milyon lirayı aşmayan mükelleflerin bu kazanç ve iratlarından vergisi tevkif yoluyla kesilmiş bulunan ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile götürü usulde vergilendirilmiş bulunan ticari, mesleki kazançlarını ve ücretlerini beyannameye ithal etmeleri ihtiyaridir.

Ücretler (Birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayri safi tutarları toplamı üç milyon lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç), götürü usulde tespit olunan ticari ve mesleki kazançlar ile kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları üç milyon liralık haddin hesabında nazara alınmaz.

Ticari, zirai (götürü gider usulüne göre tespit edilen zirai kazançları için beyanname veronler hariç) veya mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar yukarıda yazılı ihtiyari toplama hakkından faydalanamazlar.

Geliri telif ve patent haklarının kiralanmasından ibaret olup da, bu gelirin tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş olan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için yıllık beyanname vermeleri ihtiyaridir."

Madde 11- Aynı Kanunun 96 ncı maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" Vergi tevkifatı, 94 üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder."

Madde 12- Aynı Kanunun 98 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" Muhtasar Beyanname :

a) Verilme zamanı :

Madde 98- 94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri

ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.

Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi caizdir.

Çalıştırdıkları hizmet erbabının sayısı yirmi ve daha az olan işverenler,94 üncü maddeye göre yapacakları bircümle tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı oldukları vergi dairesine evvelden bildirmek şartıyla her ay yerine Şubat,Mayıs,Ağustos ve Kasım aylarının 20 inci günü akşamına kadar verebilirler."

Madde 15- Aynı Kanuna Dokuzuncu Bölüm olarak "Hayat Standardı " başlığı altında aşağıda yazılı mükerrer 116 ncı madde eklenmiştir.

Hayat Standardı Esası :

Mükerrer madde 116- Gerçek usulde Gelir Vergisine tabi ticari,zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettikleri gelir (zarar beyan edilmesi hali dahil); yıllık asgari ücret tutarına (zirai kazanç sahipleri ile ikinci sınıf tacirler için bu miktarın yarısına), aşağıda belirtilen hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilavelerin yapılmasından sonra bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde,bu şekilde tespit olunan tutardan 31 inci maddedeki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar vergi tarhına esas alınır.

Bu maddenin uygulanmasında vergilendirme dönemi başında geçerli olan ve 1475 sayılı İş Kanununa göre tarım işçileri dışında kalan işçiler için belirlenmiş bulunan yıllık asgari ücret tutarı esas alınır.

Yıl içinde işe başlayan veya işi bırakan mükellefler için faaliyette bulunulan süreler göz önünde tutulur.

Bu madde,birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde,işin devam ettiği yıllar ve bu yıllar için

geçerli olan asgari ücret tutarlar göz önüne alınarak topluca uygulanır.

Bu maddeye göre yapılacak tarhiyata itiraz, tahakkuk eden verginin tahsilini durdurmaz. Ancak, Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar öncelikle ele alınır ve dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır.

Mükellefler kendilerine, eşlerine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü oldukları diğer kişilere ait olup, yıllık beyannamede toplanması zorunlu olmayan vergiye tabi gelirleri bulunduğunu belgелendirdikleri takdirde, bu esasa göre yapılan tarhiyat, Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilir.

88 inci maddeye göre yapılacak zarar masubu ile 89 uncu maddeye göre yapılacak indirimler, yalnızca bu madde gereğince tespit edilecek geliri aşan gelir kısmı için mümkündür.

Vergi incelemeleri ile saptanan matrah farkları üzerinden veya 111, 112, mükerrer 112, 113 ve 115 inci maddelere göre yapılacak tarhiyat, tarhiyata konu olacak farkların bu maddeye göre hesaplanan geliri veya bu gelire isabet eden vergiyi aşan kısmına inhisar eder. Şu kadar ki, bu maddenin veya 113 ve 115 inci maddenin uygulanmasında (Vergi incelemeleriyle beyanı zorunlu giderlerin daha yüksek olduğunun belirlenmesi durumu hariç) mükelleflerce 91 inci madde uyarınca beyan edilen ve hayat standardı göstergeleri arasında yer alan unsurlara ilişkin gider tutarları, bu maddede belirtilen tutarlara göre düşük ise maddedeki tutarlar; yüksek ise beyan edilen tutarlar esas alınır."

Madde 16- Aynı Kanunun 117 inci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve son fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

" Yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen Gelir Vergisi Mart, Haziran ve Eylül aylarında; götürü usulde tespit edilen ticari kazançlar ile serbest meslek kazançları üzerinden tahakkuk ettirilen Gelir Vergisi ise Nisan, Ağustos ve Kasım aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. Ancak, kazançları götürü usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazanç sahiplerinden takvim yılı içinde işe başlayanlar, o yıla ait Gelir Vergi-

sini bir sonraki yılın gelir vergisi taksitleri ile birlikte ve üç eşit taksitte ödeyebilirler."

Madde 17- Aynı kanunun 119 ncu maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Vergi Tevkifatının Yatırılması :

"Madde 119- 94 ve 96 ncı maddeler gereğince yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri süre içinde bağlı bulundukları vergi dairesine yatırılır. Ancak, 94 ncü maddenin 8 numaralı bendinde yazılı kazanç ve iratların dağılmaması halinde yapılacak vergi tevkifatı; biri beyanname verme süresinde, diğerleri Kurumlar Vergisinin ikinci ve üçüncü taksitleriyle birlikte olmak üzere üç eşit taksitte ödenir."

Madde 18- Aynı kanunun mükerrer 123 ncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Yetki :

"Mükerrer Madde 123- 13, 17, 18, 21, 46, 47, 48 ve 53 ncü maddelerde yer alan maktu hadlerin ve miktarların herbirini ayrı ayrı veya toplu olarak üç misline kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir."

Madde 19- Aynı kanunun geçici 12 nci maddesinin (B) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"B) 1983 takvim yılına ait gelir vergisine tabi gelirler,

1.000.000 TL'ye kadar	% 36
3.000.000.-TL'nin 1.000.000.-TL'si için 360.000.-TL fazlası	% 41
5.000.000.-TL'nin 3.000.000.-TL'si için 1.180.000.-TL fazlası	% 49
10.000.000.-TL'nin 5.000.000.-TL'si için 5.110.000.-TL fazlası	% 59
15.000.000.-TL'nin 10.000.000.-TL'si için 2.160.000.-TL fazlası	% 69
25.000.000.-TL'nin 15.000.000.-TL'si için 8.560.000.-TL fazlası	% 74
25.000.000.-TL'den fazlasının 25.000.000.-TL'si için 15.960.000.-TL fazlası	% 65

Nispetinde vergilenir.

Kaldırılan Hükümler :

Madde 20- a) 1. 1598 sayılı Mali Denge Vergisi Kanunu ile aynı kanunun ek ve değişiklikleri, 2.193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendi 1.1.1983 tarihinden ;

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 117 nci maddesi 1.1.1984 tarihinden;
itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Geçici Madde 1- 2 nci madde ile değiştirilen 21 inci madde hükmü, 1982 takvim yılına ait olup 1983 takvim yılı Mart ayında beyan edilecek gelirler hakkında uygulanmaz.

Geçici Madde 2- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 9 numaralı bendinde yer alan ve tam mükellef kurumlara ödenecek tahvilat faizlerinden tevkifat yapılmasına ilişkin hüküm 1.1.1983 tarihinden sonra ihraç olunan tahvillere ödenecek faizler hakkında uygulanır.

Geçici Madde 3- 11 inci madde ile değiştirilen 96 ncı madde hükmü, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce gider yazılmak suretiyle hesaben ödeme kapsamına giren ve tevkifata tabi tutulmamış bulunan ödemeler hakkında da uygulanır.

Geçici Madde 4- " Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten 31.12.1983 tarihine kadar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin 2 ve 3 numaralı bentleri hükümleri uyarınca sermaye şirketine devrolunan ferdi işletmeler ile nevi değiştirmek suretiyle sermaye şirketi haline dönüşen kollektif ve adi komandit şirketlerin bilançoları 213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 11 inci maddesinde belirtilen şartlar dahilinde ve anılan maddede yazılı emsaller esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulur. Bu değerlendirme dolayısıyla Türk Ticaret Kanununun değerlemeye ilişkin hükümleri uygulanmaz.

Bu şekilde sermaye şirketine devrolunan ferdi işletmenin sahipleri ile sermaye şirketi haline dönüşen kollektif ve adi ko-

mandit şirketlerin ortaklarına değerlendirilmiş bulunan bilançolara göre hesaplanan öz sermaye tutarında ortaklık payı verilir.

Yukarıdaki hükümlere göre devir veya/nevi değiştirme halinde yahut bilançoları yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ferdi işletmelerle kollektif ve adi komandit şirketlerin 31.12.1983 tarihine kadar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin 2 ve 3 numaralı bent hükümlerine göre sermaye şirketine devrolunması veya nevi değiştirilmesi halinde, devralan veya nevi değiştirme suretiyle kurulan sermaye şirketlerinin bilançolarında yer alan aktif kıymetler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 11 inci maddesinde Kurumlar Vergisi mükellefleri için belirlenen esaslara göre amortismanına tabi tutulur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 11 inci maddesi uyarınca bilançoları yeniden değerlemeye tabi tutulan ferdi işletmelerle kollektif ve adi komandit şirketlerin 31.12.1983 tarihinden sonra 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin 2 ve 3 numaralı bent hükümlerine göre sermaye şirketine devrolunması veya nevi değiştirmeleri halinde, ferdi işletmelerin sahip ve ya sahipleriyle kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarına yeniden değerlendirme katsayıları uygulanmamış, bilançolarına göre hesaplanan öz sermayeleri tutarında ortaklık payı verilir. 31.12.1983 tarihinden sonra ferdi işletmeleri devralan veya nevi değiştirme suretiyle kurulan sermaye şirketlerinin bilançolarında yer alan aktif kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulmadan önceki değerleri üzerinden amortismanına tabi tutulur. Bu şirketlerin bilançolarında gösterilen değer artış fonları ise, yeniden değerlemeye tabi tutulan aktif kıymetlerin satışı veya şirketlerin tasfiyesi halinde birikmiş amortismanlar gibi işleme tabi tutulur."

Geçici Madde 5- Danışma Meclisi metninin Geçici 8 inci maddesi Geçici 5 inci madde olarak aynen kabul edilmiştir.

Yürürlük :

Madde 21- Danışma Meclisi metninin 26 ıncı maddesi 21 inci madde olarak aynen kabul edilmiştir.

Yürütme :

Madde 22- Danışma Meclisi metninin 27 nci maddesi 22 inci madde olarak aynen kabul edilmiştir.



FAYDALANILAN KAYNAKLAR

1. AKDENİZ, Gıyas. Türkiye'de Gelir Vergisi, İsmail Akgün Matbaası, 1949.
2. AREN, Sadun. Yatırım İndirimi ve İktisadi Politika, Maliye Enstitüsü Konferansları, 6 ncı Seri, İstanbul, 1960.
3. ARSAN, Üren. Vergi Yüğü Üzerine Bir İnceleme, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları No: 264, Ankara, 1968.
4. ARSLAN, Erdoğan. Katma Değer Vergisiyle İlgili Yasa Tasarısının Getirdikleri, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 1983 Sayı 28, İstanbul.
5. —————. Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 1983 Sayı 27 İstanbul.
6. ASLAN, M. Nuri. Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 1982 Sayı 6 İstanbul.
7. AVCIOĞLU, Doğan. Türkiye'nin Düzeni, 1 inci Kitap, Tekin Yayınevi, İstanbul.
8. AVŞAR, Sebahat. Modern Bir Vergi Olarak Gelir Vergisinin Türkiye'de Doğuşu ve Gelişmesi, A.Ü. İşletme Fakültesi, Doktora Tezi, Erzurum, 1972.
9. BEYARSLAN, Ahmet. Türk Vergi Sisteminin Otomatik İstikrar Gücü, AİTİA Yayını No: 52, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972.
10. BULUTOĞLU, Kenan. Türk Vergi Sistemi, 6 ncı Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.
11. —————. Türk Ekonomisinde Vergi Kaybı ve Önleme Çareleri, Vergi Sorunları Dergisi, Cilt 1, İstanbul, 1978.
12. —————. Vergi Politikası, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962.
13. DİKMEN, Orhan. Maliye Dersleri, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964.
14. DOĞAN, Aykon. 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası, Maliye Dergisi, Sayı 63, Ankara, 1983.
15. —————. Gelir ve Kurumlar Vergisinde Yapılmak İstenen Değişiklikler, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü, İstanbul, 1978.
16. —————. Katma Değer Vergisi Seminer Tebliğleri ve Panel Özetleri, Eskişehir İTİA Yayınları, No: 151/93 Eskişehir, 1976.
17. —————. Katma Değer Vergisi Sistemi ve Gelişimi, Katma Değer Vergisi Semineri, Ankara, 1973.

18. DUE, John F. Ph. D. Maliye, İktisadi Bir Analiz, Fakülter Matbaası, İstanbul, 1967.
19. EĞİLMEZ, Mahfi, Katma Değer Vergisi Teori ve Uygulama, Ankara, 1983.
20. ERÇİN, Cezmi. Türkiye'de Vergi Sistemi, 1 nci Kitap, Damga Matbaası, İstanbul, 1970.
21. ERGİNAY, Akif. Kamu Maliyesi, Turhan Matbaası, Ankara, 1983.
22. ————. Vergi Hukuku, Turhan Matbaası, Ankara, 1982.
23. GÜLTEKİN, Mehmet. Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, 1978/1.
24. HEPER, Fethi. Verginin Bireylerin Ekonomi Davranışları Üzerine Etkileri, EİTİA Yayınları, EİTİA Dergisi, Cilt XVII, Sayı 2, Eskişehir, 1981.
25. HERBER, Bernard. Gelir Vergisi Reformu, Nihad S. Sayar'a Armağan, Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No: 375-568, İstanbul, 1980.
26. KAFAOĞLU, Adnan Baser. Türk Gelir Vergisi Sistemi, Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferansı, İstanbul, 1970.
27. KALDOR, Nicolas. Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergileme, Çeviren Ar. Gör. Ziyaattin Bildirici, AÜİİBF Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, Ankara, Haziran 1983.
28. KARAASLAN, Ahmet. Planlı Dönemde Bütçe Uygulamalarının Analizi, AÜ İşletme Fakültesi, Doktora Tezi, Erzurum, 1982.
29. KAMALAK, Mustafa. Türk Vergi Sistemi, Ders Notları, AÜİİBF Yayınları, Yayın No: 32, Erzurum, 1983.
30. KAZGAN, Gülten. Tarım ve Gelişme, Der Yayınları, İstanbul, 1983.
31. KIZILYANLI, Hüsnü. Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, No: 286, Sevinç Matbaası, Ankara, 1969.
32. KİTİŞ, Nahit. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 1, İstanbul, Eylül 1981.
33. KUTLAN, Müfit. Peşin Vergi ve Gelir Beyanları, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 4, İstanbul, 1981.
34. MERCİMEKÇİ, Yener. Vergi Kesinti ve Oranlarındaki Yeni Düzenlemeler, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 6, İstanbul, 1982.

35. MISIRLIOĞLU, Kemal. Yeni Vergi Kanunları ve 1981 Yılı Kamu Gelirleri, Politikası, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 4, İstanbul, 1981.
36. NADAROĞLU, Halil. Gelecekte Tartışılacak Bir Mesele Vergi, Tercüman Gazetesi, 28 Mayıs 1983.
37. —————. Nihad S. Sayar'a Armağan, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No: 335-568 İstanbul, 1980.
38. —————. Son Zamanlarda Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu, Nihad S. Sayar'a Armağan, Nihad Sayar Yardım ve Yayın Vakfı Yayınları, No: 335-568, İstanbul, 1980.
39. NEUMARK, Fritz, İstanbul Ticaret Gazetesi, Yıl 23, Sayı 1176, 16 Ekim 1981.
40. —————. Vergi Politikası, Çeviren İclal Feyzioğlu, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975.
41. ÖZBALCI, Yılmaz. Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Gül Matbaası, İstanbul, 1983.
42. ÖZER, İlhan. Türk Kamu Maliyesi ve Sorunları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976.
43. ÖZYERLİ, Sedat. ve Diğerleri, Vergi Rehberi ve Faturalı Yaşam, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1984.
44. PAMAK, Mehmet. Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisi sinde Enaz Geçim İndirimi Müterakkilik ve Ayırma Prensipleri, İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Konferansları, 24 üncü Seri, İstanbul, 1975.
45. PELİN, İ. Fazıl, Finans İlmî ve Finansal Kanunlar, İstanbul, 1945.
46. PİRİMOĞLU, A.Baki. Maliye Ders Notları, A.Ü.İşletme Fakültesi Yayınları, Erzurum, 1979.
47. SORGUN, Taylan. Tercüman Gazetesi, 25 Mayıs 1984,
48. SUR, Fadıl Hakkı. Maliye Dersleri, İkinci Cilt, Ankara, 1947.
49. ŞAFAK, Mehmet. Yasa Değişiklikleri ve Vergi Teşvikleri, Maliye Dergisi, Sayı 51, Mayıs-Haziran, 1981.
50. ŞANVER, Salih. Cumhuriyet Gazetesi, 17 Mayıs 1984.
51. TAYLAN, Emin. Katma Değer Vergisi Üzerine Bazı Düşünceler, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 14, İstanbul, Ekim 1982.
52. TUFAN, Altan. Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısında Vergilendirme Usulleri Vesika ve Kayıt Düzeni, Katma Değer Vergisi Seminer Tebliğleri ve Panel Özetleri, Eskişehir İTİA Yayınları, No:151/93, Eskişehir, 1976.

53. TURHAN, Salih. Vergi Teorisi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Yayın No:480, Elektronik Ofset Matbaası, İstanbul, 1982.
54. TÜRK, İsmail. Maliye Politikası, Sevinç Matbaası, Ankara, 1983.
55. TÜRKÖĞLU, Cemal. Modern Vergiciliğin Felsefesi ve Hukuki Yapısı, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 7, İstanbul, Mart, 1982.
56. UÇUK, Turgut. Katma Değer Vergisinde Geçiş Hükümleri Otokontrol Müesseseleri ve Muhtemel Vergi Hasılatı, Katma Değer Vergisi Seminer Tebliğleri ve Panel Özetleri, Eskişehir İTİA Yayınları, No: 151/93, Eskişehir, 1976.
57. ULUATAM, Özhan. Kamu Maliyesi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1983.
58. UYSAL, Ali. ve Diğerleri, Gelir Vergisi Rehberi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1983.
59. YERASIMOS, Stefanos. Azgelişmişlik Sürecinde Türkiye, Cilt 1, Gözlem Yayınları, İstanbul, 1977.
60. Anonim, Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi, Akbank Kültür Yayınları, Apa Ofset Basımevi, İstanbul, 1980.
61. Anonim, Katma Değer Vergisi, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayını, İstanbul, 1975.
62. T.C. Anayasası, Yasa Yayınları, No: 47, İstanbul, 1982.
63. Yıllık Ekonomik Rapor, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 1983.
64. Bütçe Gerekçeleri, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara.
65. Gelir Vergisi Kanunu, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara.
66. Katma Değer Vergisi Kanunu, 30 Kasım 1984 Tarihli ve 18591 Sayılı Resmi Gazete.
67. Kanunlarla İlgili Hükümet Gerekçesi.
68. Kanunlarla İlgili Bütçe-Plan Komisyonu Raporu.
69. Kanunlarla İlgili Danışma Meclisi Gerekçeleri.