

**SOSYAL ADALET AÇISINDAN TÜRK GELİR VERGİSİNDE
EN AZ GEÇİM İNDİRİMİ, MÜTERAKKILIK ve
AYIRMA PRENSİBİ**

Mehmet Pamak
Maliye Bakanlığı
Gelirler Kontrolörü

I — GİRİŞ

Sosyal adaletin bir parçası olan vergi adaleti, vatandaşların vergilere ödeme güçleri nispetinde katılmalarının temin edilmesidir. Vergi adaletinin gerçekleştirilmesi vergilerin ödeme gücünü en iyi ölçen bir matrah üzerine oturtulmasına bağlıdır.

Vergilemenin sosyal adalete uygun olabilmesi için, vergilerin servet farklarını azaltacak bir biçimde kullanılması gerekir. Vergilerin bu amaçla kullanılması fikrinin doğuşu John Stuart Mill'e kadar uzanmaktadır.

Stuart Mill'e göre vergiler toplumdaki eşitsizlikleri düzeltmek için kullanılmalıdır. Bunun için de vergi sistemi hemen bütün vatandaşları içine alan bir genişlikte uygulanmalıdır.

Vergi sistemi, memleketin ekonomik hedeflerine uygun olması yanında, sosyal ve kültürel yapısına da uygun olmalıdır.

J. J. Rousseau'ya göre, «bütün insanların yaşaması, fakat hiçbirisinin zenginleşmemesi lâzımdır. Yaşamağa lüzumlu olan dan fazlası vergi ile alınmalıdır». Alman iktisatçısı A. Wagner ise,

serbest rekabetin, gelir ve servetlerin fertler arasındaki dağılı-
şında geniş eşitsizlikler yarattığını, devletin bunu vergi politika-
sı ile, (yani zenginden fakire göre çok daha fazla vergi alarak
düzeltmesi gerektiğini söylemiştir. (1)

Bir verginin adil olabilmesi için, gelir ve servet eşitsizlikle-
rini kaldıracak ve hatta ekonomik fırsat eşitliğini sağlayacak bir
biçimde uygulanması gerekir.

Vergilerin adil olması gereği Anayasamızın 61 inci madde-
sinde de belirtilmiş olup; herkes, kamu giderlerini karşılamak
üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Şu hal-
de, malî gücü olmayanlardan vergi almak ve alınan vergiyi malî
güce göre almamak vergi adaletine aykırı olduğu gibi anayasaya
da aykırı bulunmaktadır.

Vergi adaletinin en iyi göstergesini genellikle, mükellefin
ödeme gücü, verginin umumîliği ve fedakârlıkta eşitlik ilkelerinin
vergilemede esas alınıp alınmadığı hususu teşkil etmiştir.

Vergi adaleti kavramıyla verginin alındığı safhadan ileri bir
safhayı da kapsamak ve vergi gelirin devlet tarafından harcan-
masında vatandaşların bu harcamalardan yararlanma imkânla-
rını da gözönünde tutmak gerekir. (2) Ancak bu düşünce ver-
gi 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 anlayışıdır ki, bunun ger-
çekleşmesi çok daha kolaydır.

Anayasamızda da yer alan malî gücün en iyi ölçüsü ise

-
- 1) Yaşa Memduh. «Modern Sosyal Siyasetin Bir Vasıtası Olarak Vergi»,
Sosyal Siyaset Konferansları, 8. Kitap, İst-1965 sh. 46-57.
 - 2) Kazgan Gülten — Kazgan Haydar, Türkiye'de Malî Politikası, 1950-1960
Ekin Basımevi, İstanbul — 1964, Sh. 114.

gelirdir. Dolayısıyla, sosyal adaleti gerçekleştirmekte kullanılabilecek en uygun vergi sistemi gelir vergisidir.

Gelir Vergisinin adil olabilmesi için genellikle gerekli olduğu kabul edilen önemli şartlar şunlardır :

1 — Birincisi en az geçim indirimi olarak gelir vergisi sistemimizde yerini alan müessesedir ki; hiçbir vergi ödeme gücünü temsil etmeyen, mükellefin kendisi ve ailesinin zarurî ihtiyaçlarına tekabül eden, miktardaki gelirin vergi dışı tutulmasını 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 olabilecekleri düşüncesidir. Bu düşüncenin neticesi olarak, bir çok ülkede emek, emek - sermaye ve sadece sermayeye dayanan kazançların farklı nispetlerle vergilendirilmesi esası kabul edilmiştir ki, buna ayırma prensibi de denilmektedir. Gelir Vergisi sistemimizde bu prensip kabul edilmemiştir.

3 — Üçüncü şart ise, müterakilik diye nitelendirilen bir müessesedir ki, yüksek gelir gruplarında vergi ödeme gücünün yüksek olması nedeniyle, gelir yükseldikçe daha yüksek vergi nispetlerinin uygulanmasını gerektirmektedir.

Bu üç şartın sadece vergi yükünün ferdî ödeme gücüne göre eşit olarak dağıtımını temin edecek şekilde uygulanması, vergi adaletini temin etmektedir.

Sosyal adaleti gerçekleştirmiş olmak için, bu şartların aynen uygulanması kâfi değildir. Sosyal adaletin amacı toplum içindeki servet ve gelir dağılımı eşitsizliklerini mümkün olduğu kadar azaltmak ve büyük gelirleri yontmak, düşük seviyedeki gelirleri ise korumak suretiyle eşitsizliği yaratan aradaki farkları asgariye indirmektir. Vergi adaleti, farklı gelirler arasındaki farkı aynen muhafaza eder. Yani herkesten geliri nisbetinde vergi almak farklı gelirler arasındaki dengesizliği azaltmadan ay-

nen muhafaza eder. Sosyal adalet ise bu dengesizlikleri azaltmak gayesini güder.

Sosyal adaletin de sağlanması isteniyorsa, yukarıda belirtilen şartların uygulanması neticesinde herkes geliriyle orantılı bir şekilde vergilendirilmekle kalmamalı aynı zamanda millî gelir ve servetin düşük gelirliler lehine olan yeniden dağılımı da sağlanmalıdır.

Yukarıda belirttiğimiz gibi, en az geçim indirimi yoluyla vergiyi asgari yaşama seviyesi üzerindeki gelirlere uygulamak, mütearakkî nisbetlerle vergiyi nihai fayda teorisine uygun bir kıymet mefhumuna dayandırarak, yüksek gelirlilerin daha çok, az gelirlilerin daha az vergi ödemesini sağlamak ve nihayet ayırma prensibiyle, korunması gereken kesimleri hafif bir şekilde vergilemek suretiyle vergi adaletine en çok yaklaşan vergiler gelir vergileridir.

Gelir Vergisi Kanunumuzda yer alan en az geçim indirimi ve mütearakkîlik müesseseleri ile tam manasıyla gelir vergisi sistemimize girmemiş olan, fakat vergi adaletini sağlamada önemli bir vasıta olan ayırma prensibini aşağıdaki bölümlerde sıra ile ele alacağız.

II — EN AZ GEÇİM İNDİRİMİ :

A — En Az Geçim İndirimine Genel Bakış :

1 — En az geçim indiriminin mahiyeti, leh ve aleyhindeki görüşler :

Genellikle kabul edilen bir görüşe göre, gerçek manada bir vergi ödeme gücü, mükellefin fizikî varlığını devam ettirebilmek için gerekli şeyleri temin etmesinden sonra başlar. O halde geliri, ancak fizyolojik varlığını devam ettirmeyi sağlayacak miktarda bulunan kimselerin vergi ödeme gücü olamaz ve bu nedenle vergi dışı bırakılmaları gerekir.

En az geçim indirimi verginin şahsiliğini belirten kriterlerden birini hatta başlıcasını teşkil etmektedir. Verginin şahsiliği, gerçek kişilerin şahsî ve ailevî durumları da nazara alınarak, ödeme gücü prensibine göre vergilendirilmeleri anlayışına dayanmaktadır.

Vergi alınacak gelirlerden böyle bir geçim indirimi yapılması fikrini ilk ortaya atan İngiliz Filozofu Jeremie Bentham (1748-1832) ile yine bir İngiliz filozofu olan Stuart Mill'dir. (1).

Vergilerin, masraflar çıktıktan sonra kalan safî gelir üzerinden alındığını, insanların yaşamaları için gerekli beslenme masraflarının bu mahiyette kabul edilmesi gerektiğini ileri sürerler de olmuştur. Zira insanlar beslenme masrafları ile hayatını ve çalışmasını devam ettirmektedirler.

J. J. Rousseau gibi, bazı fikir adamları, geçinmeyi sağlayabilecek kazanç dışındaki tüm kazancın vergi yoluyla alınmasını, ancak en az geçim payına dokunulmamasını ve böylece herkesin yaşamasını fakat kimsenin zengin olmamasını temin edecek bir vergilemeyi teklif etmişlerdir.

Netice olarak, hakkında çok şey söylenmiş ve yazılmış olan en az geçim indirimi, miktarı mükellefin ferdî ve ailevî durumuna göre muayyen bazı ölçülerle tesbit edilen ilk indirim hadlerinden teşekkül etmektedir. Bu indirim, az gelirliler için politik ve sosyal düşüncelerle tanınmış bir vergi avantajıdır. Hiçbir yerde, tam anlamıyla, mükellefin ve ailesinin «asgarî geçimlerini» karşılayacak bir meblâğı ifade etmemektedir.

En az geçim indirimi leh ve aleyhinde de çok şeyler söylenmiştir. Bunlara kısaca değinmek - müesseseyi tam anlamıyla kavrayabilmek bakımından faydalı olacaktır.

1) Tekell Esat, «Enaz Geçim İndirimi ve Aile Tahsisatı», Sosyal Siyaset Konferansları, Dokuz, On. ve Onbirinci kitap, 1960 — İstanbul sh. 94-94.

Bu indirim bugün herkesçe kabul edilen bir müessese olmakla beraber, bilhassa ortaya çıkış yıllarında çeşitli tartışmalara sebep olmuştur.

En az geçim indiriminin aleyhindeki görüşler şunlardır :

Bunlardan birincisi, en az geçim indiriminin verginin verimini azaltığıdır. Sebep olarak da düşük gelirlerin Millî Gelirin büyük kısmını teşkil etmeleri gösterilmiştir. Bu görüş adil bir gelir dağılımını temin etmiş gelişmiş ülkeler açısından değerini kaybetmiş olmakla beraber, dengesiz bir gelir dağılımına sahip az gelişmiş ülkeler için hâlâ geçerli bulunmaktadır. Memleketimizde de en az geçim indiriminin yükseltilememesinin önemli bir sebebini bu görüş teşkil etmektedir.

Aleyhte söylenen ikinci husus, en az geçim haddinin tesbit güçlüğüdür.

Diğer bir görüşe göre, en az geçim indirimi yoluyla belli bir grubun vergi dışı bırakılması, demokrasinin temeli olan eşitlik ve özellikle vergilerin umumiliği prensibine aykırıdır. Herkesin az veya çok vergi ödemesi vatandaşlık duygusunu kuvvetlendirir. Bu gibi kimselerin vergi dışı kalmaları finansmanına iştirak etmedikleri devlet masraflarının ölçsüz şekilde yükseltilmesine sebep olabilecekleri ileri sürülmüştür.

Son olarak, en az geçim indiriminin yüksek tutulduğu ölçüde vergi gelirinin konjoktüre karşı hassasiyetini arttıracığı da ileri sürülen fikirler arasındadır. Bir taraftan, konjoktür alçalma devresinde, pek çok kimsenin geliri en az geçim indiriminin altına düşer, diğer taraftan da, konjoktürden özellikle etkilenen yüksek gelirlerin azalması nedeniyle vergi gelirlerindeki azalma, gelirlerin düşme oranından daha yüksek olur. (1)

Görülüyor ki, en az geçim indirimine karşı görüşler, gelir ve vergi tekniği sakıncalarını ileri sürmektedirler. Ancak, sade-

1). Dikmen M. Orhan, *Asgari Geçim İndirimi*, İstanbul 1956, sh. 29.

ce fizikî varlığını devam ettirebilecek kadar bir gelire sahip olan bir mükellefi, gelir endişesi ile vergiye tâbi tutmak sosyal adalet ve vergi adaleti ile bağdaşmaz.

Diğer taraftan böyle bir indirimin lüzumu kabul edilmekle beraber, sadece indirimin kesin miktarını tesbit etmenin güç olması yüzünden bu müesseseden vazgeçmek de haklı görülemez. En az geçim indirimi dolayısıyla büyük bir gurubun vergi dışı kaldığı da söylenemez. Geçim indirimi seviyesinde gelir elde edenlerin ödedikleri vasıtalı vergiler bunların gelirleri üzerinde tersine müterakki tesirler yaratmaktadır. Düşük gelirlerin parlamentolarda yüksek oranlarda temsil edildiği ve finansmanına iştirak etmedikleri kamu giderlerini karşılamak için yüksek vergiler koyacakları görüşü de gerçekçi değildir. Çünkü, vatandaşlık duygusunun yerleştirilmesi için teklif edilen baş vergileri dahi bu konuda fazla etkin olamamıştır.

Geçim indiriminin konjonktüre karşı verginin duyarlılığını arttıracığı görüşü doğru olsa bile, hükümetler tarafından konjonktür üzerindeki bu etkilerin azaltılması imkânı vardır.

En az geçim indiriminin lüzumunu belirten görüşleri de şöyle sıralıyabiliriz:

Birinci olarak ileri sürülen, vergi ödeme gücünün ancak gelirin en az geçim haddini aşmış olması halinde söz konusu olabileceği fikridir.

İkincisi ise, en küçük gelirlerin iktisadî yahut rantabl bir şekilde vergilendirelemeyeceği; çünkü bunların tarhiyat ve sair vergi masraflarının, vergi şeklinde temin edecekleri düşük gelir yanında çok yüksek olacağı düşüncesidir. Tevkif usulünün uygulanması ile, bu fikrin ehemmiyetini azaltmak mümkünse de, her halükârda küçük gelirlerin çokluğu karşısında, tamamen çürütülmesine imkân yoktur. (1)

1) Nevmark F. Gelir Vergileri Teori ve Pratik, İstanbul — 1945, sh. 30-39.

Bir diğ er görü Ő e göre, en az geç im indirimi vasıt alı vergi-lerin tersine mü terakkilik etkisini giderir. Vergi ödeme gücü en düşük seviyede olan, hatta en az geç im indiriminin altında bir gelir elde eden kimselerde, bu vergileri ö demektedirler. Bu kimselerin ö dedikleri vasıt alı vergiler bunların gelirleri üzerinde tersine mü terakki etkiler meydana getirmektedir. İ Ő te en az geç im indirimi vasıt alı vergilerin bu etkisini giderir.

Aleyhinde ve lehinde ileri sürü len çe Ő itli görü Ő lere rağ men, en az geç im indirimi bugün kesinlikle hemen hemen bütün vergi sistemlerinde yerini almı Ő , ancak birç ok kere sembolik seviyede kalmı Ő bir mü esseyedir.

Memleketimizde de gelir vergisi iç inde yerini alan en az geç im indirimi sembolik bir meblağ dan ö teye gidememiŐ tir. Bu nedenle vergi adaleti prensiplerine kısmen sadık kalmı Ő , ancak daha ç ok vergileme tekniğ i ile izah edilebilecek nedenlerle bugü nkü seviyesinde bırakılmı Ő tir.

2 — En az geç im indiriminin tesbiti ile ilgili esaslar :

En az geç im indiriminin tesbitinde esas alınacak en uygun yol, herhalde herkesin gerç ek geç im giderlerini göz önünde bulundurmak Ő eklinde olabilirdi. Ancak bu giderlerin ç ı karılmasından sonra kalan kazanç kısmı gerç ek ödeme gücünün ölç ü sü olabilir.

En az geç im indirimin tesbiti meselesinde iki görü Ő yer almaktadır.

Birinci görü Ő e göre, en az geç im indirimi fizyolojik varlığ ın devamını sağ lamak ç in zorunlu olan gıda, giyecek, barınma v.s. giderleri dikkate alınarak tesbit edilmelidir.

İ kinci görü Ő e göre, yukarı da belirtilen giderlerin en az geç im indiriminin tayininde dikkate alınması gerekli olmakia beraber yeterli değ ildir. İ ndirim bir kültü rel asgarı Ő eklinde ele alınmalı ve fizyolojik asgarinin biraz daha üstündeki bir sevi-

yede tesbit edilmelidir. Sosyal adetler, çeşitli örf ve gelenekler yüzünden yapılacak masraflar, en az geçim indiriminin kültürel asgarî olarak tesbitini gerektirmektedir.

Tatbikatta ise, en az geçim indiriminin tesbitinde ne fizyolojik ve ne de kültürel asgarî dikkate alınmamaktadır. En az geçim indiriminin tesbitinde fizyolojik ihtiyaçların biraz üstünde, fakat kültürel asgariye de erişemeyen bir seviye tercih edilmektedir. Bugün buna medenî asgarî denilmektedir ki, zarurî olanı faydalıdan ayıran sınır anlamındadır. Bunun tesbitinde mükelleflerin şahsî ve ailevî zarurî ihtiyaçları ile birlikte, devletin büyük meblağlara varan gelir ihtiyaçları, gelirin fertler arasında değişik şekillerdeki dağılışı, nihayet liberal ve sosyal fikirlerin baskısı da rol oynar. Netice olarak indirim hadleri, bütün bu faktörlerin etkileri gözönünde bulundurularak tayin ve tesbit edilir.

3 — En az geçim indirimi ve mükellefin şahsî, ailevî durumu :

Mükellefin en az geçim indirimi bakımından dikkate alınabilecek vasıflarını, yaş ve sakatlık teşkil etmektedir. Bunlardan, sakatlık umumî bir vasıf değildir. Yaş ise ancak bazı sınırlı hallerde dikkate alınmaktadır. Bizdeki bu ayrımlar daha çok ayırma prensibinin uygulanması nedeniyle muhtelif bazı şahıslar için kabul edilmiştir.

En az geçim indiriminde özellikle esas alınan, mükellefin ailevi durumudur. Mükellefin ihtiyaçlarının genişliği, bakmak zorunda olduğu kişilerin sayısına göre değişmektedir.

Aile durumunun dikate alınmasında ilk merhale eş için indirimdir. Burada vergi sistemlerinin kabul ettiği en yerleşmiş şekil, «mecburi toplama» usulüdür. Bizden başka Almanya ve İngiltere'de de uygulanmaktadır. Bu usulde, karı ve kocanın gelirleri toplanarak tek bir gelir gibi vergilendirilir. Evlenme halinde vergi yükünü arttırıcı bir özellik taşıması ve özellikle memleketimizde cari olan «mal ayrılığı» prensibiyle bağdaşmaması en büyük sakıncası olarak belirtilmektedir.

Diğer bir usül de; «ihtiyari toplama» esasıdır ki, 1948 yılına

kadar A.B.D. de ve halen Kanada'da uygulanmaktadır. Bu usûlün sakıncası, kocanın kazançlarını muvazaalı olarak karısıyla bölüşerek vergi yükünü azaltabilmesidir. Aynı muvazaanın ücretliler tarafından yapılamaması sakıncanın ehemmiyetini daha da arttırmaktadır.

Bu konudaki üçüncü usûl ise, karı koca gelirlerinin birleştirilip bölünmesini öngörmektedir. Bu usûl halen A.B.D. ve Fransa'da uygulanmaktadır. Bu, usûl Amerika'da sadece karı koca gelirleri için uygulanırken Fransa'da çocukları da içine alacak şekilde genişletilmiş olarak uygulanmaktadır. Sadece birinin geliri olan kişilerin evlenmesi halinde gelir yine ikiye bölünerek vergilendirileceğinden vergi gelirinde azalma olacaktır.

Genellikle, eş için kabul edilen geçim indirimi, kocaya tanınan indirimden aynı veya ondan azdır. Eşit indirim daha ziyade gelirin bölünerek vergilendirildiği ülkelerde uygulanmaktadır.

Çocuklar için indirimde dört usûl uygulanmaktadır. Birincisi eşit indirim olup, her çocuk için sabit bir indirim miktarı öngörür. (ABD, İngiltere ve İsviçre gibi ülkelerde uygulanan bu usûl kalabalık aileler lehinedir.)

İkinci usûl artan indirimlere yer verir. Çocuk arttıkça çocuk başına indirim miktarı artar. (Almanya ve Fransa'da nüfus politikası nedeniyle uygulanmıştır).

Üçüncü usûl azalan indirimleri öngörmektedir. Uygulama alanı bulamamış olmakla beraber enaz geçim indirimi anlamına en uygun olduğu söylenir.

Dördüncü bir usûl ise Fransa'da uygulanan bölüm usûlüdür. Bu sistemde gelir aile fertleri arasında bölünerek vergilendirildiğinden en az geçim indirimi de her aile ferdi için ayrı ayrı ve aynı miktarda olmak üzere uygulanır.

Bazı ülkelerde uygulanan enaz geçim indirimi miktarlarını da kısaca belirtelim.

İngiltere'de bekâr mükellef için 140, evli mükellef için 240 ve her çocuk başına 100 İngiliz lirası enaz geçim indirimi income-tax içerisinde uygulanmaktadır. A.B.D. de ise mükellef için 600 eş için 600 ve her çocuk için yine 600 dolar enaz geçim indirimi tanınmış bulunmaktadır. Eşlerden biri kör veya 60 yaşını doldurmuş olursa bunlar için ayrıca 600 dolarlık indirimlere yer verilir (1). Almanya'da enaz geçim indirimi mükellef başına 1680 DM.'tir. Gelirler ikiye bölünerek karı ve koca için ayrı ayrı vergi hesaplanmaktadır. Çocuklar için indirim 1 inci çocukta 1.200 DM. 2 nci çocukta 1680 DM. üçten itibaren her çocuk için 1800 DM. olarak tesbit edilmiştir. Almanya'da ayrıca 50 yaşını doldurmuş mükellefler için 840 DM. 65 yaşını doldurmuş bekâr mükellefler için 720 DM. 65 yaşından yukarı evli çiftler için (bunlar müştereken vergilendirilirler) 1440 DM. indirim öngörülmektedir (2).

Memleketimizde halen uygulanmakta olan usûl ise koca için 1800, eş için 1080, ve 5 çocuğa kadar her çocuk için 720 şer lira indirim uygulanmasını, beş çocuktan fazlası için ise indirim uygulanmamasını öngörmektedir.

4 — Enaz Geçim İndiriminin Tatbik Şekilleri :

Gelir vergisinde enaz geçim indiriminin tatbik şekli üç şekilde görülmektedir.

a — Belli bir hadde kadar safi gelirden indirim yapılması.

Bu usûle göre safi gelirin indirim miktarına tekabül eden kısmı vergi dışı bırakılmaktadır. Müterakki şahsi gelir vergisinin karakterine en uygun olan usuldür.

b — Gelirin tümü üzerinden hesaplanacak indirimsiz vergiden indirim miktarının vergisinin indirilmesi :

- 1) Enaz Geçim İndirimi Hakkında Rapor, Vergi Reform Komisyonu Raporları Cilt IV, sh, 285-293.
- 2) Batı Avrupa'da Vergileme İstanbul Sanayi Odası 1968, sh, 87.

Bu usül matrahtan indirim yerine vergiden verginin indirilmesini ifade eder. Bu usül müerakki vergilemeyi esas alan modern gelir vergisi teknik ve mantığına uygun değildir. Memleketimizde uygulanmakta olan bu usül, batı memleketleri içerisinde sadece Fransa'da ve kısmen uygulanmaktadır.

c — Gelirden belli bir oranda indirim yapılması :

Fransa'da ücretlerin vergilendirilmesinde uygulanan bu usüle göre indirim maktu değil nispidir. Bu usulünde gelir vergisi mantığına uygun rasyonel bir usül olduğu söylenemez.

5 — İndirim Tatbikinde Paranın Satın Alma Gücü İle İlgili Meseleler :

Paranın satın alma gücünün özellikle aynı ekonominin daha fazla geçerli olduğu yerlerle parasal mübadelenin hakim olduğu yerler bakımından büyük farklılıklar gösterdiği muhakkaktır. Bu nedenle muayyen bir meblağ olarak tesbit edilen indirim miktarı değişik zaman ve değişik yerlerde mükelleflerin aynı ihtiyaçlarını tatmine kâfi gelmemektedir.

O halde, paranın satınalma gücünün yer itibarıyla önemli farklar gösterdiği memleketlerde, bölgeler itibarıyla enaz geçim indirimlerini de bu farklara paralel olarak farklılaştırmak gerekecektir.

Diğer yandan da enaz geçim indiriminin fiyat değişikliklerine paralel olarak düzeltilmesi gerekecektir. Bunun en uygun yolu genel fiyat seviyesindeki değişikliklerin belli bir nispeti aşması halinde enaz geçim indirimi haddinin otomatik olarak bu nispete göre yeniden ayarlanmasını temin edecek bir sistem kurulmasıdır.

6 — Enaz Geçim İndirimi ve Sosyal Güvenlik :

Yıllardan beri çeşitli ülkelerde, vatandaşların yıllık gelir-

leri üzerinden geçinmelerine yetecek miktarda bir indirim yapmalarına müsaade edilmektedir. Bundan dolayı ödemek mecburiyetinde oldukları gelir vergisi düşmekte ve harcanabilir gelirleri, tıpkı nakden ödenen aile yardımlarının sağladığı munzam gelir gibi artmaktadır.

Anlaşılmış olacağı üzere, aile fertleri için yapılan gelir vergisi indirimleri, böyle bir vergiyi ödeme kabiliyetine sahip, yeterli gelir seviyesine ulaşmış olanlara hasredilmiş bir menfaattir. Halbuki bu korumaya asıl ihtiyacı olan ve ihmal edilmeyecek sayıdaki aileler, gelirleri çok düşük olduğu için bundan faydalanamazlar. Bu mahzuru giderecek sistem doğrudan doğruya nakdi ödeme şeklinde ortaya çıkan aile yardımları sistemidir (1).

B — Enaz Geçim İndiriminin Türkiye'deki Uygulaması :

Türkiye'de enaz geçim indirimi, ilk olarak 1950 yılında uygulama alanına giren gelir vergisinde yerini bulmuştur. Daha önce, gerek kazanç verisinde, gerekse iktisadi buhran ve muvazene vergilerinde bazı indirimler mevcut olmakla beraber, bunları gerçek anlamda bir enaz geçim indirimi olarak kabul etmek mümkün değildir.

1950 Yılından bu yana uygulanan gelir vergisi sistemi içinde enaz geçim indirimi aşağıdaki değişiklikleri göstermiştir,

1) Richardson Henry, İktisadi ve Mali Yönüyle Sosyal Güvenlik, İstanbul 1970, sh. 149 - 151. (Doç. Turan Yargan tarafından tercüme edilmiştir).

T A B L O I

1950 yılından bugüne kadar en az geçim indirimi
hadleri (Yıllık olarak) (TL.)

Kanun No.	Uygulama tarihi, ücretler için	Diğer kazanç ve iratlar için	Bekâr Mükel- tefler	Evli Mükellefler					
				1	2	3	4	5	
5421	1.3.1951	1.1.1950	540	900	1.080	1.080	1.260	1.260	1.440
6908	1.3.1958	1.1.1958	810	1.350	1.620	1.620	1.890	1.890	2.160
193 (202 S.K. ile değişik)	1.3.1963(3)	—	1.080	1.800	2.160	2.160	2.520	2.880	3.240
193 (202 S.K. ile değişik)	1.1.1965	1.1.1965	1.080	1.800	2.160	2.160	2.520	2.880	3.240
193 (724 S.K. ile değişik)	1.1.1966	1.1.1966	1.080	1.800	2.160	2.160	2.520	2.880	3.240
193 (980 S.K. ile değişik)	1.1.1968(2)	—	—	4.680	5.400	5.400	6.120	6.840	7.560
a(4)			3.600	1.800	2.160	2.160	2.520	2.880	3.240
b(5)			1.800	2.880	3.600	3.600	4.320	5.040	5.760

- (1) Gelir unsurlarının elde edildiği dönem olarak,
- (2) indirim hadleri için hesaplanan vergi, mükellefin indirim ya-
pılmadan önce hesaplanan toplam vergisinden indirilir.
- (3) Yalnız işçi ücretleri için.
- (4) Ücretler için.
- (5) Diğer kazanç ve iratlar için.

Kaynak : Bütçe Gelirleri Yılı 1976.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü.

Gelir Vergisi Kanunumuzun ilk şeklinde mükellefler aile durumları itibariyle beş guruba ayrılmıştı; bekârlar, çocuksuz evliler, bir ve iki çocuklu evliler, üç dört çocuklu evliler, dörtten fazla çocuklu evliler. Bu guruplardan her biri için bir tek geçim indirimi haddi kabul edilmişti. Bu esasa göre, bir aile, ikinci, dördüncü, altıncı ve daha sonraki çocukları için indirim tutarında bir artış sağlayamıyordu. 193 sayılı kanunla bu mantıksızlık giderilmiş mükellefin, kendisi, karısı ve her çocuğu için ayrı indirim miktarları belirtilmiştir.

İndirimin 1950 yılında başlayan ilk uygulama miktarı 1958, 1963 (işçi ücretleri için) ve 1968 yıllarında arttırılmıştır.

1968 yılından itibaren ücretler için 1.800.- TL. özel indirim getirilmiştir. (980 sayılı kanunla) Ücretlere enaz geçim indirimi dışında birde özel indirim tanınması, gelir vergisi sisteminde ücretler için ayrı vergi tarifesine, yani «ayırma ilkesine» doğru bir adım sayılabilir.

1.1.1968 tarihinden itibaren 980 sayılı kanunla yapılan değişiklik neticesinde enaz geçim indirimi miktarının matrahtan indirilmesi yerine enaz geçim indirimi vergisinin hesaplanan gelir vergisinden düşülmesi esası kabul edilmiş bulunmaktadır. Matrahtan indirim usulü yüksek gelirliler lehine bir ayırım meydana getirmektedir. İşte yeni sistem bu adaletsizliği ortadan kaldırmakta vergiler indirimsiz olarak hesaplandıktan sonra geçim indirimine tekabül eden vergi bu miktarlardan indirilmektedir. Böylece gelir kademesi ne olursa olsun herkes indirim dolayısıyla eşit bir vergi yükünden kurtulmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunumuzda yer alan enaz geçim indiriminin gayesi; gelir sahibinin geçimi için gerekli asarigari geliri vergi dışı bırakmak; bu miktar bekâr, evli mükellefler ve çocuk adedine göre mükellef lehine farklılaştırılmak suretiyle aile müesseseni ve bu müessesenin kişiye yüklediği külfetleri ayrıca korumaktır. Kişinin himayesinin ötesinde «aile»nin ayrıca bu vergi istisnası müessesesi ile korunması, sosyal himaye maksadının açık delilidir. Ana ve babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle

birlikte oturan ve bakılanların öz çocuklar gibi hesaba katılması, indirimın aile reisi beyanına uygulanması esasının kabulü bu sosyal karakterli koruma tedbirinin maksat ve mahiyetini daha belirgin hale getiren hususlardır. Keza kanunun 33. maddesinin son fıkrasındaki, daimi malüliyete duçar olduğu resmî bir hastahanenin heyet raporuyla tevsik olunan muhtaç evlâtlar hakkında yaş haddine bakılmayacağı yolundaki hüküm sosyal himaye gayesini ayrıca açıklıkla belirtmektedir.

Bugün Türkiye'de, yukarıda bahsedilen gayelerle ihdas edilen geçim indirimi sembolik bir mahiyet taşımaktadır. 1950 yılından itibaren geçim indirimi hadleri ile fert başına milli gelir ilişkisindeki gelişmeye bakacak olursak bu husus daha açık olarak ortaya çıkacaktır.

TABLO II

1950 - 1974 fert başına Millî Gelir ve Geçim İndirimi

Yılı	İndirim	İndirim / Fert			
		Fert başına millî gelir	İndirim/Fert başına M.G.	Fert Başına G.S.M.H.	başına G.S.M.H.
1950	540	428	1.26	496	1.08
1951	540	494	1.09	567	0.95
1952	540	559	0.96	645	0.83
1955	540	757	0.71	875	6.61
1956	540	856	0.63	982	0.54
1957	540	1044	0.51	1197	0.45
1958	810	1291	0.62	1467	0.55
1959	810	1546	0.52	1767	0.45
1960	810	1595	0.50	1833	0.44
1961	810	1627	0.49	1878	0.43
1962	810	1871	0.43	2050	0.39
1967	1080	1952	0.55	2264	0.47
1964	1080	2086	0.51	2423	0.44
1965	1080	2177	0.49	2541	0.42
1966	1080	2457	0.43	2871	0.37
1967	1080	2655	0.40	3141	0.34
1967 için	1800	tatbik edilse idi	0.67		0.57 olacaktı
1968	1800	2927	0.61	3250	0.55
1969	1800	3142	0.55	3512	0.51
1970	1800	3445	0.52	3982	0.45
1971	1800	4471	0.40	4773	0.37
1972	1800	5339	0.33	5706	0.31
1973	1800	—	—	6207	0.29
1974	1800	—	—	9942	0.18

Kaynak :

- 1) Üren Arsan Vergi Yükü üzerinde bir İnceleme
- 2) 1971 İstatistik Yıllığı (D.İ.E.)
- 3) 1975 İstatistik Yıllığı (D.İ.E.)

1950 yılında kabul edilmiş bulunan bekâr mükellefler için 540 TL. enaz geçim indirimi miktarının o yılki fert başına milli gelirin 1.26 (fert başına gayrisafi milli hasılanan ise 1.08) katı olduğu görülüyor. Bu katsayı 1957 yılına kadar 0,51, ve 0.45'e kadar düşmüştür.

1958 yılında tatbik edilmeye başlanan 810 lira geçim indirimi ise fert başına milli gelirin 0,62'si, fert başına gayrisafi milli hasılanın ise 0,55 ini teşkil etmektedir.

1963 yılında tatbik edilen 1080 lira enaz geçim indirimi fert başına milli gelirin 0,55'i, fert başına gayrisafi milli hasılanın ise 0,47'si kadardır. Bu katsayı 1967 yılında 0,40 ve 0,34'e kadar düşmüştür. 1967'de 1800 lira indirim kabul edilseydi bu oranlar 0,67 ve 0,57 olacaktı (1).

1968 yılından itibaren 1800 liralık geçim indirimi uygulanmaya başlanmış ve inidirim fertbaşına milli gelire oranı 0,61 fert başına gayrisafi milli hasılaya oranı ise 0,55 olmuştur. Bu oranlar 1972 yılında 0,33 ve 0,31'e kadar düşmüştür.

Nihayet, 1973 yılında da fertbaşına gayrisafi milli hasılanın 0,29 katına düşen (2) en az geçim indirimi çok yetersiz ve sembolik bir hal almıştır. 1974, 1975, 1976 ve 1977 yılında ise sıra ile cari fiyatlarla fert başına gayrisafi milli hasılanın 0,18, 0,13, 0,11, ve 0,9 katlarına kadar düşmüştür.

Türkiye'deki enaz geçim indirimi, fert başına milli gelirleri Türkiye'dekine yakın olan ülkelerin geçim indirimi tutarlarına göre çok düşük bir seviyede kalmaktadır. Enaz geçim indirimi ile fert başına milli gelir oranları diğer ülkelerde aşağıdaki tablo III'de görülmektedir.

- 1) Arsan H. Üren, Vergi Yüğü Üzerinde Bir İnceleme, Ankara — 1968, sh. 108 ve devamı.
- 2) Zaim, Sabahattin, Nüfus Problemi ve Aile Büyüklüğünün İşçi Refahına Etkisi, (Nüfus Sorunları Millî Semineri 28-29 Nisan 1973).

TABLO III

Fert başına Millî Hasıla sıralarına göre ülkeler	Fert başına gelirin katı olarak vergiye tabi olmayan gelir
ABD	1,3
Kanada	1,9
Avustralya	1,7
İngiltere	1,9
Fransa	2,1
Almanya	2,1
Arjantin	7,7
Japonya	3,4
Meksika	1,9
Malaya	9,8
Filipin	15,6
Seylân	12,5
Hindistan	11,5
Burma	19,-

Kaynak : Üren Arsan, Vergi Yüğü Üzerinde Bir İnceleme.

Fert başına gelirin yüksek olduğu iktisaden kalkınmış ülkelerde geçim indirimleri yolu ile vergi dışı bırakılan gelirin, fert başına gelire oranının genellikle birin üstünde, hatta bazan 2'nin de üstünde olduğu görülmektedir.

Az gelişmiş ülkelerde ise fert başına gelir miktarları çok düşük olduğu için vergiye tabi olmayan gelir fert başına gelirin katı olarak çok yüksek bulunmaktadır.

Türkiye'de Vergi dışı bırakılan gelirin fert başına gelire oranının Tablo III'deki hem az gelişmiş hem de ileri memleketlerdeki aynı mahiyetteki oranlarla karşılaştırılması halinde çok düşük seviyede kaldığı ortaya çıkacaktır.

En az geçim indiriminin fert başına gayrisafi milli hasıların katları olarak nasıl giderek düştüğünü izah ettikten sonra birde enflasyonun enaz geçim indirimine etkisini gösterebilmek için toptan eşya fiyat indekslerini esas alarak enaz geçim indirimi rakamlarının hangi seviyede kaldıklarını hesaplayalım.

1950 yılı 100 kabul edilerek İstanbul Ticaret Odası toptan eşya fiyat indeksi aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

T A B L O İ V

Yılı	İndeks	Yılı	İndeks
1950	100	1963	313,11
1951	112,17	1964	310,07
1952	111,47	1965	326,69
1953	112,42	1966	349,64
1954	125,26	1967	359,01
1955	143,32	1968	382,20
1956	166,51	1969	414,05
1957	196,01	1970	453,16
1958	234,19	1971	530,44
1959	288,29	1972	612,41
1960	292,03	1973	740,98
1961	293,67	1974	939,81
1962	302,10	1975	1.046,81
		1976	1.229,22
		1977	1.878,66

T A B L O V

Yıllar	1950-100 (540.— TL.)	1957-100 (810.— TL.)	1961-100 (810.— TL.)	1965-100 (1080.— TL.)	1968-100 (1800.— TL.)
1957	1058	810	—	—	—
1961	1588	1215	810	—	—
1965	1766	1352	901	1080	—
1968	2063	1579	1052	1263	1800
1977	10141	7761	5180	6208	8845

Yukarıda yapılan hesaplar neticesinde düzenlenen tablonun tetkikinden anlaşılacağı üzere 1950 yılı 100 kabul edildiği takdirde enaz geçim indirimi 1950 yılında 540 iken 1957 yılında 1058 olmaktadır ki, 1958 yılında enaz geçim indirimi 810.- TL'na yükselmiştir. Yani toptan eşya fiyat indeksinde belirtilen fiyat artışlarının çok altında kalmıştır. 1968 yılında enaz geçim indirimi 1800 TL'na yükseltilmiş olmasına rağmen yine fiyat artışlarını takip edememiştir. 1950 yılını 100 kabul ettiğimizde 1977 yılı toptan eşya fiyatları indeksi 1.878.66 olmakta ve buna paralel olarak 1950 yılında 540.- lira olan enaz geçim indiriminin 1977 yılında 10.141.- lira olması gerekmektedir. Aynı şekilde 1968 yılını 100 kabul edersek 1977 yılı 491 olmakta, 1968 yılında 1800 TL. olan enaz geçim indiriminin ise 8.845.- TL. olması gerekmektedir. Bütün bu hesaplar göstermektedir ki, enflasyon neticesinde enaz geçim indirimi giderek büyük bir hızla artan fiyatları takip edememiş bu nedenle nominal gelirleri artan bir çok mükellef vergi kapsamına girmiş bulunmaktadır.

Az gelirli grupları vergiye tabi tutmak, vergi idaresinin masraflarını arttırır. Geçim indiriminin geniş tutulması halinde, özellikle az gelişmiş ülkelerde Gelir Vergisinin verimliliği birdenbire azalır. Geçim indirimi, fert başına G.S.M.H.'nin daha altında tesbit edilmiş ise, vergi idaresi çok büyük bir mükellef gurubu ile karşı karşıya gelir ki, bizdeki durum böyledir. Memleketimizde, geçim indiriminin miktarı yukarıda belirttiğimiz üzere fertbaşına gayrsafi millî hasılanın çok altında bir seviyededir. Bu sebeple ücretli ve maaşlı gurubun tamamı, Gelir Vergisi mükellefiyetine girmiş bulunmaktadır. Fiyat indeksleri ile mukayeseli olarak yaptığımız hesaplar da, geçim indirimi miktarının enflasyon neticesinde de çok değer kaybettiğini ortaya koymuştur.

Bu nedenle halen yıllık 1.800.- lira gibi sembolik bir rakam halinde bulunan enaz geçim indiriminin yükseltilmesi suretiyle mevcut adaletsizliğin giderilmesi gerekmektedir.

Sosyal adaletin gerçekleşmesi isteniyorsa, ancak geçimini sağlayacak yani fizyolojik varlığını idame ettirebilecek miktarda gelir elde edenlerin bu gelirlerinden vergi almamak gerekir ki, bu husus herkesin mali gücüne göre vergi ödemesini isteyen

Anayasamızın da bir emridir. Geçimini temin edebilecek kadar gelir elde edenlerin vergi ödeme gücünün varlığından söz edilemez.

Memleketimizde fert başına düşen milli gelir çok düşük olduğundan geçim indiriminin gerçek manada bir enaz geçim seviyesine yükseltilmesi halinde çok geniş bir gelir gurubunun vergi dışı kalması nedeniyle vergi veriminin düşeceği muhakkaktır. Ancak sosyal adalatten büyük fedakârlıklar pahasına bugüne kadar çok düşük bir seviyede bırakılan enaz geçim indiriminin yükseltilmesi artık zorunluluk halini almıştır. Çünkü geri kalmışlıktan kurtulmak için kalkınmanın büyük yükünü az gelirliyle yüklemek artık asrımızın toplumculuk ve sosyâl adalet anlayışıyla bağdaşmamaktadır.

Kalkınma için gerekli olan gelirin büyük kısmını teşkil eden vergi gelirlerinde enaz geçim indiriminin yükseltilmesi ile meydana gelecek açığın yüksek gelir dilimlerine uygulanan vergi nispetlerinin yükseltilmesi suretiyle kapatılması sosyal adalete ve vergi adaletine daha uygun düşecektir.

Bu sahada yapılması gerekli bir diğer değişiklik de enaz geçim indirimini fiat indeksleri ile ilgilendirmek ve belli olmayan zamanlarda değiştirmek yerine belli prensip ve ölçülere göre, otomatik olarak fiyat seviyesine uygun bir şekilde ayarlanmasını temin etmektir.

Bugün memleketimizde ele alınması gereken diğer bir hususda şudur; köylerle şehirlerde, yahut aynı ekonominin daha fazla hâkim olduğu yerlerle paralı mübadelenin geçerli olduğu yerlerdeki fertler arasında adaletsizliğe yol açan bir enaz geçim indirimi sistemimiz vardır. Bu bakımdan alt tabakaya dahil bulunan küçük çiftçi ile vasıfsız işçi arasında asgari geçim seviyesinin son derece düşük olması nedeniyle ikinci aleyhine bir fark meydana gelmekte köyde barınabilen köylü asgari geçimini temin eden zirai mahsüllerin tamamından hiçbir vergi ödemediği halde, enaz geçim indirimi haddinin çok düşük olması sebebiyle şehirdeki vasıfsız işçi, gelirin büyük bir kısmı üzerinden ver-

giye tâbi tutulmaktadır (1). Aynı şekilde memleketin çeşitli yerlerindeki büyük fiat farkları nedeniyle enaz geçim seviyeside değişmektedir. Mahalli fiat farkları fazla olan memleketimizde bu farkların da dikkate alınması faydalı olacaktır. Farklı geçim indirimlerinin uygulanmasının vergi idaresi yönünde doğuracağı güçlükler dikkate alınırsa böyle bir uygulamaya gidilmemesi savunulabilir. Ancak kesinlikle gerçekleştirilmesi gerekli bir husus varsa o da, enaz geçim indiriminin gerçek manada bir asgari seviyeye yükseltilemese bile bu seviyeye yaklaştırılması suretiyle mevcut adaletsizliğin düzeltilmesidir.

III — MÜTERAKKILIK :

Vergi yükü ve vergide adalete ilişkin bir konu da müterakki vergidir. Sistemin esas matrah büyüdükçe vergi oranlarının artması şeklinde özetlenebilir.

A — Müterakkiliğin Mahiyeti, Leh ve Aleyhindeki Görüşler :

Vergi daleti ve vergilendirmede sosyal adaleti gerçekleştirme vasıtalarından biri olan müterakkiyet esası, vergi ödeme gücünün gelire nazaran daha yüksek bir nisbette arttığı fikrine dayanmaktadır. Teknik anlamıyla müterakkilik, bir tarife tekniğidir. Ayrıca, müterakkilik prensibini yüksek gelirlerin sosyal gayelerle kullanılmasında devlete tanınan bir hakkın gerçekleştirilmesi için bir vasıta olarak kabul edenlerde vardır.

Müterakki vergiler esas itibariyle sübjektif global gelir vergilerinde uygulama alanı bulurlar. Bununla beraber bizde olduğu gibi servet vergilerinde de müterakki tarifeler uygulanmaktadır. Bizdeki veraset ve intikal vergisinde müterakki tarifeler mirasçılarının ölene yakınlıklarına göre tertip edilmiş böylece çifte müterakki bir tarife elde edilmiştir.

Kurumlar vergisinde müterakkilik prensibi mantıken uygu-

1) Kurtkan Amiran, Mali Sosyoloji, İstanbul — 1968 sh. 163 - 170.

lanmaz. Çünkü sadece hukuki bakımdan şahsiyeti olan bir şirket için ihtiyaç ve fayda gibi tamamen şahsî - sübjektif nitelikte kavramlar düşünmeye imkân yoktur.

Müterakki nispetlerin uygulanabileceği en uygun vergi gerçek ödeme gücünü esas alan gelir vergisidir ki, mükellefin geliri arttıkça her ilâve gelir birimine atfedilen önem azalmaktadır. Bu nedenle gelir yükseldikçe ödeme gücü daha yüksek nisbette artacağından, yüksek gelir dilimlerine uygulanacak vergi nispetinin de yüksek olması vergi adaletini ve gelirlerin adil dağılımını temin etmek suretiyle de sosyal adaleti temin etmektedir.

Enaz geçim indirimi müessesesinde olduğu gibi müterakkiliğinde leh ve aleyhinde bir takım düşünceler ileri sürülmüştür. Şimdi bunların önemlilerine kısaca değinelim.

1 — Müterakkiliğin lüzumunu savunan görüşler :

A. Wagner'e göre maliye politikasının sadece gelir değil bilhassa sosyal maksatlarla idare edildiği çağımızda devlet, daha adil bir servet dağılımını sağlamak için özel mülkiyete müdahaleyi görev kabul etmektedir. Bu düşünceye göre sosyal gayeli vergi politikası, mutlaka müterakkilikten faydalanarak sosyal adalet ve eşitlik (vergi yükünün adil dağılımı) gayelerinin gerçekleşmesi için kullanmak zorundadır (1).

Ayrıca, gelir ve servet dağılımının âdil olmadığı ve mevcut farkların hızla büyüdüğü az gelişmiş ülkelerde, büyük fakir kütlesinin vasıtalı vergilerden gelen vergi yükü muvacehesinde, azınlıkta olan servet sahiplerinin müterakki gelir vergisine tâbi olmalarının sosyal huzur bakımından şart olduğunu ileri süren telâfi teorisine göre müterakkilik servet ve gelirdeki farkları giderir.

Müterakkilik lehindeki üçüncü görüş, fedakârlıkta eşitlik

1) Gürsoy, Bedri, Kamu Gelirleri, Ankara - 1963 sh. 141.

teorisidir. Bu görüşe göre; insanların ihtiyaçları farklı dereceldedir ve ihtiyaçların şiddet derecesi birbirinden farklıdır. En zorunlu ihtiyaçların şiddet derecesi en yüksek noktada olduğu halde, lüks ihtiyaçların şiddet derecesi nisbeten en düşük seviyededir. Gelirin ilk dilimleri zaruri ihtiyaçların tatmininde kullanılır ve verilen önem fazladır. Gelirin son dilimlerine doğru artık lüks ihtiyaçlar için kullanma söz konusu olduğundan yüksek gelir dilimlerinde marjinal fayda düşük olmaktadır. O halde düşük seviyedeki gelir dilimlerine düşük nisbetler, yüksek seviyedeki gelir dilimlerine yüksek nisbetler uygulanması sosyal adalet gereğidir. Kısaca fedakârlıkta eşitlik ilkesinin yerine getirilmesi için gelir veya servet arttıkça nihaî faydanın azaldığı gözönünde tutularak gelire müterakki vergi nisbetleri uygulamak gerekir.

2 — Müterakkilik aleyhindeki görüşler :

İlk olarak, vergiyi bir fiat, sigorta primi veya bir hizmet bedeli olarak gören görüşler, müterakki verginin aleyhindedirler. 19. yüzyılda liberaller, verginin tarafsız olması gerektiğini iddia etmişler ve ancak mütenasip bir verginin bu tarafsızlığı sağlayabileceğini ileri sürmüşlerdir (1).

Diğer yandan, müterakki vergi tarifelerinin nitelik itibarıyla keyfi ve sübjektif kalmaya mahkûm olduğu öne sürülmüştür.

Müterakkiliğin aleyhindeki diğer bir görüş ise, müterakki vergilerin ödeme gücü prensibine tam olarak uygulanamamasıdır.

Diğer bir görüşe göre de, müterakki vergilemede makul veya ölçülü olmak yönünden bir sınır olmadığından uygulama tehlikeli olabilir.

Müterakkilik aleyhinde ileri sürülen son bir görüşte, müterakki vergilerin teşebbüs hevesine engel olarak ekonomik refahın artması önleyebileceğidir.

1) Gürsoy Bedri, a.g.e, sh. 144.

Müterakkiliğin aleyhinde ileri sürülen bütün bu görüşler artık kabul edilir olmaktan çıkmış gerçekçi olmayan görüşlerdir. Bir kere, tarife sistemi ne olursa olsun nisbetleri esas itibarıyla etkileyen gelir düşüncesidir. Ayrıca, vergi nisbetlerinin mükelleflerin tek tek ödeme güçlerine tam intibak ettirilmesine ne imkan ne de lüzum vardır.

İkinci olarak, zamanımızdaki demokratik ülkelerde, uygulamayı belirleyen akla uygunluk ve ölçülülük, halkın vergiye karşı durumları gözlenerek daima dikkate alınabilmektedir. Sınırsız bir şekilde yüksek bir vergi tarifesinin uzun bir zaman boyunca uygulama şansı olamaz.

Müterakki yüksek tarifelerin teşebbüs hevesine engel olduğuna dair ileri sürülen görüşte tutarlı değildir. Çünkü yüksek vergi nisbetlerine yalnızca müterakki tarifelerde değil, mütenasip tarifelerde de rastlamak mümkündür. Örneğin, % 10'dan % 68'e yükselen müterakki bir tarifenin % 75'den ibaret mütenasip bir tarifeden daha düşük olduğu muhakkaktır.

Netice olarak denilebilir ki, vergi ödeme gücünü esas alması dolayısıyla vergi yükünün âdil dağılımını sağlayan müterakkilik sosyal politikanın vasıtası olarak vergiyi kullanmakta ve vergi adaletini sağlamakta en etkin araçlardan biridir.

Karma ekonomilerde, gelişme ile genellikle özel servetin ekonomi içindeki payı ve önemi artma temayülünde olduğundan, servet dağılımındaki eşitsizlik müterakki gelir vergisinin yokluğu halinde aşırı bir hal alır. Çünkü tasarrufların dağılımı, gelir dağılımından daha daletsiz olduğundan, iktisadi gelişme ile büyük servet sahiplerinin servetleri, global sermaye stokundan daha hızla artar. Bu dengesizlik ancak müterakki vergileme ile izale edilebilir (1).

Ancak, şunu da belirtmek gerekir ki, İsveç hariç hiçbir mem-

1) Kızıyallı Hüsnü, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Ankara - 1969, sahife 365 - 378.

lekette müterakki gelir vergisi servet ve gelirlerin daha adil bir şekilde yeniden dağılımını sağlayamamıştır. Bu durumun nedeni olarak, 1) Vergiye tâbi gelir ve sermaye kazançlarının iyi tarif edilmemiş olması, 2) Gelir Vergisi kanunlarındaki boşluklar, 3) vergi idaresinin etken olamaması, 4) çeşitli siyasi, sosyal ve ekonomik şartlar sayılabilir.

B — Türk Gelir Vergisinde Müterakkilik :

1 — Uygulamadaki vergi tarifesinin tahlili :

Vergi sistemimizde müterakkilik gelir vergisi ile veraset ve intikâl vergisinde uygulanmaktadır.

Aşağıdaki Tablo VI da gelir vergisi sistemimizde bugüne kadar uygulanan müterakki tarifeler gösterilmiştir. Tablo VII de ise gelir gurubları itibariyle ortalama gelir vergisi nisbetleri belirtilmiştir.

T A B L O V I

Vergiye tabi Gelir dilimleri itibarıyla gelir vergisi nisbetleri

Kanun No.	Uygulama tarihi	% 10	% 15	% 20	% 25	% 30	% 35	% 40	% 45	% 50	% 55	% 60	% 65	% 60	% 70
5421 (1)	1.3.1951 (5)	—	2.500	5.000	10.000	20.000	20.000	20.000	22.500	—	—	—	—	—	—
6908 (2)	1.3.1958 (5)	—	2.500	5.000	10.000	20.000	20.000	20.000	22.500	25.000	50.000	125.000	—	—	—
193 (3)	1.3.1962 (5)	2.500	—	7.500	—	15.000	—	30.000	—	70.000	—	157.500	—	—	217.500
202 (4)	1.3.1963 (5)	2.500	2.500	5.000	15.000	—	30.000	—	60.000	150.000	225.000	235.000	225.000	—	—
	1.1.1963 (6)														

Sabit nisbetler :

- (1) 100.000 lira veya daha fazla matrah için % 35
- (2) 300.000 lira veya daha fazla matrah için % 50
- (3) 500.000 lira veya daha fazla matrah için % 60
- (4) 1.000.000 lira veya daha fazla matrah için % 60
- (5) Ücretler için
- (6) Diğer kazançlar için

Not : Tarihler ilgili gelir unsurunun elde edildiği dönemin başlangıcıdır.

Kaynak : Bütçe Gelirleri Yılığ 1976 (M. Bak. Gel. Gen. Müd.)

TABLO VII

Gelir Grupları itibariyle ortalama gelir vergisi nisbetleri :
Uygulama Tarihi ve İlgili Kanunlar

Vergiye Tâbi Gelir H.	1.3.1951 (2) 5421	1.3.1958 (2) 6908	1.3.1962 (2) 193	1.3.1963 (2) 202
2.500	15.0	15.0	10.0	10.0
5.555	17.5	17.5	15.0	12.5
7.500	18.33	18.33	16.7	15.0
10.000	20.0	20.0	17.5	16.2
15.000	21.6	21.6	21.7	19.2
20.000	23.1	23.1	23.7	20.6
25.000	24.5	24.5	25.0	21.5
30.000	25.4	25.4	27.5	23.7
40.000	26.9	26.9	30.6	26.6
50.000	28.5	28.5	32.5	28.2
60.000	29.8	29.8	34.6	30.2
70.000	31.3	31.3	36.8	32.2
80.000	32.5	32.5	38.4	33.9
90.000	33.9	33.9	39.7	35.1
100.000	35.0	35.0	40.7	36.1
150.000	35.0	40.8	45.5	41.4
200.000	35.0	45.0	49.1	44.8
300.000	35.0	50.0	53.0	48.8
400.000	35.0	50.0	57.5	51.6
500.000	35.0	50.0	60.0	53.4
600.000	35.0	50.0	60.0	55.3
700.000	35.0	50.0	60.0	56.7
800.000	35.0	50.0	60.0	58.1
900.000	35.0	50.0	60.0	59.2
1000.000	35.0	50.0	60.0	60.2

(1) Gelirin elde edildiği dönem olarak.

(2) Ücretler için.

(3) Diğer kazanç ve iratlar için.

Kaynak : Bütçe Gelirleri Yıllığı 1976.

Gelir Vergisinde gelir dilimlerine göre artan oranlar uygulanmaktadır. Yukarıdaki ikinci tablo incelenecek olursa, bunlardan ilk uygulanan müterakki tarifede ortalama nisbet % 30 ikincide % 37,5, üçüncüde % 40 halen yürürlükte olan sonucuda ise % 39,8'dir.

1950 de yürürlüğe konan tarife özellikle tarife basamakları bakımından bir sistemden yoksundur. Birinci basamak 2.500 TL.'dan başlamaktadır. Bundan sonraki 5.000'lik basamak birincinin iki katı, üçüncü basamak ise ikincinin iki katıdır. Üçüncünün iki katı olan dördüncü basamak beş ve altıncı basamaklarda iki kere tekrarlanmaktadır.

1.1.1958 tarihinde yürürlüğe giren ikinci tarife ise, yine aynı sistemsizlik içindedir. Yine 4,5 ve 6 ncı basamaklar aynı miktarlarla tekrarlanmaktadır.

1.1.1962'de yapılan değişiklikte uygulama daha sistematik bir duruma getirilmiştir. Nisbetler yine ilk iki tarifede olduğu gibi aritmetik dizi ile artmaktadır. Ancak tarife basamakları geometrik bir dizi halinde arttırılmıştır.

Son ve halen yürürlükte olan tarife ise, nisbetler bakımından değişiklikler getirmiş, böylece üçüncü tarifedeki bütün basamaklarda 10 olan artma nisbeti, bu tarifede % 25'e kadar 5 bu nisbetten sonra % 55'e kadar 10 ve son kademede de 3 olarak belirtilmiştir.

Tarifelerin nasıl düzenleneceği hakkında belli kaideler olmamakla beraber, genellikle nisbetleri aritmetik, dilimleri geometrik diziye göre arttırmak uygundur.

Yukarıdaki ikinci tabloda dört kanunla kabul edilen vergi oranlarının muhtelif gelir seviyelerinde ortalama oranlarının değişimi görülmektedir. İlk kanunda 5000 lira gelir için yüzde 17,5 olan vergi oranı 193 sayılı kanundaki değişiklikle % 15 ve 202 sayılı kanunla da % 12,5'a inmiştir. Yukarıda belirtildiği üzere ortalama nisbetler birinci tarifede % 30 diğerlerinde % 37,5

% 40, % 39,8'dir. Sistemimizde uygulanan ilk iki vergi tarifesinde, ikincide ortalama nisbetlerin daha yüksek olmasına rağmen, müterakkilik dereceleri birbirine eşittir. Ancak ikinci tarife 300.000.- liradan sonra sabit nisbete geçtiğinden, son üç derece 100.000 liradan 300.000 liraya kadar ilâve edilmiştir. Bunlarda da müterakkilik dereceleri gittikçe azalmaktadır.

1.1.1962 de yürürlüğe giren tarife ortalama olarak ilk iki tarifeden yüksek olmakla beraber, müterakkilik derecesi bakımından da daha diktir. Bu da tarife basamakları arasındaki büyük farklılıktan ileri gelmektedir.

Son tarifeye ortalama nisbeti % 39,8'e düşürülmüştür. Müterakkilik derecesi de bir evvelkine nisbetle daha düşüktür. Basamak sayısının arttırılması tarifede yumuşaklık sağlamıştır.

Türkiye'de ortalama gelir vergisi oranları, diğer ülkelerdeki oranlarla karşılaştırılınca 20.000 £. gelire tatbik edilen ortalama oran İngiltere'de % 72 aynı miktar gelirlere Fransa'da % 36,5 civarında, ABD, Kanada, Batı Almanya ve Güney Afrika'da % 50 civarında Avustralya'da % 57, İsveç'te % 61 civarında, Hollanda'da % 63 Türkiye'de ise % 60 olduğunu görüyoruz. Bu oranlar Türkiye'deki oranı yüksek oranlar arasında göstermektedir. Fakat bu % 60 ortalama oran Türkiye'deki en yüksek oranı ifade eder. Meselâ ABD de 300.000 \$ ve yukarıdaki gelirlere tatbik edilen marjinal oran % 91'dir (1).

Vergi tarifesindeki asgari ve azami nisbetlerin durumuna gelince; ilk uygulanan müterakki tarifemizde asgari nisbet % 10 azami nisbet % 45'dir. Sonraki tarifelerde bunlar sıra ile % 15-60, % 10 - 70 ve hâlen yürürlükte olanda ise % 10 - 68'dir.

Bir çok memlekette asgari nisbet % 05 ilâ % 5 arasında değişmektedir. Bizde ise asgari nisbet hiç bir zaman % 10'un altına düşmemiştir. Bu da düşük gelirlilerin aleyhine, vergi adaletini sarsıcı bir uygulama olmaktadır.

1) Arsan Üren, a.g.e. sh. 115.

2 — Enflasyonun vergi tarifesine etkisi :

Fiat artışları mükelleflerin matrahlarını da kendisine paralel bir şekilde arttırmaktadır. Ancak bu artış gerçek bir artışı göstermemektedir. Fiat artışlarının vergi matrahlarını arttırarak vergi tarifelerine nasıl bir etkide bulunduğunu ortaya koymaya çalışalım. Son tarife 1963 yılında yürürlüğe girdiğinden, bu yılı başlangıç yılı olarak 100 kabul ettiğimizde, 1977 yılı fiat indeksi 600 civarında olmaktadır. Bu rakamlara göre, aşağıdaki tabloyu düzenleyebiliriz.

TABLO VIII

MATRAH		VERGİ		NİSBET	
1963 (TL)	1977 (TL)	1963 (TL)	1977 (TL)	1963	1977
2500	15.000	250	2.875	% 10	% 19,1
15000	90.000	2875	31.625	% 19,2	% 35,13
80000	480.000	22625	254.375	% 33,9	% 52,9
150000	900.000	62125	532.425	% 41,4	% 59,1
300000	1.800.000	146375	1.080.000	% 48,8	% 60,0
600000	3.600.000	331875	2.160.000	% 55,3	% 60,0
900000	5.400.000	532425	3.240.000	% 59,6	% 60,0

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi, enflasyon dolayısıyla fiatlarda ve bunun sonucu olarak gelirlerde meydana gelen nominal artış, vergileri artan bir şekilde etkilemekte ve vergiler daha çok artmaktadır. Bununla birlikte vergi artış oranları yüksek gelir dilimlerine doğru azalan bir seyir takip etmektedir. Düşük ve orta gelir dilimlerinde giderek artan bir seyir takip eden vergi nispetlerindeki enflasyon etkili artış yüksek gelir dilimlerine doğru azalmakta ve bir noktadan sonra sabit yüzde 60 rakamına eşit hale gelerek 1977 yılında 5.400.000 liranın üzerinde kazanç sağlayanlar için enflasyon hiçbir yük getirmemektedir. Demek ki, enflasyon neticesinde vergi tarifesinin aldığı yeni şekil de yine az geliri ve orta gelirliiler üzerine büyük yükler getirmiştir.

3 — Tarifenin gelir dağılımına etkisi :

Müterakki nisbetlerin uygulandığı Türk Gelir Vergisinin gelirin daha adil dağılmasında pek etkili olmadığı müşahade edilmiştir (1).

Gelir Vergilerinin kişiler arasındaki gelir dağılımını eşitleyici yönde etkide bulunması ancak belirli varsayımlar altında doğrudur. Şahsi gelir vergisinin gelir dağılımını eşitleyici yönde etkilemesi gelir vergisinin genel olması yani her çeşit kazanç ve iratları aynı vergi tarifesi ile vergilendirmesi halinde doğrudur. Bu itibarla gelir vergisi kanununun yapısında vergiden kaçınmayı sağlayan kurumlar olmamalıdır. Beyana dayanan vergi tarhiyatı, vergi idaresine mükelleflerce verilen beyannamelerin doğruluğu sağlanmadıkça, gelir dağılımını eşitlemez, bilakis eşitsizliğe doğru götürür. Bu durumu bir örnekle göstermek mümkündür. Gelir Vergisi Kanuna göre yıllık 10.000 liralık gelirlerin ortalama % 30, 40.000 liralık gelirlerin ise ortalama % 40 oranında vergilendirildiklerini kabul edelim. Bu duruma göre vergi tarifesi müterakkidir. Nitekim, yıllık geliri 10.000 lira olan bir memur vergi kaçırmadan 3000 liralık gelir vergisi öder; yıllık geliri 60.000 lira olduğu halde, beyannamesinde 40.000 liralık gelir gösteren bir beyannameli mükellef 40.000 liranın % 40'ını yani 16.000 lirayı vergi olarak öder. Bu durumda mükellefler elde ettikleri gelirler üzerinden ancak şeklen müterakki bir vergi tarifesine göre vergi ödemiş olurlar. Zira, ödenen vergi 16.000 lira olduğuna göre, beyannameli vergi mükellefinin gerçek geliri olan 60.000 lira % 26,6 oranında vergilendirilmiş ve ödenen vergi tersine müterakki hale gelmiş bulunur. (Memleketimizde beyannameli vergi mükelleflerinin beyan ettikleri gelir gözönünde tutulduğu vakit, % 84'ünün 2500 - 17.500 lira arasında yıllık gelir elde ettikleri görülmektedir. Bu durumda beyannameli vergi mükelleflerinin hakiki vergi ödeme güçleri üzerinden değil, ödemek istedikleri vergi miktarı üzerinden vergi ödediklerini iddia etmek hatalı olmasa gerektir.) Böyle bir durumu önlemek

1) Arsan Üren, a.g.e. sh. 124,

İçin beyanname denetlemesine ve kontrolüne, vergi idarelerinin islâhına, malî kaza organlarının sür'atli ve verimli bir şekilde çalışmalarına, vergi kanunlarının vergi kaçakçılığına ve vergiden kaçınmaya elverişli olmamalarına son derece önem vermektedir (1).

Müterakkilik konusunda, beş yıllık plânlarda yer alan hususlara da kısaca değinmekte fayda umuyorum. İkinci beş yıllık plânda bu dönemde izlenecek vergi politikasının temel bir amacının gelirin fertler arasında daha adil bir şekilde dağılmasını sağlamak olduğu belirtilmiştir. Bir taraftan vergi ödeme gücüne göre vergi alınarak dikey vergi eşitliğinin, diğer taraftan da eşit güçlerin eşit şekilde vergilendirilerek yatay vergi eşitliğinin sağlanacağından bahsedilmektedir. Sosyal adaleti sağlamak için alt gelir dilimleri arasındaki kademelerin büyütüleceği; üst gelir dilimleri sahiplerinin ise vergi tarifesinde kademelerin farklılaştırılması suretiyle daha fazla vergi ödemelerinin temin edileceği zikredilmiştir.

Buna rağmen; bugüne kadar ki dönem içinde sosyal adaleti temin edici herhangi bir değişiklik yapılamamış ve fiyat yükselişlerinin etkisiyle artan parasal gelirlerin daha üst gelir dilimlerinde vergilendirilmeleri az gelirli grupların vergi yükünü ağırlaştırmış, vergi tarifesinin ilk gelir kademelerinde müterakkilik oranının yüksek oluşu bu adaletsizliği artırmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamaların ışığı altında çıkarılacak sonuç şudur; Artık zamanımızda müterakkilik prensibi sadece fedakârlıkta eşitlik prensibini gerçekleştirecek bir vasıta olarak görülmektedir. Bunun yanında müterakkilik prensibi yüksek gelirlerin sosyal gayelerle kullanılmasında devlete tanınan hakkın gerçekleştirilmesi için bir araç olarak kabul edilmektedir. Toplumsal açıdan daima faydalı sayılamıyacak özel harcamaların yüksek gelir kategorilerinde nisbi yüksekliği gözönünde bulun-

1) Türk, İsmail, Maliye Politikası ve Çağdaş Bütçe Teorileri, (İkinci baskı) Ankara - 1969, sh. 292 - 296.

durulursa, müterakki vergi almak için devlete tanınan bu hak yerinde sayılır. Memleketimizde iç piyasanın sınırlılığı, dış ticaret tıkanıklığı, ulaştırma güçlükleri gibi az gelişmiş ülkelere has şartlar devamlı monopoller yarattığından, devlete tanınan bu hak yanında iktisadi toplumsal yapının da müterakkiliği haklı gösterdiğini kabul edebiliriz.

Müterakki bir vergiden arzulanan sonucun gerçekleşebilmesi için, sadece vergi nisbetlerini yükseltmek, özellikle mükellefiyet bilincinin gelişmediği durumlarda bir çözüm yolu olmamaktadır. Çünkü vergi nisbetleri güdülen amacı gerçekleştirebilecek nisbette olsa bile, Türkiye gibi az gelişmiş memleketlerde beyana dayanan gelir vergisinde gerçek matrahların vergiye girmemesi müterakkiliğin önemini hiçe indirebilmektedir. Bu nedenle vergi adaletini gerçekleştirebilmek için, müterakkiliğin dikliğini şiddetlendirmeden önce veya bu tedbirle beraber gerçek gelirlerin vergiye matrah olacak şekilde beyan edilmesi sağlanmalıdır. Bu da vergi kanunlarındaki kontrol ve oto kontrol müesseselerinin etkili bir duruma getirilmesi ile mümkündür. Bunun yanında mükelleflerin memleket kalkınmasına iştirak bilinci moral yönden kuvvetlendirilmelidir.

Yürürlükteki tarifenin 2500 - 10.000 liralık toplam geliri içine alan ilk üç diliminde nisbetler % 5 gibi küçük artışlar göstermekle birlikte, ilk dilim fazla düşük tutulduğundan, vergi oranı 5.000 liralık üçüncü dilimle birdenbire % 20'ye ulaşmakta yıllık 10.000 liralık kazançta, indirimsiz, ortalama % 16,15 gibi yüksek bir oranın uygulanması sonucunu doğurmaktadır.

Tarifenin 4,5 ve 6 ncı sırasındaki 15, 30 ve 60 bin liralık dilimlere ise, % 10'luk artış gösteren yüzde 25, 35 ve 45 gibi yüksek oranlar uygulanmaktadır.

Tarife, bu şekliyle düşük ve orta gelirli mükellefleri ağır bir vergi yükü altında bırakmakta sadece vergide eşitlik ve sosyal adalet ilkelerine değil, aynı zamanda müterakki vergilendirmenin mantığına da uymamaktadır.

Ayrıca, 1 milyon lira ve daha fazla matrahlara, değişmeyen

% 60 oranının uygulanması da müterakkiliği birdenbire durdurduğu için sakıncalı olmakta, örneğin yıllık kazancı 1 milyon lira olan mükellefle 50 milyon lira olan mükellefin aynı oranda vergi ödemesi gibi müterakkilikle bağdaşmayan bir durum ortaya çıkmaktadır.

4 — Alınması gereken tedbirler :

Türk gelir vergisindeki müterakkiyet, üzerine düşen görevi, milli gelirin az gelirler lehine yeniden adil bir şekilde dağılımını gerçekleştirmekten çok uzak kalmış, hatta daha adaletsiz durumlara yol açmıştır. Bu durumu önlemek için, gerekli tedbirleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

a — Gelir vergisi genel olmalıdır. Yani, her çeşit kazanç ve iratları aynı vergi tarifesi ile vergilendirmelidir. Vergi bütün kazançları kapsamına alarak yaygınlaşmalı ve böylece vergileme ağı tamamlanmalıdır.

b — Vergiden kaçınmayı sağlayan açıklar vergi kanunlarında yer almamalıdır.

c — Memleketimizde beyannameli vergi mükellefleri hakiki vergi ödeme güçleri üzerinden değil, ödemek istedikleri vergi miktarı üzerinden vergi ödemektedirler. Beyana dayanan vergilerde, beyannamelerin doğruluğu sağlanamazsa, gelir dağılımını adil bir şekle sokmak bir yana, tam tersi bir duruma yol açılmış olur. Bu vesile ile, vergi denetimine ve beyanname kontrollerine, vergi idarelerinin yeniden organize edilmesine, mali yargı mercilerinin süratli ve verimli bir şekilde çalışmalarına büyük önem verilmelidir.

d — Kalkınma plânlarında belirtilmesine rağmen bugüne kadar geçen dönem içinde sosyal adaleti temin edecek herhangi bir değişiklik yapılmamış ve fiat yükselişlerinin etkisiyle artan parasal gelirlerin daha üst gelir dilimlerinde vergilendiril-

meleri az gelirlı grupların vergi yükünü ağırlaştırılmış, vergi tarifesinin ilk gelir dilimlerindeki müterakkilik oranının yüksek oluşu bu adaletsizliği arttırmıştır. Bu sebeple müterakkiliğin gerçek anlamına uygun ve yukarıda belirtilen mahzurları ortadan kaldıracak şekilde yeniden düzenlenmesi zaruridir.

Yukarıda belirtilen sebeplerle meydana gelen gayri adil vergi tarifesinin adil şekle sokulması ve neticede gelirlerin ve servetlerin belli ellerde toplanmasını engelleyici, yeniden adil dağılımı sağlayıcı mahiyette bir vergi tarifesi düzenlenmesi gereklidir. Bunun için mevcut vergi tarifesindeki alt ve orta gelir dilimlerinde görülen aşırı ve hızlı müterakkiliğin yumuşatılması yoluna gidilmelidir.

e — İlk gelir dilimi 2.500 liradan 10.000 liraya yükseltilmeli, ilk vergi nispeti ise dünyada hiç eşine rastlanmayan bir ilk nispet olan yüzde 10'dan yüzde 5'e indirilmelidir.

f — Alt gelir dilimleri arasındaki kademeler büyütülerek az gelirlerin vergi yükü azaltılırken, üst gelir dilimlerinin ödedikleri vergilerin ise, gelir kademelerinin farklılaştırılması ve bu kademelerdeki müterakkiliğin daha dik ve daha sert hale getirilmesi suretiyle artırılması yoluna gidilmelidir.

g — Müterakkilik alt ve orta gelir dilimlerinde yumuşatılırken üst gelir dilimlerinde sert ve dik hale getirilmeli ve 1.000.000 TL. gibi düşük bir gelir seviyesinden sonra uygulanan sabit % 60 nisbetine son verilmelidir.

Müterakkiyetin yüksek sayılmayacak bir gelir diliminde durdurulmuş olması, müterakkiliğin mantığı ve esprisi ile bağdaştırılamaz. İngiltere'de 500.000.- doların üzerindeki gelirlere % 88 oranında vergi alınmaktadır.

Bugünkü durum yüksek gelirliler lehine bir ortam yaratmaktadır. Bu duruma son verilmeli vergi nispeti % 80'e kadar yükseltilirken, müterakkilik de 10.000.000.- liraya kadar ileri götürülmelidir. Bu dilimden yani 10.000.000 TL.dan sonraki kazançlar için ise % 80 oranı tatbik edilebilmelidir. Ancak, milli hedeflere uygun yatırımlar için bir vergi indirimi yapılması da kalkınmamız için gereklidir.

Böylece az ve orta gelirli sınıflar lehine yapılacak değişikliklerle uğranılacak gelir kaybı, fazlasıyla telafi edilerek, bir yandan kalkınmanın finansmanında kullanılacak büyük gelirler sağlanırken, diğer yandan da sosyal adalet temin edilmiş olacaktır.

Ancak, bu vergi tarifesi düzenlenmesi neticesinde dikkat edilecek en önemli husus vergilerin yansımaları, (ürün ve hizmetlerin fiyatlarına yansımaları) öyleyici tedbirleri almaktır. Aksi takdirde neticede ezilen ve yük altına giren yine nihai tüketici ve dar gelirli olacağından, vergi tarifesinde yapılan değişiklik hedefine ulaşamayacaktır.

IV — AYIRMA PRENSİBİ :

A — Ayırma Prensibinin Mahiyeti, Leh ve Aleyhindeki Görüşler :

Vergide ödeme gücü prensibinin gerçekleştirilmesi için uygulanan bir kaide de ayırma prensibidir. Bu gün genel olarak gelirler elde edildikleri kaynaklara göre farklı şekillerde vergilendirilmektedir.

Prensibin dayandığı esas şu şekilde açıklanmaktadır: Çeşitli gelir unsurlarının, yani geliri teşkil eden kazanç ve iratların sahiplerine sağladıkları ekonomik iktidar ve bunun bir sonucu olan vergi ödeme gücü, bunların miktar veya tutar itibarıyla eşit bulunduğu hallerde dahi aynı değildir. Başka bir deyişle, mükelleflerin ferdi vergi ödeme güçleri, gelirlerinin sadece tutarına değil, fakat aynı zamanda bünye ve kaynağına göre de farklıdır. Emek gelirleri hem emniyet hem mukavemet ve devamlılık bakımından sermaye gelirin nazaran daha az avantajlıdır.

Bu duruma göre, gelirler kaynaklardaki ayrılık bakımından ayrı nisbetlerle vergilendirilmelidir. Bir başka deyişle, matrahın iktisadi karakterine, gelirin bünyesi itibarıyla gösterdiği özelliğe göre vergi nisbeti keyfi olarak değiştirilebilir. Bir çok ülke

de bu prensibin uygulaması, emek gelirlerini sermaye gelirlerine göre daha hafif bir vergiye tâbi tutmak şeklinde olmuştur.

Böylece, emek ve sermaye gelirleri farklı vergilendirilerek müterakkilğin miktarlar itibarıyla yaptığını, gelirlerin niteliği bakımından yapmak gayesi güdülmektedir.

Ayırma prensibi üzerinde yapılan teorik tartışmaları kısaca belirtmeye çalışalım.

Ayırma prensibi vergide adaleti temin edebilmek için ileri sürülmüştür. Sermaye geliri emniyet, mukavemet ve devamlılık bakımından emek gelirinden çok üstün olup vergiye tahammül gücü daha fazladır. Üstelik emek geliri eziyetle kazanılan bir gelirdir. Sermaye geliri sahibi isterse emeğini de kullanarak çift kaynaktan gelir elde etme imkânına sahiptir.

Bu görüşlere, ayırma prensibinin de müterakki vergiler gibi indilğe ve keyfî kararlara varacağı karşı görüşü ile itiraz edilmiştir. Sermaye geliri sahibinin avantajlı durumunun acısını müterakkilik çıkarmaktadır, ayrıca ayırma nazariyesi gereksizdir, şeklinde görüşler ileri sürülmüştür. Diğer taraftan para kıymetindeki değişmeler menkûl sermayelerde istikrarı devamlılığı bertaraf etmiştir. Birbirini takip eden buhranlar, harpler, sermaye gelirlerinin istikrarını tamamiyle ortadan kaldırmışlardır. Ayrıca sosyal sigortalar emek gelirlerindeki istikrarsızlığı gidermiştir. Bu itibarla, kaynaklardaki bu farklılık artık sermaye gelirlerinin daha ağır bir mükellefiyete tâbi tutulmaları için kâfi sebep sayılamaz.

Bununla beraber, ayırma prensibi modern gelir vergilerinin hepsinde tatbik sahası bulmuştur. Çünkü, ancak ilâhî kudrete mahsus olan mutlak adalet bir yana konulursa vergicilikte nisbeten adaleti temin etmenin daha önce tetkik ettiğimiz diğer prensiplerle birlikte ayırma prensibinin de uygulanması sayesinde temin edileceği ileri sürülmüştür. (1)

1) Gürsoy Bedri, a.g.e. sh. 149 - 151.

Gelirin elde edildiği kaynaklara göre ayrılması ve çeşitli vergi nisbetlerine tâbi tutulmasını öngören «sedüler» sistemin, bugün sadece, İspanya ve Venezuela'da kısmî bir uygulamasına rastlanmaktadır. Genellikle ücret ve maaşlar kazanılmış gelir sayılmakta ve daha düşük ölçüde Gelir Vergisi tarifesine tâbi tutulmak istenmektedir (1). Aslında ideal olan geliri kaynaklarına göre ayırarak vergileme metodu, modern hayatın gelir kaynaklarını çeşitlendirmesi ve bir şahsın herçeşit kaynaklardan gelir elde etme imkânlarının artması karşısında, uygulama kabiliyetini oldukça kaybetmiş bulunmaktadır. Gelişmiş ülkelerin tamamı, «global» sistemi benimseyerek tek vergi nisbet cetvelini, gelir kaynaklarının toplamına uygulama yoluna gitmişlerdir.

Son gelişmeler, ücretlilere ve emeğini satarak gelir elde eden şahıslara, yeni bazı imkânlar verilmesi şeklindedir. Bu suretle, ücretli grubun, yaşlılığını teminat altına almak, işçinin vergiden doğan nefretini önlemek ve hatta işçiye bazı vergi avantajları sağlayarak sermaye ve emek unsurları arasındaki dengeyi sağlamak yolunda vergi teşvikleri uygulanmaktadır. Fransa'da sadece işçiye tanınan bazı masraf unsurları mevcuttur (2).

B — Türk Gelir Vergisinde Ayırma Prensipleri :

Vergi sistemimizin önemli eksikliklerinden biri bu prensibe gereken önemin bu güne kadar verilmemiş olmasıdır. Memleketimizde ücretlilerin vergi ödeme kabiliyetini ödenen ücrete bakarak ölçmemizi mümkün kılan sosyal sigortalar, sosyal güvenlik tedbirleri pek yetersizdir. Çalışan nüfusun büyük kısmı, emniyet ve istikrarlı çalışma şartları bakımından çok düzensiz bir sektör olan tarımda istihdam edilmektedirler. Bu sektörde çalışanların ücret gelirleri her ne kadar gelir vergisinden istisna edilmişse de, sanayi ve hizmetler sektörlerinde çalışan ücretliler için gelir vergisi uygulamasında etkili ayırımlar gözetil-

1) — Shoup-Surrey-Odman-Due etc. The Fiscal System Of Venezuela P. 87.

2) Harvard Law School-Wold Tao Series, Taxation In France, Chapter 8, 1966.

memiş olup, kimi ayırımlarda ters sonuç doğurmuştur. Eğer sendikalar ücretlerde bir istikrar unsuru olarak kabul edilirse. Türkiye'de sendikalaşabilir ücretli sayısı 4.055.000 olup sendikalı işçi sayısı ise 1.200.000'dir. Sendikalaşma oranı % 29,6 dır ki, bu da ücret gelirlerinin önemli bir kısmının devamlılıktan yoksun olduğunu göstermektedir. Diğer taraftan memleketimizdeki sosyal güvenlik tedbirleri de yetersizdir. Bugün Türkiye'de çalışan nüfusun sosyal sigortaların kapsamına giren kısmı çok düşüktür. (Tarım dışında çalışan nüfusta sigortalı olanı % 20,8 dir) (1).

Daha önce de belirttiğimiz gibi, vergi ödeme yeteneğini belirleyen faktörlerden biri sadece gelirin miktarı olmayıp aynı zamanda bunun devamlılığıdır. Memleketimizde sosyal sigortalar ve hatta emeklilik ödenekleri, işçi ve memur, ne sebeple olursa olsun, çalışma şartları bozulduğunda, kendisi ve ailesini geçindirecek çalıştığı zamanlara eşit bir gelir elde etmesini sağlayacak seviyede değildir. Halbuki sermaye gelirleri, ticarî kazançlar bakımından gelirin devamlılığı, ekonomik konjanktürün etkisi altında bulunmalarına rağmen, ücret gelinine göre çok daha garantilidir.

O halde, ücretlilerin diğer gelirlere nisbetle devamlılık istikrar ve emniyet bakımından çok zayıf durumda olduğu muhakkaktır. Gelir Vergisi sistemimizde ücretliler lehine yapılan önemli bir ayırım 989 S. kanunla geçim indiriminin yanında birde 1800 liralık özel indirim tanınmasıdır ki, bu da çok yetersizdir.

Gelir Vergisi indirilebilen giderler yönünden, kendi hesabına çalışanı memur ve işçiye nazaran korumaktadır. Vergiye tâbi ticarî kazançların hesabında sermaye kayıpları, yatırımların amortismanları ve işin genel gelişmesi için yapılmış giderler kârlardan indirildiği halde, emek karşılığı ücret olarak çalışanların çalışma kapasitelerinde zamanla meydana gelen azalma (çalışma gücünün amortismanı), belli bilgi ve tecrübeleri edin-

1) III. Beş Yıllık Kalkınma Planı,

emek için yapılan masraflar, mevcut statünün devam ettirilmesi veya daha iyiye götürülmesi için yapılan giderler vergilenebilir geliri hesapta, emek gelirinden indirilmezler.

Emek gelirleri üzerindeki gelir vergisinin kaynakta tevkifat yoluyla noksansız alınabilme imkânı, gelir vergisini bilhassa emegini satarak geçimini temin edenlerin üzerine yükleyen ve suretle adaletsizlik yaratan bir mükellefiyet haline getirmiştir.

Diğer taraftan ücretlerde vergi ödeme süresinin çok kısa olmasına karşılık, diğer gelirlerde yıllık olması ve ödeme süresinin ücret dışındaki bütün gelirlerde en az 15 ay, temettülerde ise 26 aya çıkması ücret aleyhine yapılan bir ayırım dahi sayılabilecek mahiyettedir. 980 sayılı kanunla ücretler için tanınan ek 1800 liralık yıllık indirim aradaki faiz farkının çok küçük bir kısmını dahi karşılamaktan uzaktır.

Bu duruma göre, ücretlerin vergilendirilmesinde ücretlilere bir farklılık tanınması ve emek gelirlerinin korunması zorunlu bir hal almıştır. Aynı bir tarife uygulamanın güçlüğü ileri sürülebilir, ancak bu ücretlilerin korunması için tedbir alınmamasını gerektirecek bir sebep olamaz.

Gelir Vergisi sistemimizde çeşitli kaynaklardan elde edilen ücretlerin ayrı ayrı vergilendirilmesi dolayısıyla müterakiliğin etkisinin bu çeşit ücretler için azalmasına yol açılmaktadır. Ayırma prensibine doğru bir gelişme sağlayarak ücret gelirlerinin nisbî vergi yükünü azaltmak amacıyla konan bu usûl bir kaç değişik işten muhtelif ücretler elde edilmesi yüksek gelirlere ulaşacağından, gelişkil bir sonuç ortaya çıkmakta ve gairesinden uzaklaşmaktadır. Bu şekilde muhtelif yerlerden ücret elde edilmesi geliri, nihai olarak ranta dönüştürür. Ancak tek bir yerden alınan ücretle düşük ücretlerin gerçekten korunmaya ihtiyacı olduğundan, toplama yapılmayacak ücretleri belli bir üst tavanla sınırlandırmak gereklidir.

Netice olarak gelir vergisi sistemimizde gerçek anlamda bir ayırma prensibine yer verilmemiştir. Ancak çağımızın sos-

yal adalet anlayışının gereği olarak emek gelirlerinin korunması gerektiği de muhakkaktır. Bu durumda ayrı bir tarife uygulamasının güç olduğu iddia edilecek olursa, daha kolay ve pratik olanı, ücretlilere tanınan 1800 liralık özel indirim, emek gelirlerinin gerçekten korunduğu intibainı verecek bir seviyeye yükseltilmesidir.

Bu miktar asgarî ücret seviyesi olabilir. Ve böylece asgarî ücret yükseltildikçe, otomatik olarak özel indirimde yükselmiş olur. Bununla kısmen de olsa, özel indirim haddinin fiyatları izlemesi temin edilerek, sosyal adalete daha uygun bir sistem geliştirilmiş olur. (Aslında en ideal olanı, bir takım zorluklarına rağmen, en az geçim indirimi, müterakki vergi tarifesi ve özel indirimde eşel mobil sisteminin uygulanmasıdır.)