

TÜRK GELİR VERGİSİ KANUNUNDAKİ MUAFİYET VE İSTİSNA UYGULAMALARININ AMAÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Zühra Yıldız*

Özet

Muafiyet ve istisna uygulamaları; ekonomik, sosyal, siyasi ve kültürel nedenlerle bazı vergi yükümlülerinin ve konularının, vergi kanunlarında yer alan hükümlerle vergi dışı bırakılmasına yönelik uygulamalardır. Vergilemenin mali fonksiyonu yönünden olumsuz kabul edilebilecek bu uygulamaların gelir dağılımının düzenlenmesi, ekonomik gelişmenin sağlanması gibi geçerli gerekçelere dayandırılması gerekir. Ülkemizde gelir vergisi kanununda muafiyet ve istisna uygulamalarına çok geniş yer verilmiştir.

AN EVALUATION OF OBJECTIVES OF SUPERIMPOSING EXCEPTION AND EXEMPTION ON INCOME TAX LAW IN TURKEY

Abstract

Because of some economical, social, political and cultural reasons; exemptions and exceptions are some kinds of applications which were stayed out from the taxes that have some places in taxic obligations and assessuents.

These applications can not be accepted as positively because of the directions of financial functions of taxation. These taxations must be based on some valid reasons which are income distributions and development of the economy. Exemotional and exceptional applications have a major role in our income tax law.

Key Words: Exemption, exception, Income Tax.

GİRİŞ

Türk Gelir Vergisi Kanunu ise yürürlüğe girdiği 1950 yılından bu yana çok geniş ve çeşitli muafiyet ve istisna uygulamalarını bünyesinde taşımaktadır. Vergilemenin temel amacı olan mali amaca ulaşmanın ölçüsü, kamu harcamalarının karşılanma oranıdır. Bu oran yükseldikçe mali amaç gerçekleşmiş olur. Kamu harcamalarının giderek artması olgusu, vergi gelirlerinin yetersizliği ile birlikte değerlendirildiğinde kamu kesimi finansman açığı oluşması kaçınılmazdır. Kamu kesimi finansman açığının kapatılmasının bir yolu, başta vergiler olmak üzere kamu gelirlerinin artırılmasıdır. Gelir vergisi alanında yapılan reformlarda istisna ve muafiyet uygulamalarının azaltılması vergi tabanının genişletilerek mali amaca ulaşmanın bir yolu olabilir. 1998 Yılı rakamlarıyla vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı %23.9 olan (D.T.M.,1999) ülkemizde, 1998 yılı içinde vergi reformu adı altında yürürlüğe giren yasa ile, özellikle menkul sermaye iratlarına ilişkin istisnalarda bazı düzenlemelere gidildiyse de, 1999 tarihli 4444 sayılı yasa ile bu düzenlemelerin etkinliği ortadan kalkmıştır.

*Yrd. Doç.Dr.Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi, İşletme Eğitimi Bölümü

1. GENEL OLARAK MUAFİYET VE İSTİSNA UYGULAMALARI

Tüm vergiler, konusu üzerinden objektif, yükümlü kıldığı kişiler bakımından da subjektif bir yükümlülük yükler. Verginin konusunun, diğer bir deyişle, objektif vergi yükümlülüğünün vergi yasalarında yer alan bir takım hükümlerle sınırlanmasına ayrıcalık (istisna) denir. Vergi yükümlülüğünün, yani subjektif vergi yükümlülüğünün, yine yasalarda yer alan bir takım hükümlerle sınırlanmasına ise bağışıklık (muafiyet) sözcüğü ile deyimlendirilir (Herakman, 1987:17).

Yaratıldığı sonuç açısından vergi borcunun doğmamasına neden olan muafiyet ve istisna uygulamaları, çeşitli amaçlarla genellik kuralının tam olarak uygulanmamasıdır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine karşın; kişinin çok az gelir elde etmesi, vergi dairesince gelirin kavranılmasının güçlüğü, vergi toplamının masraflı olması gibi sosyal ve idari nedenlerin yanı sıra; ekonomik, kültürel nedenlerle de vergi kanunlarında muafiyet ve istisna uygulamalarına yer verilmiştir. Bu nedenlerin dışında ayrıca baskı gruplarının rolü gibi siyasal nedenler, karşılıklı nezaket kuralları gibi uluslararası hukuka ilişkin bir takım nedenler de sıralanabilir (Kıbaş, 1997:104). Ancak, sayılan bu amaçlara ulaşmak için, vergilendirilmesi gereken kişilerin veya vergi konularının tümüyle veya belli ölçülere göre vergi dışı bırakılmasının vergi adaletinin sağlanması, gelir dağılımının düzenlenmesi, ekonomik gelişmenin gerçekleştirilmesi gibi temel amaçlara ulaşmaya yönelik "vergi müdahaleciliği" önlemi olmak yerine "yöneltici vergi politikası" (Turhan, 1987:136) haline dönüşmesi, vergilemenin mali fonksiyonu yanı sıra ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını da olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

2. AMAÇLARI AÇISINDAN TÜRK GELİR VERGİSİ KANUNUNDAKİ MUAFİYET VE İSTİSNA UYGULAMALARI

Gelir Vergisi Kanunu'nda yedi gelir unsuru için uygulanan muafiyet ve istisna uygulamalarını hedefleri açısından çok kesin çizgilerle gruplara ayırmak oldukça güç olmakla beraber; ekonomik denge, sosyal koruma, siyasal, idari ve kültürel amaçların daha baskın olduğu bir sınıflandırmaya yapabilmek mümkündür.

2.1. Ekonomik ve İdari Amaçlı İstisna ve Muafiyetler

Bilindiği gibi bir ülkede temel ekonomik hedefler; gelir dağılımının düzenlenmesi, kaynakların tam kullanımı ve ekonomik gelişmenin sağlanması olarak belirlenmektedir. GVK'nun 9.maddesine göre düzenlenen esnaf muafılığı, vergi aracının gelir dağılımını düzenleme amacına yönelmesidir. Esnaf muafiyetinden yararlanacak kişilerin düşük gelirler elde ettikleri varsayımından hareket edilmiştir.

Kişisel çaba ve büyük ölçüde emek gücü ile faaliyetini sürdüren, belli bir işyeri açmaksızın perakende ticaret yapan, ticaret alanları küçük boyut ve değerlerde olan, basit tamir, el işi ve benzeri hizmetleri yapan, küçük çapta taşıma aracı işleten ev ve el sanatları niteliğinde üretim işleriyle uğraşan kişiler belirli koşullar çerçevesinde gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır (Akdoğan, 1996:28). Söz konusu muafiyetten yararlanabilme koşullarına sahip olan kişilerin defter ve kayıt tutmada eğitim düzeylerinin düşüklüğü nedeniyle güçlüklerle karşılaşacakları ve söz konusu gelirlerin idarece kavranmasında karşılaşılabilecek güçlükler esnaf muafılığını idari amacını oluşturmaktadır.

Ayrıca, GVK' nun ikinci kısmında Muafılık ve İstisnalar ana başlığı altında Yatırım İndirimi İstisnasına yer verilmiştir. Yatırım indirimi yatırımların artırılmasının teşvikiyle ekonomik kalkınmanın sağlanmasına, bölgeler arası ekonomik ve sosyal dengesizliklerin ortadan kaldırılmasına yönelik bir vergi teşvik önlemidir. İlgili müesseseye sağlanan vergi avantajları yoluyla özel sektör yatırımlarının belirli alanlara kanalize edilmesi amaçlanır. İşletmeler için bir maliyet unsuru olarak görülen verginin bu etkisinin ortadan kaldırılmasının yaratacağı cazibe, yatırım indiriminin etkinliğini doğrudan etkileyen faktörlerin başında gelmektedir (Şenyüz, 1999:90).

Ayrıca, Türk Gelir Vergisi Kanununun 22. Maddesinde, 4.12.1985 yılında kaldırılmakla beraber, tasarruf eğilimi yüksek olan kesimlerin vergi yüklerinin düşürülmesini hedefleyen ekonomik amaçlı bir istisna bulunmaktadır.

Bunun yanı sıra, GVK'nun 81/5 bendiyle "Vergilendirilmeyecek diğer kazanç ve iratlar" başlığı altında menkul kıymet borsalarının canlandırılmasına ve geliştirilmesine yönelik ekonomik amaçlı bir uygulama yer verilmiştir.

Aynı amaca yönelik olarak GVK'nun 23.maddesine göre; gelir vergisinden muaf veya götürü gider usulünde vergiye tabi çiftçilerin ziraat işlerinde bilfiil çalışan işçilerin ücretleri ile ticari ve sınai kazançları vergiden muaf bulunanların bu işlerinde çalıştırılan hizmet erbabının ücretleri Gelir Vergisinden istisna edilmiştir. Bu kişilerin işveren olarak yanlarında çalıştırdıkları işçilerin gerek servet düzeylerinin düşüklüğü ve gerekse idari açıdan kavranmasındaki ve vergilendirilmesindeki güçlük idari amaçlı bir düzenlemedir. Ayrıca, yine aynı kanun maddesine göre; köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. İdari açıdan etkinlik ve bu konudaki görevlerin yerine getirilmesinde koruma ve özendiricilik sağlanması açısından bu istisnaların fonksiyonu bulunmaktadır (Akdoğan, 1996 : 81-82).

2.1.1. Esnaf Muafiyetine İlişkin Düzenlemeler

Bu muafiyet; çoğunlukla işyeri açmaksızın, gezici olarak ve daha çok emeğe dayalı küçük ticaret ve sanat faaliyetlerini kapsamaktadır. Değeri yüksek olmayan maddelerin perakende satışı yapanlar; berber, kalaycı, lehimci, ayakkabı tamircisi gibi küçük esnaf erbabı; oturdıkları evde halı, kilim, dantel, hasır, sepet v.s. gibi eşyaları imal edenler; motorsuz veya makinesiz nakil araçlarıyla taşımacılık yapanlar örnek verilebilir. Ancak, bu uygulamanın bazı sakıncalar yarattığı, vergiden muaf esnafın herhangi bir yetkili kuruma başvurmaksızın faaliyetini sürdürdüğü ve bu kişilerin gerçekten esnaf muafılığı şartını taşıyıp taşımadıkları konusunun tespit edilemediği gerekçeleriyle 4369 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. Maddesinde bazı değişiklikler yapılmış, bu maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir :

Esnaf muafılığı şartlarını topluca taşıyanlar bu muafılıktan yararlanabilmek için ilgili esnaf odasına kayıt olmak ve durumlarını tevsik etmek suretiyle belediyeden " Esnaf Muafılığı Belgesi " almak zorundadırlar. Belediyelerce esnaf muafılığı belgesi bir takvim yılı için verilir. Esnaf muafılığı belgesinin şekil ve muhtevasını tayin ve tespiti ve uygulamaya ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir (Methibay, 1998 : 7).Esnaf muafılığından faydalananlar faaliyetleriyle ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yoklamaya yetkililer

veya yoklamaya yetkililerle birlikte belediye zabıtalarnca müştereken yapılan denetimlerde, vergiden muaf esnafın bir takvim yılı içinde bir defa mal alış ve giderlerine ilişkin belgeleri yanında bulundurmadığının veya bulundurduğu belgenin satışını yaptığı mal ve hizmetle ilişkisinin olmadığına tespiti halinde, "Esnaf Muafiyeti Belgesi" iptal edilir. Belgesi iptal edilenlerden muaflik şartlarını taşıyanlar, aynı faaliyete devam etmek istemeleri halinde yeniden belge almak zorundadırlar (Methübay,1998 : 7).

Ancak, 4444 Sayılı Kanun ile bu uygulamadan tamamı ile vazgeçilmiştir. 14 Ağustos 1999 tarih ve 23786 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4444 Sayılı Yasa ile vergi kanunları 103. Kez değiştirilmiştir. Bu hükümler 4444 Sayılı Kanun'un 14/A-1. Maddesi ile 14.08.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmaktadır. Ancak hemen belirtilmelidir ki, esnaf muaflığından yararlananların faaliyetleri ile ilgili olarak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden satın aldıkları mal ve giderlere ilişkin aldıkları belgeleri saklamak zorunluluğu halen devam etmektedir (Dorukkaya-Ayktulu,1999 : 50).

2.1.2. Menkul Sermaye İratları İstisnasına İlişkin Düzenlemeler

Ülkemizde Gelir Vergisi Kanununun 22.maddesindeki menkul sermaye iratlarına ilişkin istisna 4.12.1985 tarihinde kaldırılmakla beraber, sermaye piyasasının vergi yoluyla teşviki amacıyla çeşitli önlemler alınmıştır. Tasarruf eğilimi yüksek olan kesimlerin vergi yüklerinin düşürülmesi hedeflenmiş, menkul kıymet kazançları stopaja tabi tutularak, vergi oranları Bakanlar Kuruluna verilen yetkiyle belirlenmiştir. GVK'nun 94.maddesi, kimlerin vergi kesmekle yükümlü olduğu ve hangi ödemelerden vergi kesileceği ile bunların oranlarını belirlemektedir. Madde aynı zamanda Bakanlar Kurulunun yetkilendirilmesine ilişkin hükümleri de içermektedir.

Ülkemizde, GVK' nun 75. Maddesi uyarınca ; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı faiz ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı sayılmış, ayrıca kaynağı ne olursa olsun, 14 bent halinde sayılan iratların menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır.

GVK' nun 75. maddesinin 5, 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde belirtilen menkul sermaye iratları sırasıyla; iratları sırasıyla; her nevi tahvil ve hazine bonosu, mevduat faizleri, kar payları, ve repo gelirleridir.

4444 Sayılı Kanundan önce menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi aşağıdaki şekildedir: Bu menkul sermaye iratlarından doğan gelirler, GVK'nun 94. Maddesi uyarınca, bu ödemeleri nakden veya hesaben yapanlar tarafından gelir sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifata tabi tutulmaktadır. Tevkifat oranları, 25 Ağustos 1999 tarih 23797 mükerrer sayılı R.G.' yayımlanan 99/ 13230 Sayılı B.K.K. ile 1 Eylül 1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere , mevduat faizlerinden %13, özel finans kurumlarından elde edilen kar paylarından %13 ve repo gelirlerinden %12 olarak belirlenmiştir (Dorukkaya-Ayktulu, 1999 :18). Devlet tahvili ve hazine bonosu faiz gelirlerinin stopaj oranları ise, 01.10.1998 tarihinden sonra ihraç edilenler için %0 dır(Türmob,1999:16).

Bu menkul sermaye iratlarını elde edenler , gayri safi tutarlarına GVK'da belirtilen indirim oranını uygulamakta ve bu gelirleri enflasyondan arındırılmaktadır. Söz konusu arındırma işleminin sonra geriye kalan menkul sermaye iradı gelirleri için, GVK'nun 86/c maddesinde belirlenen tutarları aşması halinde beyanname verilecektir. Ancak, 4444 Sayılı Kanun ile bu uygulamadan vazgeçilmiştir. Faiz gelirlerinin hem stopaja tabi tutulması, hem de yıllık gelir vergisi beyannamesine tabi tutulması uygulaması nedeniyle iç tasarrufların azaldığı, bu nedenle yatırımlara kaynak bulunamadığı, vergide basitlik ve verimlilik gerekçeleriyle 4444 Sayılı Kanun'nun 3. Maddesiyle GVK'na geçici 55. Madde eklenmiştir. Buna göre;

"01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları ile menkul kıymetler yatırım fonlarının katılım belgelerine ödenen kar payları için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Ticari işletmeye dahil olan bu gelirler, bu maddenin kapsamı dışındadır" (Dorukkaya-Ayktulu, 1999:19).

Yukarıda yapılan açıklamadan anlaşılacağı gibi, menkul kıymet gelirlerinden yapılan tevkifatlar nihai vergi olmaktadır.

2.1.3. Vergilendirilmeyen Değer Artış Kazançları

Ülkemizde, 4369 Sayılı GVK'nun 81/5 bendine göre, İktisap şekli ne olursa olsun, hisse senetleri ve portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonlarının katılım belgelerinin, iktisap tarihinden başlayarak bir yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra elden çıkarılması halinde vergileme yapılmaması öngörülmektedir (Methübay ,1998 :73). Ancak, bunun menkul kıymetler borsalarına yapacağı olumsuz etkiler göz önünü alınarak , bu bir yıllık süre şartı 1999 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile, üç aya; oran şartı ise, %25'e indirilmiş.

4444 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sırasında ise, 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere, menkul kıymet yatırım fonlarının katılım belgelerinin elden çıkarılmasından sağlanacak kazançlar parantez içi bir hüküm ile vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Dolayısıyla menkul kıymet yatırım fonları katılım belgelerinin alım satımından doğan kazançlar vergilendirilmeyecektir. Bunlardan elde edilen gelirin tutarı ne olursa olsun bunlar için beyanname verilmeyecek veya diğer gelirler için yıllık beyanname veriliyorsa bunlar beyannameye dahil edilmeyecektir.

2.2. Ekonomik ve Siyasal Amaçlı Muafiyet ve İstisna Uygulamaları

1950 yılında yürürlüğe giren GVK'na göre, tarım kazançları 1960 yılına kadar vergi dışı bırakılmıştır. Gelir vergisi sistemi 1960 yılında tekrar ele alınmış ve kapsamlı bir değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklikler sırasında vergi kapsamına alınan tarım kazançlarıyla ilgili olarak 1963 yılında bir değişiklik yapılarak bu kazançları vergilemeyi yeniden düzenleyen bir kanun çıkarılmıştır (Bu değişiklikle 200.000 civarında olan yükümlü sayısı 18.000'e indirilmiştir). 1964'de zirai kazançlardaki muaflik ve istisnalık kavramları tekrar gözden geçirilmiş ve daha fazla yaygınlaştırılmıştır (DPT, 1996:32). Bu dönemlerde yönetimde olan siyasal iktidarların

seçmen tabanını genellikle kırsal kesimin oluşturması, sözkonusu muafiyet ve istisna uygulamalarının siyasal amaçlı yönünü oluşturmaktadır. GVK'nun 10.maddesine göre küçük çiftçi Gelir Vergisinden muafdir. Bu muafiyetin yararlanıcılarının yaşam koşulları ve gelir düzeyleri açısından güç koşullar içinde buldukları düşünülerek, gelir dağılımını düzenlemek ve tarımsal üretimi desteklemek yönünden ekonomik hedefler gözötenilmektedir. GVK'nun 12. ve 13.maddelerinde belirtilen işletme büyüklüğü ve satış tutarı ölçülerine göre küçük çiftçi muafliğından yararlanma koşulları belirtilmiştir.

Aynı amaca yönelik olarak ayrıca, GVK'nun 23.maddesine göre; kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, döviz girdisinin özendirilmesi yönünden ekonomik amaçlı bu istisnanın, teşvik amacını gerçekleştirmediği için dövizlerin bozdurulması ve bunun tevsiki şartı aranmalıdır (TOBB, 1992:52).

Ayrıca GVK'nun 15.maddesiyle düzenlenen diplomat muafliğına göre, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyruklüğunda bulunan memurlar, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muafdirler. Diplomat muafliği, uluslararası ilişkiler gereği karşılıklı nezaket kuralları nedeniyle uygulanan, siyasi niteliği ağır basan bir uygulamadır.

2.3. Sosyal Koruma Amaçlı Muafiyet ve İstisnalar

Amaçları yönünden muafiyet ve istisna uygulamalarını çok kesin sınırlarla gruplandırmak güç olmakla beraber, GVK'da bir kısım istisna uygulamasında daha çok sosyal koruma amacı ağır basmaktadır. Vergi ödeme gücü az olan kişilere devletin yaptığı sosyal transfer harcamalarına eş etkili olan bu uygulamalara GVK'nun 23.maddesinden örnekler verilebilir. Ücretlere ilişkin bu istisnalara göre hizmetçilerin ücretleri; sanat okulları ile bu nitelikli enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler; hizmet erbabına işverenlerce yemek verilme işyerine toplu olarak gidip gelmelerini sağlamak amacıyla sağlanan menfaatler; Çıtrak, Kalfa ve Ustalık Kanunu hükümlerine tabi çıtrakların asgari ücreti aşmayan ücretleri; kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz bulunan emekli sandıkları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca GVK'nun 25.maddesinde belirtilen tazminat ve yardımlar sosyal amaçlı istisnalara örnek gösterilebilir. Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar; muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar; hizmet erbabına ödenen çocuk zamları ve evlenme, doğum nedeniyle yapılan yardımlar; genel olarak nafakalar; yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, sakatlık, hastalık, doğum, evlenme gibi nedenlerle yapılan yardımlar; Sosyal Sigortalar Kurumları tarafından yapılan ödemeler gibi.

Bunun dışında, GVK'nun 26.maddesinde yazılı vatan hizmetleri yardımları sosyal koruma amacıyla Gelir Vergisinden istisna edilmiştir. Kanun maddesine göre harp malullüğü zamları; harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine, şehit dul ve yetim sıfatıyla yapılan bilmum ödemeler; vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile

ödenen mükafatlar vergiden istisna edilmiştir.

2.4. Kültürel Amaçlı İstisnalar

GVK'nda eğitim, bilimsel ve sanatsal gelişme, spor gibi bir toplumda kültür düzeyinin yükselmesiyle ilgili faaliyetlerin desteklenmesi amacıyla çeşitli istisna hükümlerine rastlanmaktadır.

Serbest meslek faaliyetine ilişkin olarak, GVK'nun 18.maddesinde belirtilen; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video, band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini, gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halinde eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerinde mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Ayrıca, GVK'nun 28.maddesinde eğitimin desteklenmesi amacıyla, resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar, resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iaa, ibade ve tahsil gideri olarak ödenen paralar; öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masraflarını karşılayanlarca verilen paralar Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

Bilimsel ve sanatsal faaliyetleri desteklemek amacıyla, GVK'nun 29.maddesinde ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar; subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistleri, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilenlere; uçuş hizmetleri, deniz altına dalış yapanlara dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı nitelikli ödemeler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

GVK'nda ayrıca, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırlara katılımı artırarak, bilimsel ve teknik gelişmelerin izlenmesini kolaylaştırmak amacıyla, dar mükelleflere, sergi ve panayırılarda ticari ve serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için 30.madde ile istisna hükmü getirilmiştir.

Spor alanındaki ilerlemeleri teşvik amacıyla GVK'da çeşitli istisna hükümlerine rastlanmaktadır. 23.madde ile; yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelmesi koşuluyla amatör sporculara ödenen ücretler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca, GVK'nun 29.maddesi ile spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler ile spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler istisna kapsamına alınarak sporcuları ve spor faaliyetlerini desteklemek amaçlanmıştır.

2.4.1. Telif Kazançları İstisnasına İlişkin Düzenlemeler

1998 tarihli 4369 no'lu kanun ile, tamamı istisna olan Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesinde yer alan telif kazançları istisnasına ilişkin olarak, istisna hadleri belirtilmiştir. Bu had, 1999 takvim yılı için 7 000.000.000 liradır. Bu haddi aşan kısım beyanname ile beyan edilecekti.

Ancak, 4444 Sayılı Kanunun 4. Maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 18. Maddesinin kapsamı daha da genişletilmiştir. Yukarıda yazılı madde metnine, "bilgisayar programcısı, bilgisayar yazılımı, internet ortamı , CD, disket" ibareleri eklenmek suretiyle serbest meslek kazançlarında istisna kapsamı genişletilmiştir. Fıkranın yeni hali, 01.01.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir (Dorukkaya-Ayutlu, 1999:48).

SONUÇ

Vergiye doğuran olayın meydana gelmesine karşın, kişinin çok az gelir elde etmesi, vergi dairesince gelirin kavranılmasının güçlüğü, vergi toplamının masraflı olması gibi sosyal ve idari nedenlerin yanısıra; ekonomik, kültürel ve politik nedenlerle vergi kanunlarında muafiyet ve istisna uygulamalarına yer verilmiştir. Ancak, bu uygulamalarla belli kişi veya vergi konularının vergi dışı bırakılmasının; az gelişmiş bölgelerin geliştirilmesi, zor durumdaki vatandaşların desteklenmesi gibi gelir dağılımının ve vergi adaletinin veya ekonomik gelişmenin sağlanması amaçlarına yönelik geçerli gerekçelere dayandırılması gerekir.

Türk GVK'da ekonomik, sosyal, idari ve kültürel amaçlara yönelik çok çeşitli muafiyet ve istisna uygulamalarına yer verilmektedir. Oysa, batı ülkelerinde 1980'li yıllar ve sonrasında gerçekleştirilen vergi reformları gelir vergisi açısından, istisnaların azaltılması ve vergi indirimlerinin ayıklanması yönünde olmuştur (Taş, 6 :1994).

1998 yılında, vergi reformu adı altında yapılan düzenlemelerde, özellikle menkul sermaye iratlarına ilişkin değişiklikler bulunmaktadır. Oysa, GVK'ü incelendiğinde, her türlü menkul sermaye iradının vergi dışı bırakılmasına ilişkin bir istisna bulunmamaktadır. Ancak, stopaja tabi bu değerlere uygulanan oranlar Bakanlar Kuruluna verilen yetkiyle belirlenmektedir. Kamusal iç borçlanma araçlarından hazine bonusu, devlet tahvili, Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlere uygulanan oran, 1998 yılından itibaren ihraç edilenler için %0'dır. 1998 yılı içinde "vergi reformu" adı altında yürürlüğe giren 4369 Sayılı Yasa ile, mevduat faizleri ve kar payları için %13, repo gelirleri için %12 stopaj oranı belirlenmişti. Bu gelirler ayrıca, yıllık gelir vergisi beyannamesine tabi tutulmaktaydı. Ancak, hemen ardından çıkan 1999 tarihli 4444 Sayılı Yasa ile, bu gelirler için beyanname verme zorunluluğu kaldırılmıştır. Tasarruf eğilimleri yüksek olan kesimlerin, sermaye piyasasının canlanması, iç tasarrufların artırılarak, yatırımlara kaynak bulunması açılarından desteklenmesini hedefleyen bu uygulamanın, vergi adaletine olumsuz etkileri açıktır.

Ancak, enflasyon oranının 1998 yılında tüketici fiyatlarıyla %85 civarında olduğu ülkemizde, sözkonusu kesimlerin tasarruf eğilimlerinin menkul değerlere, vergilene alan dahil çeşitli özendirici düzenlemeler olmadan yönelmesi de beklenemez. Ayrıca, 1998 yılından itibaren ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonusu

stopaj oranı %0 olarak belirlenirken, daha önce vergilendirilmeyen repo gelirlerine % 12 stopaj getirilerek buradaki kaynakların hazine bonusu ve devlet tahviline yönelmesi , böylece bütçe üzerindeki faiz yükünün azalmasının sağlanmasına çalışılmıştır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, A., *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Yayınları, Ya.No.165, B.2, Ankara, 1996.
- Devlet Planlama Teşkilatı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, *Vergi*, DPT Yayınları, Ya.No.2454, Ankara, 1996.
- Dorukkaya,Ş.-Ayutlu,F., *Vergi Yasalarında 4444 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler*, Yaklaşım Dergisi Eki, 81, Eylül, 1999.
- Herekman, Aykut., *Kamu Maliyesi*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1987.
- Kırbaş, S., *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, B.9, Ankara, 1997.
- Methibay, Y., *Tüm Vergi Kanunları*, Ankara, 1998.
- Şenyüz, D., *Türk Vergi Sistemi*, Ezgi Kitabevi, B.5, Bursa, 1999.
- Taş, M., "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Artırılmasına Yönelik Önlemler" *Kamu Kesimi Finansman Açıkları*, 10. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 14-18 Mayıs 1994, Kemer-Antalya.
- T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, *Başlıca Ekonomik Göstergeler*, Temmuz, 1999.
- Turhan, S., *Vergi Teorisi ve Politikası*, Der Yayınları, İstanbul, 1987.
- Türmob, *Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi*, Türmob Yayınları, Ya.No.58, Ankara, 1999.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği , Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, *Vergi*, TOBB Yayınları, Ya. No.244, Ankara, 1992.