

## TÜRK GELİR VERGİSİNDEKİ BAZI VERGİ HARCAMALARININ OPTİMAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN ANALİZİ

Ersan ÖZ<sup>(\*)</sup>

### ÖZET

*Vergi harcaması kavramı; devletin, ekonomik, mali ve sosyal amaçlarla tahsil edeceği vergilerden kısmen veya tamamen; geçici veya süresiz feragat etmesi demektir. Bu kavram anahatlarıyla vergi muafiyetlerini, istisnalarını, indirimlerini ve teşviklerini içermektedir. Vergi harcaması devlet açısından bir vergi kaybı anlamına gelmektedir. Bu çalışma, Gelir Vergisi Kanununda yer alan bazı vergi harcamalarını optimal vergileme ilkeleri açısından değerlendirmektedir.*

*Anahtar Kelimeler: Vergi Harcaması, Muafiyet, İstisna, İndirim, Optimal Vergileme İlkeleri.*

### 1.Giriş

Dünyada ekonomik dengelerin hızla değiştiği ve gelişmiş ülkeler lehine geliştiği mevcut ekonomik ortamda, ülke ekonomileri her zamankinden daha fazla sağlam finansman kaynakları arayışına girmişlerdir. Halihazırda en sağlam finansman kaynağı ise vergidir. Fakat Türkiye açısından bakıldığında vergi gelirleri çeşitli ekonomik ve siyasi nedenlerle büyük ölçüde kayba uğramakta veya uğratılmaktadır. Hem ekonomik hem de siyasi kaygılarla uygulanmasına izin verilen muafiyet, istisna ve indirimler vergi kayıplarının en büyük sebeplerinden biridir.

Belli faaliyetleri desteklemek için devletin alacağı gelirden vazgeçmesi kamu maliyesi literatüründe “vergi harcaması” olarak adlandırılmaktadır (Khalilzadeh ve Shah, 1991:44). Çalışmada, son yıllarda teorisyenler arasında da sıkça kullanılan bu kavram ile tam manasını bulan muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarının optimal vergileme ilkelerine göre eleştirisi yapılacaktır.

### 2. Muafiyet ve İstisna Kavramı

Bilindiği üzere muafık ve istisna kavramları; bir vergi mükellefinin veya vergi konusunun, kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olmak suretiyle vergilendirilebilir gelir kapsamı dışında bırakılmasını ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle **muafiyet**, vergi kanunlarına göre, kendileri için vergi borcu doğuran bir olay bulunmakla beraber, yine aynı ve diğer kanunlarla belirli

<sup>(\*)</sup>Araş.Gör., D.E.Ü.,İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, İZMİR.

kişiler veya kişi gruplarının açıkça vergi mükellefiyeti dışında bırakılması demektir. Vergi hukuku bakımından yapılan bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir vergi kanununun hükümlerine uygun olarak, esas itibariyle mükellef olması gereken bazı kişiler veya kişi gruplarının, örneğin dernek veya vakıfların (iktisadi işletmeleri hariç), aynı kanunun açık hükümleriyle o verginin mükellefi sayılmaması, muafiyet terimiyle adlandırılır. Buna karşılık, vergi kanununun hükümleri içinde esasen vergilendirilmesi gereken belirli bir kısım vergi konularının (kişiler değil), aynı kanun hükümlerine göre vergi dışı bırakılmasına ise **istisna** denir (Erginay, 1994:45). Türk Vergi Sistemi'nde, 1950 yılında yapılan büyük vergi reformundan bu yana vergisel açıdan öngörülen muaflık ve istisnaların hangi düzenlemelerle ve ne şartlarda mükellefleri etkileyeceği hukuki ve ekonomik açıdan sürekli tartışma konusu olmuştur.

Muaflık, doğrudan doğruya mükellefi vergilendirmemeyi (örneğin esnaf muaflığı); istisna ise herhangi bir gelir unsurunu kısmen veya tamamen vergi dışı bırakmayı amaçlar (örneğin telif kazançları istisnası). Dolayısıyla muaflık, bir veya daha çok mükellefin vergiye tabi olmamasını gerektirirken, istisnada ise bazı gelir unsurları vergi dışı bırakılmaktadır. Örneğin; vergiden muaf olan gerçek ve tüzel kişiler muafiyetlerinin devamı süresince gelir, kurumlar ve diğer vergi türlerine ilişkin olarak mükellefiyet tesis ettirmeyecek ve beyanname vermeyeceklerdir. Yine vergiden istisna edilmiş gelir unsurlarına ilişkin olarak kazanç sahipleri, beyanname vermek veya diğer şekillerle vergi ödemek yükümlülüğü altına girmeyeceklerdir.

**İndirim**, ekonomide sözlük anlamı olarak fiyatları düşürmek, tenzilat yapmak, iskontolu satış ve ucuzluk anlamlarına gelmektedir. Vergi sistemimizde ise, belli kıstaslara sahip olan veya belli kapsama dahil edilen mükelleflerin gayrisafi vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belirli tutarlarda eksiltmeler yapılmak suretiyle uygulanmaktadır. Örneğin ücretlilerde her ay özel indirim<sup>(1)</sup> adı altında bir bedel gayrisafi ücretten düşülmekte ve vergilendirilmemektedir. Aynı şekilde ücretlilerde GVK'nun 31/2. maddesinde

<sup>(1)</sup> 2002 yılı sonuna kadar özel indirim tutarı günlük 1.000.000 TL., Aylık 30.000.000 TL. ve yıllık 360.000.000 TL. olarak uygulanacaktır. Özel indirim tutarları kalkımda öncelikli yörelerde artırılarak uygulanmaktadır.

### *Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*

hizmet erbabından sakat olanlar için, sakatlık derecelerine göre tespit edilecek indirimler, özel indirime eklenerek, hizmet erbabının ücretlerinden indirilir. Ayrıca 4369 sayılı yasa ile getirilen uygulama ile ücretliler, serbest erbapları ve bazı meslekleri icra edenlerin kendileri veya bakmakla yükümlü oldukları kişilerin gayrisafi gelirleri üzerinden sakatlık derecelerine göre özel indirim ölçü alınarak **özürlü kişi indirimi** adı altında indirimler yapılmaktadır (GVK. Md. 89/3). Burada, indirimlerden ziyade, oldukça fazla eleştiri alan GVK.'daki muafiyet ve istisnalar analiz konusu yapılmıştır.

Türk Vergi Sistemi'nde muafiyet, istisna ve indirimler; bazı mükellef gruplarının yükünü azaltmak, teşvik etmek, vergi yönetimini kolaylaştırmak ve benzeri nedenlerle tesis edilmişlerdir. Vergi harcaması olarak da tabir edilen ve yasalarla uygulanmasına izin verilen bu vergisel imtiyazlar, bir anlamda kamu harcaması da sayılmaktadırlar. Çünkü bu tür uygulamalar neticesinde devlet önemli ölçüde gelir kayıplarına uğramaktadır. Devletin gelir kayıpları ise diğer para ve maliye politikası araçlarıyla giderilmeye çalışılmakta ve dolayısıyla kamu harcamaları artmaktadır. Bireysel anlamda önemli fayda ve fonksiyonları bulunan muafiyet ve istisna uygulamalarının, vergilerin idari ve uyum maliyetleri açısından da tasarruf sağlayıcı olduğu ileri sürülmektedir. Fakat bütün muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarının, vergi matrahında sebep oldukları azaltıcı etki sonucu vergi erozyonuna ve bunun sonucunda da vergi tabanının daralmasına yol açtıkları da kabul edilmektedir. Muafiyet, istisna ve indirim şeklinde sağlanan vergi kolaylıkları ve ayrıcalıklarının planlanması, belirlenmesi, uygulanması ve kontrolü siyasi boyutlu olduğundan, gerek büyüklüklerin belirlenmesi ve gerekse değişmelerin izlenerek gerekli önlemlerin alınması bakımından güçlükler ortaya çıkabilmektedir.

Bazı görüşlere göre vergi ödeme gücüne ulaşabilmek açısından vergi adaletine yararlı olan muafiyet ve istisna uygulamaları, diğer yandan vergi ödeme gücü bulunan bir kısım mükelleflerin az vergi ödemesine fırsat ve olanak sağlıyor ise, devletin vergi gelirleri açısından büyük kayıplara yolaçmış olacaktırlar (Akdoğan, 1993:152). Günümüzde, verginin extrafiskal fonksiyonlarının gerçekleştirilebilmesine katkıda bulunmak üzere çeşitli vergi sistemlerinde, değişik boyutlarda muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları görülmektedir. Fakat Türk Vergi Sistemi'nde mevcut yapı dahilinde uygulanan muafiyet, istisna ve indirimler adeta siyasi mekanizmanın yasal izniyle bir kısım mükelleflere hizmet eden görünüme kavuşturulmuştur.

Türkiye'de Gelir Vergisi uygulaması, 1949 yılında yapılan ve 1950'de uygulamasına geçilen büyük vergi reformu ile başlamıştır. 5421 sayılı ilk Gelir Vergisi Kanunu kabul edildiğinde, istisna hükümleri de içermekteydi. 1954

yılında 6247 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanununda yer alan bazı istisnalarda değişiklikler yapılmıştır. 1950 yılından günümüze kadar incelendiğinde ise (özellikle 1980 yılından sonraki süreç), gelir, kurumlar ve diğer vergiler kapsamında yer alan istisna ve muafiyet uygulamalarında özellikle mali kaygılarla çok sayıda düzenlemeler ve değişiklikler yapıldığı ve yeni uygulamalara gidildiği gözlemlenmektedir. Günümüz itibariyle Türk Vergi Sistemi'nde; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında 23, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında 8, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında 11 ve diğer vergi kanunlarında 32 olmak üzere toplam 74 muafiyet, istisna ve indirim uygulaması mevcuttur.

1971 yılına kadar, yürütme organına bugünkü kapsam ve niteliği ile vergisel düzenleme yetkisi tanınmamıştı. Anılan yıl öncesinde yürütme organının sahip olduğu düzenleme yetkisi yalnızca vergilendirme tekniğine ve ayrıntılı konulara ilişkindi. İlk kez 1971 yılında 1488 Sayılı Yasa ile Anayasamıza eklenen ve 1982 Anayasası'nda da içerik olarak korunan hüküm ile yürütme organına verginin bazı temel öğelerinde (muaflık, istisna, indirim ve oran) yasada belirtilen alt ve üst sınırlar dahilinde değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. Evrensel bir anayasal ilke olan **“verginin kanuniliği”** ilkesini kısmen yumuşatarak yürütme organına mali ve ekonomik politikalar üretmede esneklik sağlama amacını güden bu anlayışa göre yürütme organı, enflasyon olgusunun gelir üzerinde meydana getirdiği aşınmayı telafi etmek yönünden yetkilendirilecek ve yapılacak düzenlemeler de başka bir nitelik taşımayacaktır. Bu yetkinin kullanımında, bu gerekçenin dikkate alındığını söylemek oldukça zordur. Nitekim, anayasal olarak vergi ve benzeri yükümlülüklerin yasalarla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması gerekirken; istisna, muafiyet ve indirimlere ilişkin olarak alt ve üst sınırlar belirlenerek yürütme organına ve usul konusunda Maliye Bakanlığı'na TBMM tarafından Anayasa'nın 73/4. maddesi ile tanınan *“vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir”* yetkisinin kullanımının tarihsel süreç itibariyle değerlendirmesi yapılacak olursa, hiç de belirtilen nitelik ve amaç için kullanılmadığı, tamamen siyasi popülizm ve mali kaygılarla keyfi uygulamalara maruz kaldığı görülmektedir. Bakanlar Kurulu'nu Anayasa ile bu biçimde geniş yetkilerle donatmak, Anayasa'nın kendi iç dinamiği ile de çelişmektedir. Çünkü Anayasa'nın 7. maddesine göre yasama yetkisi TBMM'ne aittir ve devredilemez.

Modern gelir vergisi uygulamasında, yasal istisna sınırlarını aşan bütün gelirlerin vergilendirilmesi gerekmektedir. Bununla beraber, belirli şartlar ve

### *Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*

sınırlar içinde kalmak kaydıyla, her gelir vergisi kanunu, bazı gelirler bakımından objektif vergi mükellefiyetinin kaldırılmasını ve bazı gelirlerin vergilendirilmesinde istisna hükümlerinin kabul edilmesini öngörmektedir (Sönmez ve Halıcı, 1990:6). Genel eğilim bu olmakla beraber, Türk Vergi Sistemi dışındaki birçok vergi sisteminde uygulamaya konu olan istisna ve muafiyetler, direkt olarak kişi veya konuları hedef almak yerine; belirli tutarların belirli bir hadde kadar vergilendirilebilir gelir kapsamı dışında bırakılması (en az geçim indirimi), düşük oranlı vergiler uygulanması veya kişilerin subjektif durumlarının gözönünde bulundurulmak suretiyle vergilendirilmesi şeklinde karşımıza çıkmakta, yani genel mükellef kitlesi dikkate alınmaktadır.

İstisna ve muafiyet uygulamaları, siyasi iktidar cephesinden bakıldığında rasyonel bir vergi müdahaleciliği tedbiridir. Vergi konularının seçimi, objektif vergi mükellefiyeti gözönüne alınmak suretiyle idari, sosyal, iktisadi ve siyasi tercihlere bağlıdır. Böylece, ulusal ekonomideki global büyüklükleri etkileme ve sonuçta sistemli bir biçimde belirli genel amaçlara ulaşma hedefi güdülmektedir. İstisna ve muafiyetler, bu amaçların dışına çıkılıp, belirli baskı ve çıkar gruplarının hükümet ya da parlamento üzerinde yaptığı etki sonucunda oluşan “**yanlı vergi politikası**” tedbiri haline dönüştükleri takdirde, bir yandan gelir, kurumlar ve diğer vergilerin mali fonksiyonlarını ve diğer yandan da konjonktürel ve sosyal fonksiyonlarını olumsuz yönde etkilerler ve vergi matrahının aşınmasına sebep olurlar (Turhan, 1993:122). Türk Vergi Sistemi'nin içinde bulunduğu şu anki durum, yapılan bu açıklamalara bariz bir örnek olabilecek niteliktedir. Çünkü sistem içerisinde siyasal karar alma mekanizması tarafından uygulanmasına izin verilen vergi istisna ve muafiyetleriyle, adeta devlet gücüyle bir rant meydana getirilmekte, yasal vergi kaçığına ve kayırmalara müsaade edilmekte ve bu durum büyük boyutlara varan maddi sızıntılarla ekonomik ve sosyal yozlaşmalara sebebiyet vermektedir.

### **3. Muafiyet ve İstisnaların Yarar ve Sakıncaları**

Muafiyet ve istisnaların varlığına isnad edilen **olumlu görüşlere** bakılacak olursa;

-Belirli mükellef gruplarının yükünü azaltmak suretiyle teşvik edilmesi ve rahatlatılması sağlanır, yani bireysel anlamda önemli fayda ve fonksiyonlara sahiptirler. Yine aynı paralelde belirli üretim ve sanayi dallarının sübvansede edilerek ekonomik büyüme ve kalkınmaya katkıda bulunulması için istisna, muafiyet ve indirimler gereklidir,

-Verginin idari ve uyum maliyetleri açısından tasarruf sağlayıcıdır. Çünkü vergilemenin klasik ilkelerinden iktisadilik ilkesinin dar anlamına göre, vergi toplamak için yapılan harcama, toplanan vergiden düşük olmalıdır. Küçük çaplı ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesinde yapılan idari harcamalar toplanan vergileri aşabilmekte ve bu da vergilemede marjinal maliyetin marjinal faydayı aşması sakıncasını doğurmaktadır,

-Vergi adaletine yaklaşmak için muafiyet, istisna ve indirimlerin şart olduğu savunulmaktadır. Bu görüşün savunucularına göre genellik ilkesi, sosyal adalet ve ekonomik kalkınma hedeflerine ulaşmak amacıyla belli yumuşatmalarla uygulanabilmektedir. Devletin temel görevleri kaynak dağılımında etkinlik, gelir dağılımında adalet ve ekonomik istikrar olduğuna göre, bu görevlerin yerine getirilmesi için vergisel bağışıklıkların (muafiyet, istisna ve indirimlerin) uygulanması genellik ilkesine ters düşmemektedir. Fakat bu genelleme, ekonomik ve sosyal amaçlarla tanınan vergisel bağışıklıkların anayasaya tamamen uygun olduğu anlamına gelmez. Vergisel bağışıklıkların genellik ilkesine uygunluğu, bunların amaçlarıyla olduğu kadar, uygulamadaki etkinlikleriyle de ilgilidir,

-Devletlerarası hukuk ve karşılıklı nezaket gereği bazı istisna ve muafiyetlere yer verilmesi kaçınılmazdır.

**Olumsuz görüşler ise;**

-Bir vergi sisteminin dayanması gereken temel vergileme ilkelerinin, başta genellik, adalet, eşitlik ve kanunilik olmak üzere büyük bir çoğunluğunun ihlaline neden olurlar ve bunun sonucunda adaletsiz bir vergi yapısı doğar –ki bu çalışmada Türk Vergi Sistemi içerisinde mevcut muafiyet, istisna ve indirimlerin optimal vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmesi yapılmaktadır,-

- Kamu harcamalarını artırıcı bir etkiye neden olurlar. Örneğin Avusturya, muafiyet, istisna ve indirimler diye tabir ettiğimiz uygulamaları vergi harcaması olarak kabul etmiş ve tanımlarken “genel vergi normundan gerçek veya tüzel kişilerin faaliyetleri dolayısıyla avantaj elde ettikleri istisnalar nedeniyle kaybedilen federal hükümet gelirleri” tanımını kullanmıştır. Benzer şekilde Hollanda, vergi harcamalarını “kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemiyle uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelenmesi şeklindeki kamu harcaması” olarak tanımlamaktadır. Finlandiya ise daha özlü bir ifadeyle “destek amacıyla, temel vergilendirme yapısından sapma” şeklinde tanımlamaktadır (Maliye Bakanlığı Vergi Harcamaları Yıllığı, 2001:2-3). Tanımlardan da anlaşılacağı üzere vergi

### *Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*

harcamalarının artması aynı zamanda kamu harcamalarının artışı anlamına gelmektedir,

- Vergi matrahını azaltmak suretiyle vergi erozyonuna sebebiyet verirler, devlet büyük miktarlarda gelir kayıplarına uğrar, bunun sonucunda daha düşük tutar veya miktardaki matrah üzerine daha yüksek vergi oranları uygulanmak zorunda kalınmaktadır,

- Ekonomik faaliyetlerin tüm alanlarından ziyade belirli alanların desteklenmesine yol açtıklarından, haksız rekabete yolaçarak serbest piyasa ekonomisine zarar verirler; tüm mükelleflerin değil de bir kısım mükelleflerin vergi bakımından ayrıcalıklı tutulması sonucunda da yatay ve dikey eşitliğin bozulmasına yolaçarak mükellef psikolojisini olumsuz yönde etkilerler,

- Kaynak ve gelir dağılımında dengesizliklere neden olurlar. Belirli kesimlere vergisel imtiyazlar tanınmasının, tanınmayanlar açısından hem kaynak hem de gelir dağılımı cephesinde eşitsizliklere ve adaletsizliklere neden olacağı aşıkardır,

- Vergilerarası ilişkiler ve etkileşim nedeniyle muafiyet, istisna ve indirimlerden kaynaklanan maliyetlerin bir araya getirilememesi, karşılaşılan hesap güçlüğü ve toplam rakamın elde edilememesi ayrı bir güçlüktür,

- Vergi Harcamaları olarak da nitelendirilen muafiyet, istisna ve indirimlerin planlanması, belirlenmesi, uygulanması, izlenmesi ve kontrolü siyasi boyutlu olduğundan, gerek büyüklüklerin belirlenmesi ve gerekse değişikliklerin izlenerek gerekli önlemlerin alınması bakımından çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır,

- Büyük bir mükellef kitlesinin mükellefiyet kapsamı dışında bırakılması nedeniyle vergi tabanının daralmasına ve dolayısıyla vergi gelirlerinin azalmasına yolaçarlar,

- Vergi sistemi içerisinde aşırı ölçülere ulaşan muafiyet, istisna ve indirimler vergi yapısını zedeleyerek vergi tabanı ile vergileme kapasitesi arasında dengesizliklerin ortaya çıkmasına neden olur.

#### **4. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Vergi Harcamaları**

##### **4.1. Muafiyetler**

##### **Madde-9: Esnaf Muafılığı**

Anayasa'nın 173. Maddesi'nde, "*Devlet esnaf ve sanatkarı koruyucu ve destekleyici tedbirleri alır*" denilmektedir. Bu anayasal hüküm paralelinde ve vergilemenin extrafiskal amaçları doğrultusunda getirilen Esnaf Muafılığı, ticari

kazançlarda yer alan ve sadece tam mükelleflere uygulanan bir muaflik türüdür. Ticaret ve sanat erbabından belli şartları taşıyanlar (bkz. GVK. Md.9) gelir vergisinden muafdir.

Esnaf muafliğı uygulamasını Optimal Vergileme İlkeleri<sup>(2)</sup> çerçevesinde değerlendirecek olursak, “*Adalet ve Eşitlik*” ilkesine aykırı olduğu görülmektedir. Çünkü Anayasa’nın 73/1. maddesinde “*herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” denilerek, kanun önünde eşitlik ilkesi vurgulanmıştır. Fakat burada vurgulanan “*herkes*” ibaresiyle ülkede yaşayan tüm insanlar değil; vergi ödeme gücü bulunan ve vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayla ve hukuksal durumla ilişki kuranlar anlaşılmalıdır (Taş, 1998:276). Dolayısıyla vergi yasaları önünde vergi ödeme gücü bulunan herkes eşit olarak görülmeli ve vergi yasaları bu kişilerin tümüne aynı şekilde uygulanmalıdır. Ülkede küçük esnaf kesimi ile birlikte diğer bütün küçük sanat erbaplarının gelirlerini beyan etmeleri sağlanmalı ve fakat vergi sistemine, mükelleflerin vergi ödeme gücüne ulaşılmasında en gerçekçi araç olarak “*En Az Geçim İndirimi Müessesesi*”<sup>(3)</sup> yerleştirilerek, yaşam koşullarını asgari ölçüde sürdürebilecek kadar gelirleri vergi dışı bırakılmalıdır.

Anayasa’nın 7. maddesinde ifadesini bulan genellik ilkesi uyarınca Esnaf Muafliğı Uygulaması sistemden çıkartılmalıdır. Çünkü bazı meslek gruplarının vergi dışında bırakılmaları, buna karşın diğer meslek gruplarının vergi kapsamında olmaları genellik ilkesine aykırılığı teşkil etmektedir. Aynı perspektifte ülkemizde vergi mükellefi ile seçmen sayısı karşılaştırıldığında, potansiyel vergi mükelleflerinin ancak yarısından daha az bir bölümünün kayıtlı vergi mükellefi olduğu görülmektedir. Halbuki İngiltere’de seçmen sayısının tamamı, Almanya ve Japonya’da ise tamamına yakını vergi mükellefidir. Ülkemizdeki bu durum, vergilemede yatay adaletin sağlanamadığını ve aynı zamanda, optimal vergileme ilkelerinden genellik ilkesinin tatbik edilmemesi sonucu oluşan vergi kaybı döngüsünü açıkça ortaya koymaktadır.

Esnaf muafliğı uygulaması; belirli kişileri vergi dışında bıraktığından, vergi kapsamında bulunan kişilerin üretim, tüketim, yatırım ve tasarruf

<sup>(2)</sup> GVK.’nundaki mevcut vergi harcamaları, Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN ve A. Burçin YERELİ (2002), Türk Vergi Sistemi Kitabından yararlanılarak incelenmiştir. Optimal Vergileme İlkelerinin tasnifi ise, C. Can AKTAN (2000), Kamu Maliyesi ve Kamu Ekonomisi kitabından yapılmıştır.

<sup>(3)</sup> Mükelleflerin, asgari yaşam standartlarını idame ettirebilecek kadar olan gelir tutarının vergi dışında bırakılmasıdır. Bu uygulama, Avrupa Ülkelerinin hemen hemen tamamında ve Amerika’da evli ve bekar ayrımı yapılmak suretiyle, ülkenin milli parası cinsinden belli bir tutarın vergilendirilmemesi şeklinde uygulanmaktadır.



### *Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*

kararlarını olumsuz yönde etkilediği için tarafsızlık ilkesine de ters düşmektedir.

Vergi sisteminin basit, açık ve anlaşılır olması; belirli kesimlere vergi imtiyazları tanımaması, vergilemenin işlem ve fırsat maliyetlerinin düşük olmasını sağlar. Bu nedenle bir vergi imtiyazı olarak değerlendirebileceğimiz esnaf muafiyeti uygulaması, vergilemede etkinlik ilkesi gereğince de vergi sisteminden çıkarılmalıdır.

#### **Madde-15: Diplomat Muafiyeti**

Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup memurları gelir vergisinden muafır.

Yabancı ülkelerle Türkiye arasında karşılıklı olarak elçi, maslahatgüzar, konsolos ve buralara mensup görevli memurların muafiyeti esasına dayanan bu uygulamanın, karşılıklılık (mütekabiliyet) esası dikkate alınarak devam ettirilmesinde bir sakınca yoktur.

#### **Madde-7;1.Bend: Dar Mükellef İhracatçı Muafiyeti**

Döviz gelirlerini artırmaya yönelik olup, dar mükellefler için geçerli bir uygulamadır. Dar mükellefiyete tabi olanların ihracattan elde ettikleri ticari kazançlar belli şartları taşıması halinde (bkz. GVK. Madde7;1.bend) vergi dışı tutulmuştur.

Dar mükellef ihracatçılara uygulanan muafiyet ayrıcalığı; bazı faaliyet dallarının vergilemeden muaf tutulması, buna karşın diğer faaliyet dallarının vergiye tabi tutulması sebebiyle optimal vergilemede genellik ilkesine aykırı bir durum görüntüsü vermektedir. Hatta dar mükellef ihracatçı muafiyeti diğer vergileme ilkeleri uyarınca da (adalet, eşitlik v.s.) ilkesel bazda uygun görülmemektedir. Fakat ihracat ülke ekonomisinin finansmanı (döviz girdisi) ve kalkınmamız için tartışmasız en önemli araçların başında gelmektedir ve müstesna tutulması gereken bir alandır. Bu açıdan bakıldığında dar mükellef ihracatçı muafiyetini bahsedilen ilkelerle eleştirerek kaldırılmasını talep edemeyiz.

#### **Madde-66-EK:22.07.1998-4369/36. Madde: Ebe, Arzuhalci vb. Muafiyeti**

Vergi Usul Kanunu’nun 155. maddesi’nde belirtilen şartlardan en az birini taşıyanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000’i aşmayan yerlerde ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların kazançları gelir vergisinden muafır.

Vergi yasaları önünde her mükellefin eşit olarak görülmesi ve dolayısıyla vergi yasalarının ödeme gücü olan herkese eşit olarak uygulanması gereğince bu kişi veya gruplara uygulanan muafiyet şekli optimal vergileme ilkelerinden adalet ve eşitlik ilkesine aykırıdır. Aynen esnaf muafılığı uygulamasında olduğu gibi, bu muafılık türü de genel bir muafılık türü olmaktan çıkartılıp, belirli bir asgari geçim seviyesi belirlenip, onun üzerinde gelir elde eden her kişi veya meslek grubu vergilendirilebilir alan dahiline alınmalıdır. Türk Vergi Sistemi'nin eksikliklerinden biri, *en az geçim indirimi müessesesinin* sisteme kanalize edilememiş olmasıdır. Yaşanan olumsuz siyasi ve ekonomik konjonktür sebebiyle kamu finansmanında sıkıntı çekiliyor olması, yakın zamanda da bu eksikliğin giderilemeyeceğini göstermektedir.

Modern gelir vergisinin en önemli ilkelerinden biri, ödeme gücü diye de tabir edilen mali güce sahip bütün gerçek kişilerin vergi mükellefi olmasıdır. Bu sebeple, bir ülkede oturan vatandaş ve yabancılar ile, yurtdışında ikamet etmekle birlikte ülke içinde iktisadi faaliyette bulunan ya da gayrimenkulü olan her kişi, ırk, sosyal sınıf farkı, uyruklu vb. gözetilmeksizin vergi ödemekle yükümlüdür diye ifade edilen genellik ilkesi gereğince de bu muafiyet türü uygun olmamaktadır. Ödeme gücüne göre vergi yükünün dağıtılmasını sağlama amacı dışındaki bir nedenle, muafiyet, istisna ve indirimler yoluyla vergi yükünün belirli toplumsal kesimler üzerinde yoğunlaştırılması Anayasa'nın 73/1. maddesi hükmüne de aykırılık teşkil etmektedir. Hem anılan Anayasa hükmü gereğince hem de vergi sisteminde hiçbir kişi ya da kesime vergi imtiyazları tanınmamasını savunan genellik ilkesine göre bu muafiyet türü kaldırılmalıdır.

#### 4.2. İstisnalar

##### Ek Madde 1-6: Yatırım İndirimi İstisnası

Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil olmak üzere) yaptıkları yatırım harcamaları, belli şartları taşımaları halinde (bkz. GVK. Ek Madde 1-6) ilgili kazançlarından indirilir. Yatırım indirim oranı, yatırım tutarının %40'ıdır.

Vergi sistemimizde uzun yıllardır uygulanan yatırım indirimi uygulamasına optimal vergileme ilkeleri açısından eleştirel boyutta bakılacak olursa, bir kere, vergi sisteminde kanun önünde eşitlik ilkesine göre vergi yasaları önünde herkesin eşit olarak görülmesi ve vergi yasalarının herkese aynı şekilde uygulanması gereğince, bu uygulama sisteme aykırılık teşkil etmektedir.

### *Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*

Bir ülkede yaşayan tüm mükellefler herhangi bir ayırım gözetilmeksizin anayasada ve vergi yasalarında belirtilen “*vergi konusu*” ile bağıntı içerisinde bulunduğu takdirde vergi yükümlüsü olmalı ve vergisini ödemelidir. Yani genellik ilkesi gereğince vergi sistemi içerisinde hiçbir kesime vergi imtiyazları (istisna, muafiyet ve indirimler v.s.) tanınmamalıdır. Fakat yatırım indirimi istisnasında açıkça belli kesimlere yatırımlarıyla ilgili belirli oranlarda istisnalar tanınarak, sistemde dar kapsamlı vergileme kaosunun yaşanmasına müsaade edilmektedir. Bahsedilen bu kesimler yoğunlukla yüksek gelir grubuna dahil kimselerdir. Yatırım indirimiyle sağlanan vergi kolaylığından en kolay ve yaygın bir şekilde bu kimseler istifade etmektedirler.

İşte asıl problem buradadır. Çünkü ülke ekonomisi için elzem derecede önem arzeden ticari ve zirai yatırımların desteklenmesine hiçbir kesimin karşı çıkması sözkonusu değildir. Karşı çıkılan nokta, ülke sermayesinin çok büyük bir dilimine sahip olan belli kesimlerin yatırımlarının ağırlıklı olarak desteklenmekte olmasıdır (2000/1821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile getirilen uygulama). Yatırım destek mekanizması tabana yayılmadığı sürece ülke ekonomisine ve kalkınmasına önemli bir faydası olmayacaktır.

Devlet bürokrasisi, yatırımları doğru değerlendirme kabiliyetine sahip değildir, öyle ki vergi sübvansiyonları yanlış tahsisatlara neden olmakta ve böylece sık sık iktisadi zararlara yol açılmaktadır (Lang (Başaran), 1998:14). Ülkemizde oldukça yaygın olarak uygulanan ve büyük çaplı suistimallere yol açarak oldukça yüksek vergi geliri kayıplarına yol açan yatırım indirimi istisnası sistemden çıkartılmalı ve sadece belli kesimlerin değil tüm kesimlerin desteklediği bir teşvik mekanizması geliştirilmelidir.

Optimal vergi reformunda vergileme kurallarının siyasi otoriteleri “bağlayıcı” olması savunulmakta ve siyasal otoritelerin keyfi vergiler getirmesi ve vergi oranlarını keyfi bir şekilde artırması önlenmek istenmektedir. Yani vergileme kurallar yönünden “esnek” değil, “öngörülebilir” ve “istikrarlı” olmalıdır. Vergi yasalarında uygulanacak olan istisna ve muafiyetlerle indirimlerin, verginin yapısına ve anayasal normlara uygun olması ve nesnel gerekçelere dayanması zorunludur (Taş, 1998:276). Örneğin 4369 sayılı vergi yasasıyla “uluslararası rekabet gücü kazandıracak; ileri teknoloji getiren, katma değeri yüksek, vergi geliri ve istihdam artırıcı özelliklerden en az ikisini içeren 250 milyon ABD Doları (yaklaşık 337 trilyon 500 milyar Türk Lirası) karşılığı Türk Lirasını aşan sınai yatırımlarda ise yöre farkı gözetmeksizin yatırım indirimi oranı %200 olarak uygulanacaktır” (2000/1821 sayılı BKK) diye Bakanlar Kurulu tarafından bir karar alınmıştır. Alınan bu karar vergi sistemimizde siyasal otorite tarafından meydana getirilen istikrarsızlığın ve

keyfilğin açık bir göstergesidir. Çünkü bu tutarda bir yatırımı Türkiye’de gerçekleştirebilecek olan kesim 3-5 büyük holdingi geçmez. Çıkarılan bu Bakanlar Kurulu Kararı belli kesimlere rant sağlamak için atılmış bir adımdır. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu’nun aldığı bu kararın gelir vergisinin yapısına, anayasal normlara ve nesnel gerekçelere dayandığını söylememiz mümkün değildir.

Bu istisna uygulamasıyla amaçlanan yatırımların teşvik edilmesidir. Fakat kamu otoritesinin izlediği borç yönetimi politikasıyla yüksek faizin bir anlamda öncülüğünü yapması ve özel kesimin tasarruflarını yatırımlar yerine bu alanlara kanalize etmesi ve faiz ve rant gelirlerine (menkul sermaye iratları olarak) vergi avantajları tanımaması, hedeflenen ile uygulama arasında büyük bir çelişkiye neden olmaktadır (Süer, 1999:452). Buna en bariz örnek olarak, şu anda bir kişi 165 Milyar TL. Hazine Bonosu veya Devlet Tahvili faiz geliri elde etmesi durumunda hiçbir vergi ödemeyecektir. Çünkü bu tür gelirleri elde edenlerin gelirlerine önce kanundan kaynaklanan bir hak olarak enflasyondan arındırmak amacıyla indirim oranı uygulanmaktadır. Bu indirim oranı her yıl yeniden belirlenmektedir. Diyelim ki %50 olsun. 165 Milyar liranın %50’si 82.5 Milyar TL.’dir. bu tutarı düştükten sonra geriye 82.5 Milyar TL. kalıyor. Bunun da 76.6 Milyar Lirası vergiden istisna edilmiştir. Geriye 5.9 Milyar TL kaldı. Bu tür gelirlerin 6.650.000.000 TL’yi aşmaması durumunda vergilendirilmemesi esas alınmıştır (Gelir vergisi tarifesinin 1. ve 2. diliminin toplamının yarısı). Kamu kağıtlarından stopaj da yapılmadığı için, 165 Milyar TL. brüt Hazine Bonosu veya Devlet Tahvili faiz geliri elde eden kişi hiçbir şekilde vergilendirilmemektedir. Asgari ücretten bile yüzde 15 Gelir Vergisi alınırken, milyarlarca liralık kamu kâğıdı gelirinden hiç vergi alınmaması çok büyük bir dengesizlik ve adaletsizliktir.

Vergilemede tarafsızlık ilkesi gereği, ekonomi politikası amaçlarını gerçekleştirmek için vergilerin araç olarak kullanılmasını öngören müdahalecilik anlayışından uzak durulmalıdır. Bir vergi tarafsız olduğu ölçüde ekonomi politikası amaçlarının gerçekleşmesine kendiliğinden daha fazla hizmet eder. Müdahaleci vergi politikasında vergi istisna ve muafiyetleri, artan oranlı tarife, vergi teşvikleri, ayırma ilkesi, özel vergi indirimleri v.s. araçlar uygulanarak ekonomide büyüme ve kalkınma hedeflerine ulaşılmaya çalışılır. Önemle belirtmek gerekir ki, vergi sisteminde müdahalecilik, düşünülenin aksine ciddi bazı sorunlara yol açar. Yukarıdaki örnekte de görüldüğü üzere, vergi politikasının siyasal iktidar tarafından ihtiyari bir şekilde uygulanması sonucu belli kesimlere vergi istisnası sağlanmakta ve bu tip uygulamalarla vergilemede aynı zamanda genellik ve eşitlik ilkeleri de zedelenmektedir.

### *Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*

Kısaca söylemek gerekirse, yatırım indirimi istisnası optimal vergileme ilkelerinden "tarafsızlık" ilkesine de ters düşmektedir.

Optimal vergi sisteminde yer alacak her türlü uygulamanın basit, açık ve anlaşılır olması, belirli kesimlere vergi imtiyazları tanımaması vergileme maliyetlerinin düşük olmasını sağlayacak ve sonuçta vergilemede etkinlik gerçekleştirilmiş olacaktır. Vergi sisteminin ve vergi yönetiminin yalın olması, vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili işlem ve fırsat maliyetlerini azaltır. Vergi mükellefleri açısından yatırım indirimi istisnasının mahiyeti itibarıyla yararlanacak kişi veya grupların sık sık değişebilmesi, teşvik belgeli veya teşvik belgesiz oluşuna göre işlemlerin farklılaşması, yararlanma koşullarının ve hadlerinin sık sık değişikliğe uğraması, konusunda ve oranında tam bir istikrar sağlanamaması ve uygulama sürecindeki karışıklıklar nedeniyle işlem maliyetlerini ve dolayısıyla vergi harcamalarını artırmaktadır. Vergi yönetimi açısından ise yatırım indiriminin uygulama sürecinde neden olduğu bürokrasi ve kırtasiyecilik nedeniyle yapılan harcamalar bir hayli fazla olmaktadır. Özetle, yatırım indirimi istisnası "etkinlik" ilkesiyle de bağdaşmamaktadır.

Bir başka eleştiri konusu da ilgili kanun hükmüne binaen Gelir Vergisi Kanununda yer alan istisnalar üzerinden (yatırım indirimi dahil<sup>(4)</sup>) stopaj yapılmasıdır. İstisna; kısmen veya tamamen, geçici veya sürekli bir vergi konusunun vergi dışında tutulmasıdır. Yani vergilendirilmemesidir. Fakat burada, yatırım harcamasının belirli bir tutarı hem vergi dışında tutulmakta, diğer yandan ise stopaj yoluyla vergilendirilmektedir (%18+Fon). Bu bir çelişkidir. Yatırım indirimi istisnası dahil stopaj uygulamasına tabi tutulan diğer istisnalar, ya istisna kapsamından çıkartılmalı veya bu kapsamda tutulup üzerlerinden stopaj yapılmasına son verilmelidir.

#### **Madde 30: Sergi ve Panayır İstisnası**

Dar mükelleflerin hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari veya serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.

---

<sup>(4)</sup> Yatırım indiriminin bir istisnamı yoksa indirim mi olduğu konusu yoğun tartışmalara sahne olunca, 1999/13230 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yasaya yatırım indirimi dahil ibaresi eklenmiştir. Bakanlar Kurulunun yasa yapma veya yasaya müdahale etme hakkı yoktur. Bu ayrı bir tartışma konusudur. Yapılan düzenlemeye rağmen tartışmalar devam etmiş, dava konusu edilmiş ve sonunda 30.11.2000 tarihinde yasama organınca yapılan düzenlemeyle yatırım indirimi istisnası dahil istisnalardan stopaj yapılacağı hükmüne bağlanmıştır.

Belli kişi, grup veya konuların vergi dışı bırakılması, kanun önünde herkesin eşit olarak görülmesi gereğini savunan "adalet ve eşitlik" ilkesine uygun düşmeyeceğinden sergi ve panayır istisnası ilkeli bir vergi sistemine aykırı bir uygulamayı teşkil etmektedir.

Yine bir toplumda yaşayan tüm vergi mükellefleri, hiçbir ayırım gözetilmeksizin, Anayasada ve vergi yasalarında belirtilen "vergi konusu" ile bağıntı içerisinde bulunduğu takdirde vergi yükümlüsü olmalı ve vergisini ödemelidir şeklinde ifade edilen genellik ilkesine göre, sergi ve panayırlardan gelir elde edenlerin kazançlarının vergiden istisna edilmesi düşünülemez. Bilindiği üzere eskiden gelir tanımlanırken "gerçek ve tüzel kişilerin bir yıl içerisinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratların safi tutarıdır" denilirdi. Fakat yeni gelir tanımında "gerçek ve tüzel kişilerin bir yıl içerisinde elde etmiş oldukları ve kişilerin tasarruf ve harcamasına konu olan her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır" denilmek suretiyle "genellik" ilkesine biraz daha yaklaşmıştır. Bu şekilde bir tanım yapılmakla zaten vergi tabanı dar olan ve dar kapsamlı vergilemeye maruz kalınan ülkemizde, vergi kapasitesi biraz daha genişletilmeye çalışılacak ve vergi gelirleri artırılabilecektir. Gelirin yeni tanımıyla amaçlanan bir başka olgu ise, hacmi oldukça büyük boyutlara ulaşmış olan "vergi dışı piyasa ekonomisi"nin minimizasyonudur.

Sergi ve panayır istisnasıyla elde edilebilecek toplumsal marjinal ekonomik ve sosyal fayda, maliyetinden düşük olacaktır. Çünkü bu faaliyetler genelde belirli kişi veya grupları ilgilendirirler. Toplumun genelini kapsayacak sonuçlar doğurmazlar. Dolayısıyla belirli kişi veya gruplara ihtiyari uygulamalarla vergi imtiyazları tanınarak vergilemede "tarafsızlık" ilkesine de aykırı hareket edilmemelidir. Çünkü bu gibi istisnalar, istisna kapsamı dışında kalan üretici birimlerin üretim faaliyetlerini de eşanlı olarak olumsuz yönde etkileyecektir.

#### **Mükerrer Madde 18: PTT Acentalarında Kazanç İstisnası**

PTT acentalığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar gelir vergisinden müstesnadır. Bu kazanç istisnasının, GVK'nun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şumülü yoktur. Günümüz itibarıyla bu istisna uygulamasının pek anlamı kalmamıştır diyebiliriz. Çünkü artık çok küçük yerleşim birimlerinde bile PTT acentalıklarına pek az rastlanmaktadır. Gelişen iletişim teknolojisi bu tür faaliyetlerin önemini yitirmesine neden olmuştur.

Bu istisna şekli de vergi yasaları önünde herkesi eşit olarak görmediğinden ve vergi yasaları sadece bu istisna maddesinden yararlananlara imtiyaz tanıdığından kanun önünde "adalet ve eşitlik" ilkesine; bir ülkede yaşayan tüm vergi mükelleflerinin hiçbir ayırım gözetilmeksizin vergi konusuyla

ilişkili bulunmaları halinde vergi yükümlüsü olmaları ve vergilerini ödemeleri gerektiği halde burada buna uyulmadığından "genellik" ilkesine; bu istisna kapsamında yer almayanların ekonomik karar ve tercihlerini olumsuz yönde etkilemesi nedeniyle "tarafsızlık" ilkesine; vergi mükellefi ve vergi yönetimi açısından az veya çok miktarda işlem maliyetleri ve vergi harcamalarına neden olduğundan "etkinlik" ilkesine aykırı bulunmaktadır.

**Madde 18: Telif Kazançları İstisnası**

Anayasamızın 64. maddesinde “Devlet, sanat faaliyetlerini ve sanatçıyı korur. Sanat eserlerinin ve sanatçının korunması, değerlendirilmesi, desteklenmesi ve sanat sevgisinin yayılması için gereken tedbirleri alır” şeklinde düzenlenerek devlete pozitif bir görev yüklenmiştir. GVK.’muzda da bu düzenlemeye paralel olarak, serbest meslek kazancı istisnasına yer verilmiştir. İlgili madde gereği;

“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 bant, 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 halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir veya temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir...” denilmek suretiyle eser sahipleriyle kanuni mirasçılarında vergi karşısında koruma sağlanmış bulunmaktadır. Üstelik GVK.’nda yapılmış olan bu düzenleme Anayasamızda devlete yüklenen pozitif görevden çok daha geniş kapsamlıdır. Temel haklar içinde bir sosyal hak olarak yer alan sanatın ve sanatçının korunmasına ilişkin olan anayasal düzenleme sadece sanat eserleri ve sanatçıya yönelik olduğu halde, vergisel koruma daha geniş kapsamlı olarak düzenlenmiş ve ihtira beratlarını da vergi dışı tutmuştur (Karakaş ve Sonsuzoğlu, 1998:16).

Bu istisna ilk bakışta optimal vergileme ilkelerinin hemen hemen hepsine aykırıymış gibi görünmektedir. Burada olaya iki yönlü yaklaşmak gerekmektedir. Birincisi; telif kazançları elde edenler bu faaliyetlerini büyük çoğunlukla bedeni ve zihni yeteneklerini kullanarak gerçekleştirmektedirler. Dolayısıyla bu istisna şekli ekonomik olarak değilde, daha ziyade sosyal açıdan bakılarak değerlendirilmelidir. Bu meslek grupları gerçekleştirdikleri faaliyetleri sonucu ortaya koydukları ürünlerle ülkenin ekonomik, sosyal,

kültürel ve ahlaki yapısına olumlu katkılarda bulunmaktadırlar. Bu nedenle burada asıl olarak ekonomik açıdan ele alınan istisna ve muafiyetlere eleştirel bakışımızı yapamayız. Fakat birde madalyonun diğer yüzü bulunmaktadır. Örneğin “Tarkan”, şöhreti giderek dünyaya yayılan ve yılda milyonlarca dolar kazanan bir ses sanatçısıdır. Tarkan’ın kazancının telif kazançları kapsamında değerlendirilerek vergi dışı bırakılması, sosyal amaçlı istisnalar kavramıyla izah edilemez. Yani belirli bir haddin çok üzerinde olan bu ve benzeri kazançlar mutlaka vergilendirilmelidir. Aynı şekilde, telif kazançları istisnası kapsamında sayılan diğer meslek gruplarına ait belirli bir haddin çok üzerinde gelirler elde eden mükelleflerin böyle bir istisnaya vergi dışı bırakılabileceğinin, vergi adaleti kavramıyla izahı mümkün değildir. Yani telif kazançları istisnasına belirli bir sınır getirilmeli ve bu sınırı aşan tüm kazançlar ayırım gözetilmeksizin vergilendirilmelidir. 4369 Sayılı Yasa ile böyle bir sınır getirilmiş (7 Milyar TL’si istisna), fakat yaşanan tartışmalar sonucu uygulama imkanı bulamadan kaldırılmıştır.

#### **Madde 21: Mesken İstisnası**

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 950 Milyon TL.’sı gelir vergisinden müstesnadır. Ticari, zirai veya mesleki kazancı nedeniyle yıllık beyanname verenler bu istisnadan yararlanamazlar.

Bu istisna şekli de gelir vergisinden sapmalardan birini teşkil etmektedir. Getiriliş amacı inşaat sektörüne canlılık kazandırarak konut arzının artırılması olan bu istisna türü, alanı itibariyle önemini kaybetmiştir. Hatta, konut arzının dengesiz artışının yol açtığı plansız ve çarpık kentleşmenin önlenmesi için engelleyici kurallar getirilmelidir. Başlangıçta, net ve anlaşılabilir bir istisna türü görüntüsüyle basitlik ilkesi açısından uygun görünen bu uygulama, önceki maddelerde savunulurken gösterilen gerekçelerle diğer optimal vergileme ilkelerimizden genellik, tarafsızlık ve etkinlik ilkelerini külliyen zedelemektedir.

#### **Madde 23: Ücretlerde Müteferrik İstisnalar**

Bu istisna türü genel olarak düşük ücret seviyesinde çalışanlara yönelik olarak uygulamaya konulmuştur. Aşağıdaki bentlerde ifade edilen ücret kazançları istisna kapsamındadır (bkz. GVK. Madde 23).

Anılan madde hükmü kapsamında sayılan istisnalardan küçük yerleşim birimlerinde el ile dokunan halı ve kilim tezgahlarında çalışan işçilere ödenen ücretlerin vergi dışı bırakılması, üretim hacmi küçük faaliyetlerin korunması ve geleneksel üretim faaliyetlerinin kaybolmasını önlemek adına olumlu bir uygulamadır. Yine yeraltındaki madenlerde çalışan işçilerin ücretlerinin vergi



### *Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*

dışı bırakılması, çok zor koşullarda çalışmanın karşılığı bir bağışıklık olarak sunulması açısından yerinde bir uygulamadır. Diğer bir örnek ise; dar yükümlü işverenin yanında çalıştırdığı işçilerine, yurtdışından sağladığı kazançlarda, döviz olarak ödediği ücretlerin vergi dışı bırakılmasının bir anlamı yoktur. Çünkü bu dövizlerin bozdurulması ve belgelendirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Aynı şekilde, mesken istisnasından savunulan gerekçelerle, işçilere konut sağlanması biçiminde sağlanan menfaatlerin vergi dışı bırakılmasının da bir anlamı kalmamıştır.

Burada da yineleneyeceği üzere, böyle bir uygulama düşük ücretlilere istisna şeklinde imtiyaz tanıyarak değil de, asgari ücretin vergi dışı bırakılması suretiyle yapılabilir. Bildiğimiz üzere ücretlilerin, özel indirim adı altında aylık 30.000.000.-TL.'lık kazançları vergi matrahının dışında tutulmaktadır. Bakanlar Kurulu'nun bahsedilen bu özel indirim tutarını –aynı, muafiyet, istisna ve indirimlerde kullandığı yetkiye benzer bir şekilde- sifıra kadar indirmeye veya **asgari ücret tutarına kadar artırmaya** yetkisi bulunmaktadır. İşte Bakanlar Kurulu kendisine tanınan bu yetkiyi kullanmak suretiyle asgari ücreti rahatlıkla vergi dışı bırakabilir. Veyahut da genel olarak Avrupa ülkeleri vergi sistemlerinde uygulama alanı bulan en az geçim indirimi müessesesi gibi bir uygulamanın sisteme kanalize edilmek suretiyle de yapılabilir. Bu tür bir uygulama sosyal devlet anlayışının da bir gereğidir.

#### **Madde 25: Tazminat ve Yardımlarda İstisna**

Çeşitli tazminat ve yardımlar için getirilen istisnadır (bkz. GVK. Madde 25).

Demokratik, çağdaş, sosyal hukuk devleti ilkesini benimsemiş ülkelerde, güçlü ve istikrarlı bir ekonomi, beraberinde güçlü bir sosyal güvenlik sistemini getirir. Sosyal güvenlik sistemlerinin varlığı bireyler arasında ayırım yapılmaksızın bir gerekliliktir. Türkiye’de çok güçlü bir sosyal güvenlik sistemi olmamasına rağmen, bu istisna uygulamasının kapsadığı alanlara ilişkin tanınan ayrıcalık yerinde bir sistem davranışdır. Her ne kadar ülkemizin mevcut ekonomik şartları tatmin edici bir maddi destek mekanizmasına imkan vermese de, hali hazırda devam eden istisna hadleri ekonomik gelişmemize paralel olarak revize edilebilir.

#### **Madde 31: Sakatlık İndirimi**

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde aşağıdaki indirimler uygulanır (3239 sayılı kanunun 45. maddesiyle değişen madde).

Çalışma gücünün asgari % 80’ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derecede sakat, asgari % 60’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci

derecede sakat, asgari % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derecede sakat sayılır ve ilgili maddede ayrıntıları belirtilen sakatlık indiriminden faydalanırlar. Ayrıca yine aynı maddede gerçek ücretlere ilişkin özel indirim uygulaması benimsenmiştir (bkz. GVK. Madde 31).

Anayasamızın 61. maddesinde “Devlet sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır.” “Yaşlılar devletçe korunur. Yaşlılara devlet yardımı ve sağlanacak diğer haklar ve kolaylıklar kanunla düzenlenir.” gibi ibareler yer almak suretiyle sakatların korunması ve desteklenmesi benimsenmiştir. Optimal vergileme ilkelerine aykırılık teşkil edeceğini düşünmediğimiz bu uygulamada da bir eksiklik söz konusudur. Çünkü sadece ücret geliri elde eden ve bazı serbest meslek erbapları ve bunların yakınlarına yönelik olarak özel indirim ilaveten tanınan sakatlık indiriminin, diğer gelir unsurlarını elde eden tüm sakatlara ilişkin olması gerekmektedir. Uygulama bu haliyle, diğer gelir unsurlarını elde eden sakatlara karşı bir adaletsizlik içermektedir.

Genel olarak Gelir Vergisi Kanunu'ndaki muafiyet ve istisnalar değerlendirildiğinde, pür sosyal amaç taşıyanlar dışındakilerin birçoğunun uygulamadan kaldırılarak, vergi gelirlerinde sebep olunan sızıntıların ortadan kaldırılması gerektiği karşımıza çıkmaktadır. Burada yapılması gereken; vergi indirimleri politikasıyla ilk iş olarak halihazırda çok yüksek olan gelir vergisi oranlarının düşürülerek ve diğer uygulamalarla (en az geçim indirimi uygulaması, asgari ücretin vergi dışı bırakılması v.b.) gelir vergisinin maddi ve sosyal hasılasına, ekonominin üretim gücüne, mükelleflerin tasarruf eğilimine ve yatırımlara artış yönünde pozitif katkılar sağlanmasıdır. Bahsedilen gelir vergisi oranlarında indirim gidilebilmesi, en az geçim indiriminin uygulamaya konulabilmesi ve bunun paralelinde asgari ücretin vergi dışı bırakılması, ekonomi yönetimi açısından cesaretli karar almayı gerektiren adımlardır. Çünkü bu uygulamalara girişilmesi ilk planda hazinenin kaynak kaybı anlamına gelmektedir. Halbuki oranlarda yapılacak indirimler mükellef psikolojisini olumlu yönde etkileyerek zamanında ve doğru beyanı teşvik edecek, vergileme kapasitesi artacak ve bu da vergi hasılatında kayıplara değil aksine, olumlu psikolojik tepkiyle birlikte hasılat artışına neden olacaktır. Sağlanan hasılat artışlarıyla da en az geçim indirimi veya asgari ücretin vergi dışı bırakılmasının neden olacağı vergi kaybı finanse edilmiş olacaktır. Yani ek bir finansman kaynağına ihtiyaç bulunmamaktadır. Böyle olunca vergi harcamalarının bu kadar yaygın uygulanmasına da gerek olmayacaktır.

Ayrıca uzun süredir devam eden enflasyon muhasebesine geçilmesi tartışması yaşanmaktadır. Aslında ülkemizde yeniden değerlendirme, hızlandırılmış amortisman ve menkul kıymetlerde indirim oranı uygulamalarıyla bir nevi

### *Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*

enflasyon muhasebesi uygulanmaya çalışılmaktadır. Buradaki sorun, bu uygulamalara ilişkin belirlenen oranların gerçek enflasyon rakamından yola çıkılarak belirlenmemesi ve sonuçta enflasyonun neden olduğu olumsuz değer kaybı etkisinin giderilememesidir. Gerçek enflasyon rakamı baz alındığında işletme aktifleri ve diğer gelir unsurlarında meydana gelen aşınma ortadan kalkmış veya azalmış olacaktır. Fakat bütün bu saydıklarımız sadece makalelerde veya kitaplarda yerini bulan ifadelerle yapılamamaktadır; devletin yüksek kademelerinin, kamuoyunun, sivil toplum kuruluşlarının ve diğer baskı gruplarının sahiplenmesi gerekmektedir. Millet, meclisteki temsilcileri nezdinde bölgesel veya yerel bazda tepkilerini çeşitli kanuni yollarla dile getirmesi gerekmektedir. Unutulmamalıdır ki 4369 Sayılı yasa yoğun kamuoyu baskısı sonucu 4444 Sayılı yasa ile 2002 sonuna kadar ertelenmiştir. Bu, bizim önerilerimize çok bariz bir örnek teşkil etmektedir.

#### **5. Sonuç**

Her müdahalede olduğu gibi vergisel teşvikler konusunda da, elde edilen faydalar ile katlanılan maliyet arasındaki fark, müdahalelerin haklılığını ya da haksızlığını oluşturmaktadır. Vergi teşvik uygulamalarının da sürdürülmesini savunabilmek için, amaçların gerçekleştiğinin toplum gözünde kabul edilmesi gerekir. Mevcut teşviklere yönelik en büyük eleştiriler de bu noktada yoğunlaşmakta, mevcut teşvik yöntemlerinin etkisiz ve gereksiz olduğu yönünde şikayetler dile getirilmektedir.

Vergi sistemimizde yer alan ve vergi harcamaları olarak da tabir edilen vergi istisna, muafiyet ve indirimleri, ortaya çıkan vergi kaybı ile sağlanacak ekonomik ya da sosyal fayda karşılaştırılmak suretiyle değerlendirilmeli, vergi erozyonuna yol açabilecek istisna ve muafiyetlerin sınırları amaç dışına çıkmayacak şekilde belirlenmelidir. Türk Vergi Sistemindeki durum optimal vergileme ilkeleri açısından değerlendirildiğinde ise, fayda-maliyet karşılaştırmasının maliyet lehine bozulduğunu göstermekte ve muafiyet, istisna ve indirimlerin büyük bir kısmının kaldırılması ve diğerlerinin de reorganizasyona tabi tutulması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Vergi politikasında kullanılan tüm enstrümanlar, ekonomik ve sosyal istikrarın sağlanması amacıyla yönelik olarak mali ve sosyal hedefler arasında dengeli bir şekilde kullanılmak zorundadır. Türk Vergi Sisteminde yer alan Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve diğer vergi türlerindeki muafiyet, istisna ve indirimleri de bu kapsamda değerlendirmemiz gerekmektedir. Vergi harcaması veya ayrıcalıkları olarak da tabir edilen bu araçlarla ekonomik sisteme yön verilmesi ve ekonomik istikrarın sağlanması amaçlanırken, vergi erozyonuyla

kamu gelirlerinde meydana gelebilecek sızıntılara dikkat edilmeli ve denetim mekanizması güçlendirilmelidir.

Anayasa'nın 73/4. maddesi çerçevesinde kendisine tanınan bağlı yetkiyle muafiyet, istisna ve indirimlerin oranlarında alt ve üst sınırlarını belirleyerek düzenleme yapma yetkisine haiz olan Bakanlar Kurulu, tasarrufunda bulunan ve her geçen gün genişleyen yetki ağıyla giderek daha da güçlenmekte ve anayasal sınırlar dışına çıkarak da vergisel yetki ve inisiyatifler kullanabilmektedir. İktidar mantığıyla, giderek yasama erkine sahip olma eğiliminde olan yürütme organının icraatları; vergilemede yasallık, vergiler karşısında yatay ve dikey eşitlik, genellik ve mali güce göre vergilendirme ve diğer optimal vergileme ilkelerine uygun düşmemektedir. Bu nedenle Bakanlar Kurulu'nun kolay ve hızlı kararlar alarak işlem yapması engellenmeli, vergisel konulardaki düzenleme yetkisi kısıtlanmalı ve icraat alanı boşluklara mahal verilmeden Anayasal sınırlarla çizilmelidir.

Amacını aşan vergi istisna, muafiyet ve indirimleri bazı kesimlerin vergi yükünü artırırken, bazı kesimlerin vergi yükünü ise düşürmektedir. Teknik bir ifadeyle, görel olarak vergi yükü artan kesimden, vergi yükü düşen kesime doğru kaynak transferi söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla vergi harcamaları ekonomik kesimler arasında rekabet ve eşitlik açısından adaletsizliğe yol açmaktadır. Bu da zincirleme olarak zaten bozuk olan gelir dağılımını düşük gelirli kesim aleyhine daha da bozmaktadır. Zaten Türkiye'de vergi yükü küçük bir kesimin üzerine yığılmıştır ve bu kesimde vergisini her halükarda ödemek zorunda olan bordro mahkumu ücretlilerdir. Bu yüzden Türkiye bir bakıma vergi ödeyenlerin cehennemi, ödemeyenlerin ise cennetidir denilebilir.

Anayasa'nın 73/1. bendine göre "herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" hükmü, "asgari yaşam standardının üzerindeki herkes kamu giderlerini karşılamak üzere ödeme gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" şeklinde değiştirilmelidir. Çünkü mali güç, ödeme gücüne göre daha geniş bir anlam ihtiva eder. Servet unsurlarını da kapsar. Kişilerin gerçek anlamda ödeme gücü, fizyolojik varlığını sürdürebilmesi için gerekli ekonomik olanakları sağlamasından sonra başlamaktadır. Bu duruma göre, ekonomik olanakları ancak fizyolojik varlıklarını sürdürmeye yetebilecek durumda olanların ödeme gücü bulunmamaktadır. Kişilerin yaşam düzeyleri, beklentileri ve harcamalarının boyutları farklı düzeylerde olduğundan, bu ekonomik olanak seviyesini belirlemek oldukça zor olmasına karşın, kişinin yaşamını sürdürmeye yetecek kadar gelirinin vergilendirilmemesi şarttır. Bilimsel tutarlılığı tartışılmayacak bu teoriye göre asgari ücretin vergi dışı bırakılması gerekmektedir. Bakanlar

### *Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*

Kurulu 3824 sayılı yasa uyarınca, gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde uygulanan özel indirim tutarını asgari ücret düzeyine kadar artırmaya yetkilidir. Bu yetki kullanıldığında asgari ücret otomatik olarak vergi dışı bırakılmış olacaktır. Sosyal adalet açısından bu acil bir gerekliliktir.

Genel olarak GVK, KVK ve KDV Kanunu'ndaki muafiyet, istisna ve indirimlerin, GVK'nun 94. maddesine göre tevkifata tabi tutulduğunu görmekteyiz. Kanunlarda vergi dışı bırakıldığı ifade edilen konuların vergi kesintisine tabi tutulması, istisna ve indirimlerin konuluş amacıyla örtüşmemektedir. Ayrıca, istisna ve indirimlere ilişkin olarak 94. madde kapsamında uygulanan tevkifat oranlarını Bakanlar Kurulu'nun bir katına kadar artırma yetkisi bulunmaktadır. Bu durumda istisna ve indirime tabi alandaki ekonomik faaliyet, tevkifat yoluyla artan oranlı vergilemeden kurtuldum derken, Bakanlar Kurulunun alacağı bir kararla belki de daha yüksek oranlı bir vergilemeye tabi tutulmuş olacaktır.

Bu noktada şunu da ifade edebiliriz ki; verginin genelliği ilkesinin verginin ancak şekli anlamda yasa ile düzenlendiği zaman herkese yaygınlaştırılabileceği görülecektir. Böylece yasa önünde herkes eşit olacağına göre, yasanın kapsamına giren herkes vergilendirilmiş olacaktır. Ayrıca verginin genelliği ilkesi gereğince yapısal olarak yasanın tüm kişileri ve ilişkileri vergilendirme gayretinde olması gerekecektir. Bu bağlamda vergi sistemimizde uzun süredir çözümlenemeyen kayıt dışı istihdam ve kayıt dışı kazanç sorunu, bir hayli geciken bir düzenleme olan 4684 sayılı yasayla getirilen "vergi kimlik numarası" kullanma zorunluluğu hükmüyle ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır.

Ülkenin büyüme ve kalkınma ana hedeflerine ulaşılmasında elbette katalizör vazifesi görecektir teşviklere ihtiyaç vardır. Fakat sosyal hukuk devleti anlayışıyla bağdaşmayan ve tüm mükellefleri kanun önünde eşitlik ilkesi gereğince aynı kefeye koyup değerlendirmeyen vergi sisteminin optimali yakalaması zor olacaktır.

Buradaki asıl sorun uygulamaların anayasal boyutta yorumlanmasında ve tatbikinde ortaya çıkmaktadır. Vergi ödevine ilişkin genellik ilkesi ve diğer anayasal ilkeler vergi yasalarında yer almadan, yani verginin yasallığı ilkesine bağlanmadan varolamayacaklardır ve işlevlerini yerine getiremeyeceklerdir. Ancak bu ilkeye bağlandıkları zaman gerçek anlamda hüküm ifade edeceklerdir. Demek oluyor ki, anlamını bireyin hak ve özgürlüklerinin koruyucu sınırlarını çizmek, geliştirici sınırlarını açmak suretiyle keyfi ve takdiri uygulamaları önleyerek bulan bu ilke, vergi ödevine ilişkin diğer anayasal ilkelerin bağlandığı biçimsel bir temel oluşturmaktadır. Bunun için, bütün teşvik hükümlerinin ana

Ersan Öz

esaslarını belirleyen bir çerçeve yasa çıkarılmalı, uygulama açısından esneklik sağlamak amacıyla da yasanın verdiği sınırlar dahilinde Bakanlar Kuruluna yetki verilmelidir.

#### ABSTRACT

The concept of tax expenditure, partially, fully, temporarily or permanently, refers to a giving up of taxes by state, which are collected for economic, fiscal and social goals. This concept contains, tax exemptions, tax exceptions, tax cuts as well as tax incentives. Tax expenditure is regarded as a tax loss for state. This study examines certain tax expenditures in Turkish Personal Income Tax Law from the optimal taxation canons point of view.

#### KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman (1993), *Kamu Maliyesi*, Ankara.
- AKTAN, Coşkun Can (2000), *Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi*, İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- ERGİNAY, Akif (1994), *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, 15. Baskı, Ankara.
- GÜNEŞ, Gülsen (1998), *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul.
- KARAKAŞ Eser ve SONSUZOĞLU Elif, (1998), “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, *XIII. Maliye Sempozyumu, Anayasal Mali Düzen*, Bodrum.
- KHALILZADEH, Javad -Shirazi ve SHAH Anwar (1991), “Tax Reform in Developing Countries”, *Finance & Development*, Vol:28, No:2.
- KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA İSTİSNALAR VE VERGİ YÜKÜ, (2001), *Yaklaşım Dergisi Eki*, Yıl:9, Sayı:100.
- LANG, Joachim (Çeviren: Funda BAŞARAN), (1998), “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, *XIII. Maliye Sempozyumu, Anayasal Mali Düzen*, Bodrum.
- MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, (2001), *Vergi Harcamaları 2001 Yılı*, Ankara.
- ÖZBALCI, Yılmaz (2001), *Tüm Vergi Kanunları*, Oluş Yayıncılık LTD. ŞTİ., 5. Basım, Ankara.
- SÖNMEZ, Nezihe ve HALICI, Ali Galip Özgül (1990), *Gelir ve Kurumlar Vergilerinde İstisna ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları ve Değerlendirilmesi*, TOBB Yayınları, Ankara.

*Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*

- SÜER, M. Ziya (1999), *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerinde Etkileri*, Cilt-2, Ankara.
- TAŞ, Metin (1998), “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Anayasal Mali Düzen, Bodrum.
- TOSUNER, Mehmet, ARIKAN Zeynep ve A. Burçin YERELİ (2002), *Türk Vergi Sistemi*, 7. Bası, İzmir: İlkem Ofset.
- TURHAN, Salih (1993), *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi.