

GELİR VERGİSİ KANUNU TASARLAMAK: İLKE VE TEKNİK*

Yrd. Doç. Dr. Eda ÖZDİLER KÜÇÜK**

“*Plus ça change, plus c’est la même chose*”***

ORCID ID: orcid.org/0000-0003-1787-7610

Makalenin Geldiği Tarih: 11.12.2017 **Kabul Tarihi:** 15.01.2018

* **Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK–ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.** Bu makale, 3-5 Kasım 2016 tarihlerinde Antalya’da düzenlenmiş olan 1st International Academic Research Congress bünyesinde sunulan bildirinin genişletilmiş halidir.

** Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

Passau Üniversitesi Anayasa, İdare, Kamu Maliyesi ve Vergi Hukuku Bölümü’de misafir araştırmacı olarak bulunduğum süre içinde tamamladığım bu makale konusunda akademik desteklerinden ötürü Kürsü Başkanı Prof. Dr. Rainer Wernsmann’a ve Mitarbeiter David Rügamer’e teşekkürlerimi sunarım.

*** “*The more things change, the more they are the same*” from KARR, Alphonse: Les Guêpes, 6th series, 1859, p. 304, BENTLEY, Duncan: Taxpayer’s Rights: Theory, Origin and Implementation, Kluwer Law International, The Netherlands, 2007, p. 17.

ÖZ

Türk vergi hukuku bakımından temel kaynaklar arasında yer alan 2575 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu reform süreci içerisindedir. Güncel Gelir Vergisi reformuna ilişkin tespit ve öneriler bu makalenin konusunu oluşturmaktadır. Çalışmada, Türkiye’de mevcut artan oranlı gelir vergisi sisteminin teknik olarak ödeme gücünü kavramakta yetersiz kaldığı, gelir vergi sistemi oluşturulurken artan oranlı ya da düz oranlı vergi sistemi tasarlanmasının bir vergi politikası tercihi olduğu, bunun yanında indirim, istisna, muafiyet ve negatif gelir vergisi uygulamalarının mali güce göre vergilendirme ilkesini tamamlayıcı özelliği olduğu hususları vurgulanacaktır.

Anahtar Kelimeler: kamu maliyesi, gelir vergisi, vergi hukuku, vergi reformu, hukuk sistemi.

DESIGNING A PERSONAL INCOME TAX CODE:
PRINCIPLE AND TECHNIQUE

ABSTRACT

Administrative Jurisdiction Procedures Code (no. 2575), Tax Procedure Code (no. 213), Personal Income Tax Code (no. 213) and Corporations Income Tax Code (no. 5520) are in the process of a law reform in Turkey. Determinations and suggestions for the actual reform Draft of Personal Income Tax Code establishes the purpose of this article. The actual progressive personal income tax system in Turkey is criticized for being insufficient to maintain the ability to pay. Progressive or flat taxation is a choice of tax policy in case these policies are supported with deductions, exceptions, exemptions and negative income tax implementations which are techniques to complete the ability to pay principle. Designing personal income tax in the framework of taxation principles and techniques is the subject of this article.

Keywords: public finance, income taxation, tax law, tax reform, law system.

Giriş

Thuronyi/Gordon'a^[1] göre vergi mevzuatında sorunlar, yeni vergi politikası tercihleri, vergiden kaçınmayı önlemek için getirilen yeni teknikler ya da kötü siyasi, idari ve yasal tercihlerden dolayı ortaya çıkar. Her durumda yasa değişikliği gündeme gelecektir; yasa tasarlararken tercih edilen hukuki dil ise uygulama aşamasında ortaya çıkacak soruları yanıtlamada ve yorum sürecinde belirleyici olacaktır. Vergi yasasının dar ya da geniş yorumlanması, hukuki işlemin şekli görünümünün maddi içeriğine göre öncelik taşıyıp taşıyamaması ve vergi yasasının "iktisadi" bir anlam içerip içermediği soruları yoruma ilişkin temel meselelerdir^[2]. Yasaların açık ve sade olması, hukuk dili bakımından ilk şart olmakla birlikte, bu yeterli değildir; yasa aynı zamanda normlar hiyerarşisi içinde üst ve eşit seviyedeki normlar ile de birlikte okunduğunda ortak bir anlamı ifade etmelidir. Daha açık bir şekilde ifade etmek gerekirse, vergi yasaları:

- 1) Anayasal ilkeler ile anlam farklılığı taşımamalıdır;
- 2) "İdari kurallar" ile içeriği belirlenemeyecek ya da değiştirilmeyecek biçimde esaslı unsurları taşınmalıdır^[3], sonuçları itibarıyla "öngörülebilir" olmalıdır;
- 3) Uygulama aşamasında ortaya çıkabilecek yorum farklılıklarını en aza indirebilecek bir dil ile yazılmalıdır;
- 4) Yasal gerçeklik ile fiili gerçekliğin birbirinden farklı olmasına izin vermemelidir;
- 5) İktisadi sonuçları itibarıyla kamu maliyesinin amaçları (etkin kaynak dağılımı, adil gelir dağılımı ve istikrarın sağlanması) ile uyum içinde olmalıdır.

Bu önermeler Smith'in vergilendirmeye ilişkin adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleri^[4] ile örtüşür. Vergi yasasının taşınması gereken niteliklere ilişkin ilk önerme, "adalet, belirlilik ve uygunluk" ilkeleri ile ilgilidir. İki, üç ve

[1] GORDON, Richard K. & THURONYI, V.: "Tax Legislative Process", Tax Law Design and Drafting, Editor: V. Thuronyi, IMF, Vol. 1, 1996, p.2.

[2] VANİSTENDAEL, Fritz: "Legal Framework for Taxation", Tax Law Design and Drafting, vol. 1, Victor Thuronyi, ed., IMF, 1996, p. 21.

[3] VANİSTENDAEL, p. 19: "In most countries implementation of tax laws belongs to the executive branch, the interpretation of tax law falls first to the executive branch, which issues regulations, decrees, circulars, and general rulings ("executive rules")."

[4] BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, Seçkin, Ankara 2011, s. 18.

dördüncü önermeler yoruma ve esasen “belirlilik” ilkesine, beşinci önerme ise “verginin etkinliğine” ve “iktisadiliğine” ilişkindir. Belirlilik ilkesi yanında adalet ve etkinliğe ilişkin kurallar işletilmezse, “vergiden kaçınma” ortaya çıkabilir^[5].

Vergilendirmeye ilişkin ilkelerin^[6] neler oldukları ve bunların hangisine ya da hangilerine uygulamada öncelik tanınacağı vergi politikasına ait bir tercihtir. İlkeler bir binanın planına benzetilirse, verginin tanımlanması, gelir yasalarının çeşitliliği, vergi tarifeleri, vergi kolaylıkları, vergi güvenlik önlemleri gibi vergi tekniğine ilişkin müesseseler ise binanın vücut bulmasını sağlayan malzemeler olarak düşünülebilir. Öyleyse sağlam bir binanın iyi düşünülmüş bir mimari plan yanında iyi bir işçilik ve malzeme gerektirdiğini söyleyebiliriz.

A. Teori ve Metodoloji, İlke ve Teknik

Gözler, hukuk kurallarıyla hedeflenen “daha iyi”nin ortaya konulması için ideal bir hukuk düzenini idare eden yüksek ilkelerin saptanması gerektiğini söyler^[7]. Gerçekten, ilkeler, hukuk kurallarının maddi varlığına anlam kazandıran, hukuk düzenini yönlendiren ve genellikle anayasadan kaynaklandıkları için yasa sistematigi içindeki diğer kuralların üzerinde olan normatif prensiplerdir. Örneğin, anayasadan kaynaklanan eşitlik ilkesi, vergi yasalarını da kapsar; vergi yasaları bu ilkeyi ihlal edemez, yasanın bu ilkeye uygun olarak tasarlanması gerekir. Vergi yasası, anayasa ve yasalarda belirtilen ilkeler çerçevesinde bir bütündür, böyle okunmak gerekir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu’nda gelirin kişiselliğine uygun olarak safi miktarı üzerinden vergilendirilmesine ilişkin indirim, istisna ve muafiyetler, Anayasa m. 73’te düzenlenen “mali güce göre vergilendirme” ilkesine dayanır. İlkeler her zaman anayasadan kaynaklanmaz, yasa içinde düzenlenen ve yasanın ilgili olduğu alana ait olan ilkeler de vardır; örneğin, vergi hukuku bakımından Vergi Usul Kanunu m. 3’te yer alan “vergilendirmede gerçek mahiyetin esas alınması” ifadesinden kaynaklanan ekonomik yaklaşım ilkesi böyledir.

Teori, “ideal düzene” ilişkin tüm “ilkeleri” ifade ederken, hukuk sisteminin ilkelere uygun olarak hangi hukuki kurumlarla ve kavramlarla şekillendirileceği ise bir yöntem/metot/teknik sorunudur.

[5] VANİSTENDAEL, p. 20: “If tax laws are interpreted rather literally, taxpayers can often arrange their affairs so as to avoid taxation.”

[6] Bkz. BİLİCİ, Nurettin: Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, 42. Baskı, Ankara 2017.

[7] GÖZLER, Kemal: Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu, US-A Yayıncılık, Ankara, 1998, s.2.

Röhl, “hukuki yöntem” olarak “metot”u, “belirli bir amacın gerçekleştirilmesi ya da problemin çözülmesi için geliştirilen, teoriye dayalı bir yaklaşım” olarak tanımlar^[8]. Metot, teori bazlı olduğu için hukuk kuralı içinde teori ve metot iç içe geçmiştir. Podlech’e göre metot, “(hukuki) problemlerin çözümünde davranış kurallarının uygun biçimde düzenlenmesi” olarak da tanımlanabilir^[9]. Teknik ise “bir bilim, sanat ya da meslek dalında kullanılan yöntemlerin tümüdür”^[10]. Buna göre genelde hukuk, özelde vergi hukuku alanında kullanılan yöntemlerin tümü vergi tekniği olarak adlandırılabilir. Teknik, metota nazaran daha dar bir alana ilişkin yöntem bilgisini ifade eder, buna karşılık iki kavram da teoriye dayanır.

Hukuk alanında normatif gerçeklik ilkeler doğrultusunda teorik olarak belirlenir ve bilimsel yöntemlerle, vergi hukuku bakımından ise vergi tekniği ile uygulamaya konulur. Hukuk sisteminin işlemesi için ilkelerin doğru anlaşılması ve uygulanması gerekir. Vergi hukuku özelinde bakıldığında, ilkelerin teknikle örtüşmemesi halinde amaçlanan vergilendirme ile uygulama arasında bir fark ortaya çıkacaktır. Bu vergi gelirlerinin kaybı anlamına gelebileceği gibi, yükümlünün ödeme gücünü aşan bir vergi alınması sonucunu da doğurabilir.

B. Gelirin Vergilendirilmesine İlişkin İlkeler

Vergilendirme yetkisinin hukuk devleti ve sosyal devlet bakımından sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeler yanında Smith’in vergilendirme ilkelerine sadık kalınarak gelirin vergilendirilmesine ilişkin ilkeleri “belirlilik”, “adalet” ve “mali etkinlik” olmak üzere üç grupta toplamak mümkündür:

1. Belirlilik

Alman hukukunda “Leitgedanke”^[11] (rehber düşünce) olarak ifade edilen belirlilik ilkesi, genel itibarıyla, hukuki düzenlemelerin mümkün olduğunca

[8] RÖHL, K.: Grundlagen der Methodenlehre I: Aufgaben und Kritik, 2013, 1: “Eine Methode ist eine Anweisung für das planmassige Vorgehen zur Lösung von bestimmten Aufgaben oder Problemen.”

[9] RÖHL, S. 2: “Ein Method ist, nur eine geordnete Klasse von Verhaltensanordnungen (Operationen) zum Zwecke von Problemlösungen.”

[10] YILMAZ, Ejder: Hukuk Sözlüğü, Genişletilmiş 6. Baskı, Yetkin Hukuk Yayınları 2016, s. 802.

[11] MAXEINER, James, R.: Legal Certainty: A European Alternative to American Legal Indeterminacy, 15 Tul. J. Int’l&Comp. L. 541, 608, (2007), 553.

kesin kavramlarla formüle edilmesi^[12]; vergi hukuku özelinde ise vergilerin miktarlarının, tarh, tahsil zamanlarının ve biçimlerinin idare ve kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelir. Belirlilik ilkesini, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilebilmesi anlamına gelen hukuki güvenlik ilkesi ile birlikte okumak gerekir. Nitekim Anayasa Mahkemesi de iki ilkeyi birlikte okumaktadır^[13]:

“Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup, ... hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.”

Avrupa hukukunda “legal certainty”^[14], Amerikan hukukunda ise “legal determinacy” olarak adlandırılan belirlilik ilkesi, kişilerin hukuka uygun davranabilmeleri için rehberlik etmek ve kişileri devletin keyfi faaliyetlerine karşı korumak bakımından iki ayrı fonksiyona sahiptir^[15].

Çağlar, belirlilik ilkesini, “erişilebilirlik” ve “kesinlik” unsurları üzerinden “hukuk düzeniyle ilişki içindeki kişilere devlet gücü tarafından yapılacak uygulamaları önceden görme imkânı sunacak düzeyde açık, anlaşılır, erişilebilir, sürekli, düzenli, tutarlı ve geleceğe yönelik yasal düzenlemelerin yürürlükte olduğu bir hukuk sistemini önceleyen, kamusal gücün kullanımını hukuk kurallarına bağlayarak öngörülebilirliği sağlamaya hizmet eden bir hukuk devleti ilkesi” olarak tanımlar^[16]. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere, “belirlilik” ilkesi içinde “açıklık”, “erişilebilirlik”, “süreklilik”, “düzenlilik” ve “tutarlılık” alt ilkelerini de barındırır.

[12] JEHKE, Christian: Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, Dunckner & Humblot, Berlin 2005, 30; aktaran: BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukcuları Platformu, Türkiye Barolar Birliği, Ankara 2013, s. 192.

[13] AYM 06.06.2013, E.2013/22, K.2013/73.

[14] MAXEINER, p. 549: “Avrupa hukukunda genel bir prensip olarak belirlilik ilkesi, (1) yasaların ve kararların kamuya açık olması, (2) yasa ve kararların kesin ve açık olması, (3) mahkeme kararlarının bağlayıcı olması, (4) yasa ve kararların geriye yürümemesi ve (5) hukuka güvenin korunması anlamına gelir.” Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne taraf olan Türkiye, hukuk devleti ilkesine sağladığı anayasal koruma yanında ayrıca Avrupa hukukunun temel prensipleri ile de bağlıdır.

[15] ÇAĞLAR, Selda: “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi”, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukcuları Platformu, Türkiye Barolar Birliği, Ankara 2013, s. 41.

[16] ÇAĞLAR, s. 53, 54.

Yasal belirlilik, yazında “gerçek yasal belirlilik”^[17] olarak ayrıca ve daha kapsamlı ifade edilmiştir. Buna göre, belirlilik ilkesinin uygulanması ancak yasal yöntemler aracılığıyla olabilir. Bunlar, açık, tutarlı ve erişilebilir hukuk kurallarının varlığı, devlet kuruluşlarının bu kuralları uygulaması ve bu kurallarla bağdaştırılmaları, çoğu vatandaşın bu kurallara uyması, bu kuralların tarafsız yargıçlarca ve pratikte uygulanabilmesidir^[18].

Belirlilik ilkesi, gelir vergisi yasaları için de geçerli bir ilkedir. Vergi yükümlüleri, gelirleri üzerinden verecekleri vergi “belirli” olduğu ölçüde hukuki güvenliğe sahiptirler; aynı ölçü hukuk devleti olmak açısından da geçerlidir.

a. Yasallık

Egemen toplumlarda vergi hukuku kaynağını anayasadan, Kelsen’in deyimiyle “Grundnorm” dan^[19] alır. 1982 Anayasası’nın 73. maddesi, “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” diyerek yasallık ilkesini anayasal koruma altına almıştır. Maddenin son fıkrasına göre Bakanlar Kurulu’na vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafiyet, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin olarak yasal sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi verilebilir. Anayasa’nın kanun hükmünde kararnamelere ilişkin 91. maddesi ise TBMM’nin sıkıyönetim ve olağanüstü haller ile saklı kalmak üzere Bakanlar Kurulu’na vergi ödevi konusunda kanun hükmünde kararname ile düzenleme yapmak yetkisi verebileceğini düzenlemiştir^[20].

Gelir vergisine ilişkin yasalar ise vergi yasaların taşıdığı niteliklere sahip olmak dışında “gelir” kavramının kapsamını ve gelir vergisinin unsurlarını da belirleyici özellikte olmalıdır. Anayasa Mahkemesi’ne göre^[21],

“Yasama organı, vergi alanına giren konuları ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verebilir. Yürütme organına verilen yetki,

[17] OTTO, Jan Mischiel: “Toward an Analytical Framework: Real Legal Certainty and Its Explanatory Factors”, in Implementation of Law in the People’s Republic of China 23, 25, Jianfu Chen et al. eds., 2002.

[18] MAXEINER, s. 551.

[19] KELSEN, Hans: The Pure Theory of Law, University of California Press, Los Angeles, 1967, p. 8.

[20] KARAKOÇ, Yusuf: “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 15, Özel Sayı 2013, s. 1272.

[21] AYM 11.12.1996, E. 1996/49, K. 1996/46.

vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergileendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır.”

Yasanın asgari içeriği, Anayasa Mahkemesi`nce^[22] “vergilendirmeye ilişkin temel öğeler” olarak saptanmıştır.^[23] Bunlar, vergiyi doğuran olay, konu, yükümlü ve vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırları, tarh ve tahakkukları, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerdir^[24].

“Vergilendirmeye ilişkin temel öğeler”, yazında “vergi konusu, vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsü, matrah ve oran” olarak açıklanmaktadır^[25]. Yasallık ilkesi gereği, “yalnızca verginin temel öğelerinin yasa ile konulması değil, vergiden doğan ödev ve yöntem ilişkilerinin de yasa ile düzenlenmeleri gerektiği” belirtilmektedir^[26].

b. Öngörülebilirlik

Anayasa Mahkemesi hukuk devletini “*tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlilik koşulu sayan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, hukuk güvenliği sağlayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa’nın ve yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlet*” şeklinde tanımlamaktadır^[27].

Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergileendirme” adlı eserinde, hukuki güvenlik ilkesi ile vergileendirme arasındaki ilişkiyi açıklamıştır^[28]:

[22] AYM 16.1.2003, E. 2001/36, K. 2003/3.

[23] BAŞARAN YAVAŞLAR, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, s. 210.

[24] AYM 15.10.2009, E.2006/124, K.2009/146; 15.10.1991, E. 1990/29, K. 1991/37.

[25] BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.m., 212.

[26] GÜNEŞ, Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Baskı, XII Levha, İstanbul 2014, 134; BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.m., 212; ÇAĞAN, Nami: Vergileendirme Yetkisi, İstanbul 1982, 100 vd., DOĞRUSÖZ, Bumin: “Vergileendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü, Vergi Dünyası, S. 43, Mart 1985, 16vd.

[27] AYM t.04.06.2003, E.2001/392, K.2003/69

[28] ÇAĞAN, Nami: Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergileendirme, s. 141.

“Kişiler, devletin vergiler yolu ile hak ve özgürlük alanlarına yönelttiği müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe dönük planlarını buna göre yapmalıdır; böylece vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenir. Vergilendirme açısından hukukî güvenlik, her şeyden önce vergi kanunlarının kesin, açık, yalın ve anlaşılabilir olması ile sağlanabilir”.

Vergilendirme, en başta mülkiyet olmak üzere kişi hak ve özgürlüklerine bir müdahale olduğundan, hukuki güvenlik ilkesi kapsamında öngörülebilir olmalıdır. Alman Anayasa Mahkemesi, vergi hukuku bakımından belirlilik ve açıklık ilkelerini, “vergi ödevlisinin vergi borcunu önceden hesaplayabilmesinin mümkün olması” şeklinde uygulamaya aktarmıştır^[29].

Vergi kanunlarının sıklıkla değiştirilmesi ve geriye yürümesi^[30], hukukun öngörülebilirlik işlevini azaltarak hukukun güvenilirliğini etkileyebilir^[31].

2. Adalet

Neumark, adil vergilendirmeyi genellik, eşitlik ve ölçülülük ilkelerinin gözetilmesine bağlamıştır^[32]. Alman doktrininde^[33] eşitlik, mali güç kriterine göre ölçülmektedir. Ülkemizde ise Anayasa Mahkemesi ve doktrin mali güce göre vergilendirilme ilkesini sosyal devlet ilkesinin bir yansıması olarak görmektedir^[34]. Sosyal devlet, ilke olarak Anayasada bulunmakla birlikte kapsamı vergi politikaları ile genişleyip daralabilen bir kavram olduğundan, mali gücü eşitlik ilkesi ile ilişkilendirmek olması gereken hukuk bakımından daha doğru sonuçlar doğuracaktır.

1982 Anayasası m. 73/1’de düzenlenen mali güce göre vergilendirme ilkesi, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmelerini”

[29] BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.m., s. 193: “AİHM’nin, açıklık ve belirlilik ilkelerini, öngörülebilirlik ilkesi altında, maddi anlamda yasanın unsurları olarak anladığı...”; a.g.m., dn. 14: BVerfGE 19, 253 (267); 34, 348 (365); 49, 343 (362).

[30] ÖZGÜVEN, Volkan: Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

[31] AKINCI, Müslüm: “Normatif Düzen Kalitesi”, İnönü Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:3, Sayı: 1, 2012, s. 191.

[32] NEUMARK, Fritz: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen, 1970, 69; aktaran, BAŞARAN YAVAŞLAR, Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri, s. 18.

[33] TİPKE, Klaus / LANG, Joachim: Steuerrecht, 17. Aufl. Köln, 2002, § 4, Rz. 70vd., 81 vd.

[34] BAŞARAN YAVAŞLAR, Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, s. 31, dn. 73.

ifade eder^[35]. Kamu maliyesinde mali gücün üç göstergesi gelir, servet ve harcamadır. Gelirin vergilendirilmesi bakımından esas alınması gereken “mali güç”, Anayasada belirtildiği üzere kişilerin “ekonomik ve kişisel” durumlarını göz önünde bulundurmalıdır. Bu iki kavram arasındaki fark nedir ve bu iki kriterin birlikte anılmasının anlamı nedir?

Tipke’ye göre^[36], gelirin vergilendirilmesi bakımından “ekonomik kapasite/güç”, kişinin toplam gelirini ifade eder. Ancak “ekonomik kapasite” ya da “ekonomik durum”, “vergilendirilebilir gelir”e ulaşmak için yeterli değildir; gelirin kişisel olması ilkesi gereği “kişisel durum” da göz önüne alınmalıdır. Yasada izin verilen indirilebilecek giderler indirildikten ve varsa istisna ve muafiyetler uygulandıktan sonra kalan safi gelir Türk vergi hukukunda “vergilendirilebilir gelir”dir ve “mali gücü” ifade eder.

Mali güce göre vergilendirme yapıyor isek, neden vergiden kaçınma ya da vergi kaçakçılığı yüksek oranlardadır ve bu sebeplerden dolayı ortaya çıkan gelir açığı Maliyeyi vergi barışı ya da uzlaşma gibi yöntemlere yönlendirmektedir? Bu halde vergi yükü vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükellef üzerinde kalmakta, bu da büyük ölçüde stopaj ile vergilendirilen ücret geliri elde eden kesim olmaktadır. “Tahsil” işlemine ilişkin bir sorunu “vergiyi doğuran olay” a aktarmak vergilendirme bakımından doğru bir yöntem değildir.

Diğer bir deyişle, Anayasamızda “mali güce göre vergilendirme ilkesi” var ve neden “mali güce” göre vergilendiremiyoruz? Belki de bu ilkeyi doğru okumuyoruz; Tipke’nin “ekonomik güç/kapasite” den ayırdığı “vergi gücü/kapasitesi” kavramını burada anmak gerekir^[37]: “Ekonomik kapasite” toplam geliri ifade ederken, “vergi kapasitesi”, asgari geçim düzeyi üzerindeki geliri ifade eder. Bir diğer deyişle kişinin asgari geçimini sağlamak için yapması gereken harcamalar toplam gelirinden çıkarıldıktan sonra “vergilendirilebilir gelir”e ulaşılır. Bu anlayış, harcama unsurunu da gelir içinde değerlendiren bir “ödeme gücü”nü ve mevcut Gelir Vergisi Kanunumuza nisbeten farklı bir “vergilendirilebilir gelir”i ifade eder. Mali güce göre vergilendirme ilkesine konu olan “ödeme gücü”, “vergiyi ödeme gücü”nden çok “geliri harcama gücü”dür^[38]. Geliri “harcama”

[35] ÖNCEL, Muallâ & KUMRULU, Ahmet & ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş, 22. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2013.

[36] TİPKE, Klaus: Die Steuerrechtsordnung, Cologne, 1993, vol. I, 480, 481.

[37] TİPKE, 480, 481.

[38] SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, 5. Baskı, Beta, 2009, s. 272.

unsuru ile birlikte düşünmek gerekir^[39]. Dolayısıyla mali güce göre vergilendirme ilkesinin öngördüğü “kişisel durum” kriterini “harcama” unsurunu da katarak okumak gerekir. Asgari geçim düzeyini sağlamak için yapılması gereken harcamalar, varsayımsal ancak medeni bir yaşam standardı sağlayacak miktarda bir “istisna” kalemi olarak düzenlemeye alınmalıdır. Mevcut sistemimizde yalnızca bir kısım ücret geliri elde edenler için var olan bu indirim, harcama unsurunu da içinde alan bir gelir anlayışından uzaktır. Mevcut Gelir Vergisi Tasarı Taslağında “vergilendirilebilir gelir” kavramı gözden geçirilmelidir.

Esasen “asgari geçim istisnası”nın anayasal dayanağı hukukumuzda mevcuttur. Anayasanın 17. maddesine göre, herkes, yaşama, maddî ve manevî varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahiptir. Gelir Vergisi Kanunu’nda bahsedilen düzenlemenin yapılması, Anayasanın 17. maddesinde sayılan hakların sağlanmasını güvence altına alacaktır. Benzer biçimde 1992 yılında Alman Federal Anayasa Mahkemesi, Alman Anayasasının 1. maddesinde düzenlenen insanlık onuruna dayanarak, vergi yükümlülerinin asgari medeni bir yaşam standardını karşılayan temel ve kişisel bir vergi istisnasının anayasal hakları olduğuna karar vermiştir^[40]. Yaşamın idamesi için yapılması gereken asgari kişisel harcamalar, ödeme gücünü düşüreceği gerekçesiyle gerçek “vergilendirilebilir gelir”e ulaşmak için Alman vergi hukukunda asgari geçim istisnası getirilmiştir.

Asgari geçim seviyesini karşılamak bakımından doğru teknik, “indirim” değil “istisna”dır.

2. Mali Etkinlik

“Gelir” bizzatı iktisadi bir kavram olduğundan, gelirin vergilendirilmesine ilişkin yasanın da vergi politikalarını gerçekleştirmeye elverişli olması gerekir. Gelirin artırılması, adalet, etkinlik, istikrar gibi mali amaçlar gelir vergisi yasaları ile sağlanabilir^[41]. Mali hukuk kamu maliyesine ilişkin olduğundan, vergi yasaları Musgrave’in belirttiği kamu maliyesinin etkin kaynak tahsisi, adil gelir dağılımı ve istikrar olan üç temel amacını gerçekleştirmeye yönelik olmalıdır.

[39] LANG, Joachim: “Chapter 4: Germany”, in M. T. Soler Roch (ed.), *Family Taxation in Europe*, Kluwer Law International, 1999, 55-71.

[40] LANG, s. 59, BVerfG of 25 Sept. 1992.

[41] THURONYI, “Drafting Tax Legislation”, p. 3: “Tax law must be effective in achieving the policy goals of the legislator, both in terms of the amount of revenue to be raised -with an eye to equity, efficiency, and simplicity- and the items and persons to be taxed. Good drafting goes hand in hand with the specification of policy.”

Etkinlik, verginin yaratabileceği ekonomik eşitsizlikleri ya da bozulmaları en az seviyeye indirecek şekilde vergilendirmek ve piyasadaki verimsizliği düzelterek bir vergi sistemi inşa etmek anlamına gelir^[42].

Adam Smith'e göre bir verginin etkinliğini düşüren dört sebep vardır^[43]:

- a) Vergilerin yüksek oranda artışı,
- b) Vergilerin yükümlülerin çalışma isteğini azaltması,
- c) Vergi cezalarının yetersizliğinin yükümlüleri yanıltması ve
- d) Özel hukukun müdahalesi.

Günümüzde verginin etkinliğini belirlemekte iki ölçü dikkate alınmaktadır. Birincisi, vergilendirmenin maliyeti, diğeri ise yükümlünün ödediği verginin oranının yüksekliğidir^[44]. Görüldüğü üzere, mali etkinlik, iktisadi içeriği yanında vergi hukuku bakımından ayrıca anlam ifade etmektedir. Gelir vergisi ise bu iki alanın kesişim noktasında bulunduğundan mali etkinliği etkileyen sebepler gelir vergisi bakımından da geçerlidir. Gelir vergisi kanununda örneğin oranda yüksek oran artışına gitmek, belli bir noktadan sonra verginin etkinliğini düşürebilir^[45].

a. Gelir Kavramı

Ekonomik bir kavram olarak gelir, “belli bir zaman kesiti içinde alım gücünde artış şeklinde ortaya çıkan bir akım” olarak tanımlanır^[46]. Bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değeri gelir olarak kabul eden “kaynak kuramı” karşısında hangi kaynaktan doğarsa doğsun satın alma gücünde belli bir dönemde ortaya çıkan artışı gelir sayan “safı artış kuramı” bulunur^[47].

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, “*Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarıdır.*” Gelir

[42] ZOLT, Eric: “The Uneasy Case for Uniform Taxation”, 16 Va. Tax Rev.39 (1996-1997), p. 43, 61.

[43] SMİTH, Adam: Der Wohlstand der Nationen, 9. Auflage, München 2001, p. 704; R. Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Mohr Siebeck, Tübingen 2005, S. 7.

[44] BİRK, Dieter: Steuerrecht, 7. Auflage, Heidelberg 2004, Rn. 41f; R. Wernsmann, a.g.e., s. 7.

[45] EİDENMÜLLER, Horst: Effizienz als Rechtsprinzip, 2. Auflage, Tübingen 1998, S. 55, 465.

[46] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 238.

[47] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN s. 239, 240.

Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde gelir kalemleri, "ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazançlar" olarak sayılmıştır. Düzenleme kaynak kuramını esas almaktadır.

1998 yılında kabul edilen, ancak 4444 ve 4783 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler nedeniyle 1999 yılı ve müteakip yıllar gelirleri için uygulanamayan, 4369 sayılı Kanun ise geliri, "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı" olarak tanımlamıştı. Son gelir kalemi ise "kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar" idi. 4369 Sayılı kanunda gelirin tanımının değiştirilmesi ile birlikte gelir unsurunun kanunda açık bir şekilde belirtilmesi anlayışı terk edilerek, bunun yerine bir gelir unsurunun vergilendirilmemesi için, açıkça vergiden istisna edildiğine ilişkin bir hükmün bulunması gerektiği ilkesine geçilmişti^[48]. Bu düzenlemede öncelikli amaç, vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sistemin basit ve açık hale getirilmesi ve halen vergilerini düzenli olarak ödeyen mükelleflerin vergi yükünü artırmadan toplam vergi yükünü artırmaktır^[49].

Güncel Gelir Vergisi Kanunu Tasarı Taslağı incelendiğinde 4369 sayılı Kanun ile getirilmek istenen safi artış kuramına dayalı gelir anlayışına geri dönülmediği görülmektedir.

b. Gelirin Sedüleri/Global Olması

Gelir vergisinin yapısına ilişkin iki teori vardır: Global (toplam) gelir vergisi uygulamasında belli bir dönemde elde edilen tüm gelirler, türü ne olursa olsun, toplanarak ulaşılan miktar vergilendirilir. Sedüleri gelir vergisinde ise gelirin türüne göre farklı bir vergilendirme usulü ya da farklı bir vergi tarifesi uygulanır. Bu sistemde her gelir türünde indirilebilecek giderler farklıdır; bazı gelir türlerinde daha azdır bazılarında ise hiç yoktur. Gelir türlerinin beyan, tarh ve tahsil usulleri farklıdır. Bazı gelir türleri tevkifata bazıları beyan usulüne tâbidir^[50].

[48] KOYUNCU, Mesut: "Vergi Reformu", Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 1999, s. 48.

[49] ARSLAN, Cenk Murat: "4444 Sayılı Kanun Hükümleri Çerçevesinde 1999-2002 Tarihleri Arasında Uygulanacak Arızı Kazançlara İlişkin Düzenlemeler", Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 1999.

[50] BURNS, Lee / KREVER, Richard: "Individual Income Tax", Tax Law Design and Drafting, vol. 2, Victor Thuronyi, ed., IMF 1998, p. 1.

Sedüler gelir vergisinin global gelir vergisine nazaran dezavantajları olduğu kabul edilir^[51]:

- Sedüler gelir vergisi sisteminde artan oranlı vergi tarifesi bazı gelir türlerine uygulanırken diğerlerine uygulanmayacağından bu gelir türleri arasında eşitsizlik yaratabilir.
- Sedüler gelir vergisi sistemi global gelir vergisi uygulamasına göre daha karışıktır.
- Sedüler gelir vergisi sisteminde vergi yükümlülükleri vergi yükü bakımından daha avantajlı olacakları biçimde vergi planlaması yapabilirler, bu da vergi gelirlerinde düşüşe neden olabilir.

Buna karşılık hukuk sistemleri çoğunlukla saf global gelir vergisi uygulamasından ziyade içinde sedüler düzenlemeler bulunan karma gelir vergisi sistemleri inşa etmişlerdir. Geliri global olarak tanımlamakla beraber gelir kategorileri yaratmayan sistemler^[52] yanında vergilendirilebilir gelir miktarını her gelir türü için ayrıca düzenleyen gelir vergisi sistemleri^[53] vardır.

Türk vergi hukukunda da gelir vergisi bakımından karma bir sistem mevcuttur. Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesine göre, “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde gelir kalemleri, “ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazançlar” olarak sayılmıştır. Bu gelir kategorilerinin her biri farklı vergilendirme usullerine tâbi tutulmuş ancak son aşamada toplama yapılması öngörülmüştür:

- Ticari kazançlar, gerçek usul;
- Zirai kazançlar, gerçek usul ve tevkifat;
- Ücretler, gerçek usulde tevkifat;
- Serbest meslek kazançları, gerçek usul ve tevkifat;
- Menkul sermaye iratları (büyük ölçüde) tevkifat ve gerçek usul;
- Gayrimenkul sermaye iratları gerçek usul, götürü usulve tevkifat;
- Diğer kazanç ve iratlar gerçek usul ve tevkifat,

[51] BURNS/KREVER, p. 2, 3.

[52] BURNS/KREVER p. 3, st. 4: “RUS IT § 2; USA IRC § 61”.

[53] BURNS/KREVER, p. 3, st. 5: “CAN ITA § 3; DEU EStG § 2; FRA CGI § 13; ESP IR § 23; GBR ICTA §§ 15 20; JPN IT § 22”.

yöntemi ile vergilendirilir.

İlk bakışta global bir gelir vergisi tanımı ile büyük ölçüde gerçek usulde ve toplama metoduyla vergileme yapıldığı düşünülebilir. Bununla birlikte GVK m. 94 ve KVK m. 15'te düzenlenen "tevkifat" usulünün tüm kategorileri kapsayacak ölçüde geniş tutulmuş olması ve bazı hallerde tevkifatın nihai vergilendirme olarak kalması, tevkifata tâbi tutulan gelirlerin toplamaya alınmaması, her gelir kategorisi için farklı bir vergilendirme yaratmaktadır. Bu da gelir vergisini globallikten uzaklaştırıp sedüler nitelik kazandırmaktadır. Türk Gelir Vergisi Kanunu görünüşte global, uygulamada sedüler olan karma bir sistem yaratmıştır.

C. Soyuttan Somuta: Teknik

Teknik, "usullerin tamamı" olarak adlandırılır^[54]. Oldukça sık mevzuat değişikliği olan ülkemizde hukuk tekniği, daha fazla incelenmesi gereken bir konudur. Vergi hukuku ilkeleri anayasa ve uluslararası hukuk ile belirlendikten sonra bunların hangi yöntemlerle uygulamaya konulacağı ayrı bir meseledir. Örneğin adalet ilkesini vergi hukukunda eşitlik, eşitliği ise mali güç ile ölçüyoruz. Vergi yasalarımız "gerçek mali gücü kavramayı" amaçlar. "Gerçek mali gücü nasıl vergilendirebileceğimiz" sorusunun yanıtını ise yöntem belirleyecektir. Gelir vergisinde ne tür bir vergi tarifesinin uygulanacağı, indirim ve istisnalar, tarh usulü gibi konular, vergi hukuku ilkeleri çerçevesinde ve vergi politikaları doğrultusunda uygulanacak yöneme ilişkindir. Teknik, yasanın ait olduğu alana ilişkin ilkelerin biçimlendirilmesi ile ilgilidir. Şüphesiz vergi tekniği yasa tekniğinden farklı bir konudur. Fakat vergi yasalarının biçimi ve içerik yöntemleri vergilendirmenin nasıl yapılacağı ve hangi sonuçları doğuracağı soruları bakımından önemlidir.

1. İlke ve Tekniğin İç İç Geçmesi

İyi tasarlanmış bir vergi yasası, verginin tüm unsurlarını içermeli ve bunun yanında "anlaşılabilir" olmalıdır^[55]. Bundan kasıt, yasanın uzunluğu değil, açıklığıdır. Düzenlemenin mümkün olduğunca açık ve anlaşılabilir olması ile ifade edilen açıklık, yazında belirlilik ilkesinin yanında ve bir "ilke" olarak anılmaktadır^[56]. Aslında "açıklık", aynı anda "vergilendirme biçiminin nedenini"

[54] YILMAZ, s. 802.

[55] THURONYİ, Victor: "Drafting Tax Legislation", Tax Law Design and Drafting, vol. 1, Victor Thuronyi, ed., IMF, 1996.

[56] BAŞARAN YAVAŞLAR, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", s. 191.

ifade ettiği gibi “vergileendirme biçimini” de açıkladığından, ilke ve tekniğin iç içe geçtiği hallere örnek teşkil eder.

Genel, soyut bir vergi yasası, uygulamada tereddüt yaratabilir. Çünkü hayat sonsuz bir olasılıklar evrenidir. İdare somut olaya ilişkin çözüm yollarını tebliğ, özelge gibi idari işlemlerle; yargıçlar ise içtihatlar ile gösterebilir. Ancak bu tamamlayıcı işlemler yasanın kapsamını aşmamalıdır. Yasa koymak yasa koyucunun görevidir. Yasa bunun aksine izin vermeyecek ölçüde açıklayıcı olmalıdır. Yasa metni ile boş bir çerçeve çizmek ve içeriğini düzenleyici işlemlerle doldurmak hukuku öngörülemez hale getirir. Buna karşılık, yasa koyucunun da bütün olasılıkları hesaplayacak genişlikte bir yasa metni hazırlaması beklenemez. Ölçü, vergi yasasının verginin esaslı unsurlarını içermesidir; yasa çerçeve değil, resmin kendisidir.

Başaran Yavaşılar’a göre de^[57], “*Kanunun metni, bireylerin, gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olmalıdır. Dolayısıyla, uygulanması öncesinde kanunun, muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması gereklidir.*”

Gelir Vergisi Kanunu’na ilişkin tebliğlerin çokluğunun bir sebebi de iktisadidir. Ekonomik veriler değiştiğinde vergileendirmeye ilişkin istisna hadleri, değerlendirme oranları, faiz oranları gibi rakamlar da değişmektedir. Bunların düzenleyici işlemlerle bildirilmesi yasayı tamamlayıcı niteliktedir. Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan tanımlamalar da yasanın açıklayıcı olması amacına hizmet eder. Tanımlara ilişkin kısmın yasa metninin başında olması okuyucunun tanımını anlayarak yasa metnini okuması dolayısıyla anahtar işlevi görür^[58].

Yasa hükmü metni açık olmak yanında bağlı bulunduğu Kanun ve mevzuat içinde de anlamlı olmalıdır. Bütün bu sayılanlara dikkat edilse dahi uygulamada “yasanın ne söylediği” ya da “yasanın nasıl okunacağı” üzerinde tereddüt doğabilir. Sözcüklere sıkı sıkıya bağlı kalmak bazen yasanın anlamından uzaklaşılmasına neden olabilir. Bunun için vergi hukukunda yorum metotları geliştirilmiştir. Vergilerin yasallığı ilkesi anayasal koruma altına alınmış olmakla birlikte vergi yasalarının nasıl yorumlanacağı hususu anayasal bir kurala bağlanmış değildir. Bu konuda, “Yasanın anlamı bakımından şüphe olması halinde mükellef lehine yorum yapılır” diyen Fransız Anayasası’nın 34. maddesi örnek gösterilebilir^[59].

[57] BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.m., s. 192.

[58] Aksi görüş için bkz. THURONYI, “Drafting Tax Legislation”, p. 14.

[59] “Tax laws should be interpreted strictly, and any doubt about the meaning of these laws should be resolved in favor of the taxpayer.” 1 Demante, Principes de l’enregistrement

Bu hüküm Anayasamız'da yer alsaydı şüphesiz ispat müessesesini hayatın olağan akışı karanesi üzerinde inşa eden Vergi Usul Kanunu m. 3 hükmü anayasaya aykırılık teşkil ederdi.

Vergi yasalarının yorumlanması bakımından rehber bir ilke olan ve vergi hukukumuzda uygulanan ekonomik yaklaşım ilkesinin amacı, özel hukuk kavram ve kategorilerinin vergi hukukunda fazlasıyla katı anlamları itibariyle yorumlanmasını önlemektir. Vergi yasalarının yorumlanmasında “ekonomik gerçekliğin” esas alınmasına izin veren VUK m. 3 hükmü, vergiden kaçınmanın da önüne geçmeye çalışmıştır^[60]. Bununla birlikte, Belçika örneğinde olduğu gibi^[61], Gelir Vergisi Kanunu’na vergiden kaçınmanın önlenmesine ilişkin genelbağımsız bir hüküm konulması vergi planlaması bakımından düşünülebilir.

2. Habermas: Hukukun Normlar ve Olgular Arasındaki Köprü Görevi

Habermas’a göre modern hukuk, “ne sosyolojik olarak boş, ne de normatif olarak kör olacak biçimde ikili bir perspektif geliştirmelidir”^[62]. Habermas, hukukun normlar ve olgular arasında sosyal bir uzlaştırıcı olduğunu söyleyerek hukuka normatif gerçeklik ile sosyal gerçeklik arasında bir köprü olma görevi yükler^[63].

Normlar kavramsal gerçekliği, bir başka deyişle yasa koyucunun tercih ettiği “olması gerekeni” yansıtır. Yasa koyucu “olması gereken”e karar verirken normlara esin kaynağı olmuş önceki olaylardan (genel sosyal ilişkiler) yararlanır. Buna karşın “olan” olaylar, sosyal gerçekliği^[64] ifade eder. Vergi hukuku bakımından sosyal gerçeklikte var olan olayların “vergiyi doğuran olay” olarak

No. 9 (1897)

[60] Maddeye getirilen eleştiriler için bkz. SABAN, Nihal: “Vergi Usul Kanunu 3, B, 1’in –neliği”, Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-2, İstanbul 2014, 141-169.

[61] See BEL CIR art. 344 (permitting the tax administration to set aside any legal qualification of an act or a transaction by a taxpayer, when the purpose of such act or transaction was tax avoidance, unless the taxpayer can show a legitimate business purpose).

[62] HABERMAS, Jürgen: Between Facts and Norms, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts 1996, p. 21, 22: “The theorist of law can ignore neither the participant’s own normative understanding of their legal system nor those external mechanisms and processes that are accessible to the sociological observer ... Habermas proposes to examine it from both normative and empirical perspectives, both as a “system of knowledge” (or set of public norms) and as a “system of action” (or set of institutions) embedded in a societal context.”

[63] HABERMAS, p. 1.

[64] COHN, Georg: Existentialism and Legal Science, çev. G. H. Kendal, 1967, s. 82.

adlandırılabilmeleri için kavramsal gerçeklik ile kesişmeleri gerekir^[65]. Eğer “olması gereken” ile “olan”ın örtüşmesi isteniyorsa, bir diğer deyişle bir konu vergilendirilmek isteniyorsa;

a) Yasa koyucu “olması gereken” tercihini yasa ile açıkça ortaya koymalıdır. Yasanın sözü ve düzenlenişi, uygulanması ile zıtlık yaratmamalıdır. Elbette yasa koyucunun “olması gereken” tercihi değişebilir; ancak bunun için yasa değişikliği gereklidir. Yasa tekniği, yasada yapılmak istenenden farklı bir vergilendirme doğurmamalıdır. Bu halde kavramsal gerçeklik ile sosyal gerçeklik örtüşmeyebilir. Bir başka deyişle, yasal düzenlemenin tekniği, bağlı olduğu ilke norm ile “tutarlı” olmalıdır.

Türk Gelir Vergisi Kanunu’nun gelirin vergilendirilmesine ilişkin tarife düzenlemesi, bu duruma olumsuz örnek olarak gösterilebilir. -Aslında eşitlik ilkesine dayanmak gerekse de- Anayasa’nın 73’üncü maddesine göre mali güce göre vergilendirme ilkesine dayanılarak düzenlenen gelir vergisi tarifesi, artan oranlı vergilendirmeyi öngörmektedir. Buna karşılık söz konusu tarife görünüşte artan oranlıdır:

- İlk olarak tarife, “sıfır” gelirden başlayarak mali gücü belirlemektedir.
- İkincisi, mali gücü, “ödeme gücü”nden ayırt etmeden vergilemektedir. Halbuki vergilendirilebilir gelir, ödeme gücünün tümü de değil, bir kısmına karşılık gelir. Gelirin kişiselliğine uygun olarak indirim, muafiyet ve istisnalar uygulandıktan sonra kalan kısım vergilendirmeye tâbi tutulmakla birlikte, “vergilendirilebilir gelir”e ulaşılmaktadır. Ancak bu matrah, mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun değildir. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu’nda mevcut olan asgari geçim indirimi bu ilkeyi kavrayacak biçimde uygulanmamaktadır. Vergilendirilebilir geliri ifade eden teknik, “asgari geçim istisnası”dır ve yalnızca ücretli kesimin belli şartlarda ve iktisadi olarak geçiminde fark yaratmayacak derecede düşük miktarda değil, insanlık onuruna uygun olarak yaşamını idame ettirecek asgari harcamaları matrah dışında bırakacak biçimde düzenlemektir.
- Tarife, Anayasanın 41. maddesi ile koruma altında olan ve iktisadi olarak farklı bir mali gücü ifade eden aileyi koruyacak biçimde düzenlenmemiştir. Alman Gelir Vergisi Kanunu’nun 32/a maddesinde olduğu gibi ailenin gelir vergisi tarifesinde indirim ya da yararlandırmalar seçimlik olarak öngörülebilir.

[65] ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda: Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması, Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No. 2, XII Levha, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, 2013, s. 144.

- Son olarak ise tarife artan oranlı görünmekle birlikte o kadar çok stopaj uygulaması barındırmaktadır ki, gelir vergisi sisteminde adeta ikili gelir vergisi görünümü yaratmıştır. İkili gelir vergisi, emek ve sermaye gelirlerinin farklı tarifelere göre vergilendirilmesini ifade eder; emek gelirleri artan, sermaye gelirleri ise düz oranlı vergilendirmeye tâbidirler. Belirli bir gelir seviyesinin üzerinde başlayarak uygulanan düz oranlı vergi tarifesi yönteminde oluşan dikey eşitsizlik, negatif vergilendirme ve sosyal yardımlar ile telafi edilmeye çalışılmaktadır. Mevcut Gelir Vergisi Kanunu ise sermaye gelirlerini ticari kazançlar bakımından artan, menkul sermaye iratları bakımından (yaygın stopaj nedeniyle) düz; emek gelirlerini ise ücretler bakımından (ücretlilerin büyük kısmı aynı dilimde toplandığı için) büyük ölçüde düz, serbest meslek kazançlarını artan oranlı, biçimde düzenlemiştir. Bu hali ile gelir vergisi tarifemiz artan oranlı, düz oranlı ya da ikili vergilendirmeye uymamaktadır.

Anayasa’da eşitlik, adalet ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri mevcut olmakla birlikte Gelir Vergisi Kanunumuzun mevcut tarife uygulaması, bahsettiğimiz ilkelerle “tutarlı” değildir. Mali güç, sosyal gerçeklikten kaynaklanan bir kavram olduğundan, yasanın bu gerçekliği karşılayacak biçimde ve rehber ilkelere uygun olarak düzenlenmesi gerekir.

b) Yaşam sürekli bir değişim hali olduğu için normların da aynı sürece uyması gerekir. Vergi normları kişilerin ekonomik durumunu geniş ölçüde etkiler ve bu sebeple sık sık değiştirilirler^[66]. Çünkü “olan” değiştikçe “olması gereken” düşüncesi de değişir. Bu sebeple hukuk kurallarının ve ilkelerin sosyal gerçekliği karşılayabilecek esneklikte olması gerekir. Örneğin, “olanı” kavrayan “gelirin gerçek olması” ilkesi gereği yasa koyucu karine ya da varsayımlara dayalı vergilendirmeden mümkün olduğunca kaçınmalıdır^[67].

Yukarıda bahsedilenlerden ilki (a), “yasa yapımı” ile ilgilidir, “olan”dan “olması gereken”e ulaşma çabası vardır; ikincisi (b) ise “yasanın uygulanması” ile ilgilidir, “olması gereken”den “olan”a ulaşmak istenmektedir.

Thuronyi, yasa koyucunun varsayımsal vergilendirmeye yönelmesini altı temel nedene dayandırır^[68]:

- Vergi idaresine vergilendirmede basitlik tanır.

[66] COHN, s. 68.

[67] ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda: Vergi Hukukunda Karineler, Adalet Yayınevi, 2011.

[68] THURONYI, Victor: “Presumptive Taxation”, Tax Law Design and Drafting, vol. 1, Victor Thuronyi, ed., IMF 1996, p.2.

- Vergi geliri toplamak kolaylaşacağından, vergi gelirleri artacaktır.
- Vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma ile mücadelede kullanılabilir. Kurumlar Vergisi Kanunu m. 7'de düzenlenen kontrol edilen yabancı kurum kazancı buna örnek gösterilebilir.
- Karine ya da varsayımlar, diğer vergilendirme yöntemleri yetersiz kaldığında vergi yükünün adil dağıtılması bakımından objektif göstergeler oluşturabilir.
- Aksi kanıtlanabilir karineler vergi yükümlülerini belge ve kayıt düzeni oluşturmakta daha özenli olmaya teşvik edebilir.
- Yönlendirici vergi^[69] olarak kullanılabilir. Örneğin Türk vergi hukukunda menkul kıymetlerin vergilendirilmesi büyük ölçüde %0 oranında nihai gelir vergisi tevkifatına tâbidir.

Bir vergi tekniği olarak vergi tevkifatı, başlı başına bir karine ya da varsayım ifade etmemekle birlikte, gelirin vergilendirilmesi bakımından varsayımsal vergilendirmeye neden olabilir. Türk vergi hukukunda büyük ölçüde uygulanan tevkifat usulü, bu usulün nihai uygulama olduğu hallerde “gelirin gerçek olması” ilkesi ile çelişir. Karine ve varsayımlar ile varsayımsal “gelire” ulaşılrken, vergi tevkifatı ile gelirin türüne göre varsayımsal bir “ödeme gücü” tayin edilmektedir.

3. Kodların Birliği/Çokluğu

Gelir vergisi ile kurumlar vergisi, konuları itibariyle ortak olduğundan Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununun birleştirilmesi düşünülebilir. Güncel Gelir Vergisi Tasarı Taslağında Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu birleştirilmektedir. Bunun bir sebebi de Gelir Vergisinde yer alan indirilebilecek giderlerin Kurumlar Vergisi Kanununda mükerrer sayıldığı düşüncesidir. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında Gelir Vergisi Kanunu'na yapılan atıf nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan giderler (GVK m. 40, 41) dışında Kurumlar Vergisi yükümlülerine özgü, vergi güvelik tedbiri niteliğinde olan örtülü sermaye (KVK m. 12), transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı (KVK m. 13) gibi indirilemeyecek giderler vardır. Kişisel gelir vergisi de kurumlar vergisi de “gelir vergisi”dir. Gelir vergilerini aynı kitapta düzenlemek bir yasa tekniğidir. Bu, mükerrer hükümlerden kaçınmak, sadelik, basitlik gibi faydalar sağlayabilirse de karışıklıklara yola açmamak için iyi bir organizasyonu gerektirir. Örneğin, kurumlar vergisi yükümlülerinin de gelir vergisi yükümlüsü sayılmaları, ancak farklı vergi tarifesine tâbi olmaları, basit bir çözüm olarak görünebilir. Bu halde, vergi tarifesi teknik bir düzenleme

[69] GÖKER, Cenker: Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

olmakla birlikte belirleyici bir fonksiyon kazanır. Mali güce göre vergilendirme, eşitlik ilkesi, sosyal devlet ilkesi, gibi anayasal ilkeler yanında kamu maliyesinin amaçlarından adil gelir dağılımını gerçekleştirmek bakımından vergi tarifeleri pratik bir vergi politikası aracıdır. Bu bakımdan, gelir vergisi yükümlülerini efektif oranları dikkate almayan görünüşte artan oranlı bir tarife ile ve çoğunlukla stopaj yoluyla; kurumlar ve şirketleri de düz oranlı vergilemeye tâbi tutmak vergi adaletini bozacağından, ancak kuvvetli telafi yolları ile denge sağlanabilir. Bunlar, negatif vergilendirme, gelirin belli bir miktardan sonra vergilendirilmesi, sosyal yardımlar, kapsamlı istisna ve muafiyetler olabilir.

Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yasanın sadeleştirilmesi amacıyla anılan Taslak'taki birleştirilme biçimi, yazında eleştirilmektedir. TÜRMÖB, Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Hakkında Genel Değerlendirme adlı raporunda^[70] çok yerinde bir biçimde, iki kanunun birleştirilmesinden ziyade birleştirilme tekniğine karşı çıkmaktadır:

“... birleştirme sırasında tasarı ile yürürlükte bulunan GVK ve KVK gözden geçirildiğinde, maddelerin büyük çoğunluğunun nokta virgül fark etmeksizin aynı olduğu görülmektedir. Bu durum, maddelerin karmaşık haline gelmesine neden olmaktadır. Maddeler sistematik olmayan bir yapıya dönüşmektedir. Oysaki mükelleflerin vergi sistemlerine uyum kolaylığı açısından vergi sisteminin sade ve anlaşılır olması gerekmektedir. Ayrıca gelir vergisinin kişilerin özelliklerine göre farklılaşan bir sübjektif bir vergi olması ile objektif bir vergi görünümündeki kurumlar vergisinin bütünleştirilmesi özen gerektirmektedir. Bu nedenle, bu sistemi uygulayan birçok ülkede olduğu gibi, vergi yasasında gelir ve kurumlar mükelleflerinin kendilerine özel durumları için ayrı bölümler, ortak hükümler için ise aynı bölüm olması ve yasanın buna kurgulanması daha doğru olacaktır.”

[70] TÜRMÖB, Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Hakkında Genel Değerlendirme, 2016, e.t. 29.11.2017, <http://www.turmob.org.tr/Attachment.aspx?param=2IDREYITixbWYqes1nb9N8MUwFe6+DaVdDKiinQhJ3fq5oIVzmfjcrHrDiMo8heEPH8qW55NaTo=>, s. 3.

3. Sonuç

Smith'in vergilendirme ilkelerine sadık kalınarak gelirin vergilendirilmesine ilişkin ilkeleri "belirlilik", "adalet" ve "mali etkinlik" olmak üzere üç grupta toplamak mümkündür.

Yasanın etki ve sonuçlarının öngörülebilir olmasını ifade eden belirlilik ilkesi, teknik olarak yasanın dilinin açık olmasını gerektirir. Güncel Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'nda GVK ve KVK metinlerinin birleştirilme biçimi, belirlilik ilkesini hayata geçirmek bakımından doğru bir yasa tekniği değildir.

Adalet ilkesi, eşitliğe ve mali güce göre vergilendirmenin teknik görünümü, adil bir vergi tarifesidir. Artan oranlı vergi tarifesi, mali güce göre vergilendirmenin zorunlu bir unsuru olmadığı gibi^[71], efektif vergi oranlarını ve asgari yaşam seviyesini dikkate almaksızın hazırlanan bir artan oranlı tarife adil olmaktan uzaktır. Artan oranlı vergi tarifesi etkin bir indirim ve istisna sistemi gerektirir. Bizim vergi sistemimizde çokça görülen indirim ve istisnalar, gelir türleri bakımından farklılaşmaktadır. Bu sebeplerle adalet ilkesi ve vergilendirme tekniği arasında bir uyumsuzluk gözlemlenmektedir. Gelir vergisi yasasının iktisadiliği çerçevesinde mali güce göre vergilendirme tekniğinin yeniden gözden geçirilmesi kamu maliyesinin amaçları ve mali etkinlik bakımından da uygun olacaktır.

Gelir Vergisi Tasarı Taslağı, gelir vergisi ve kurumlar vergisini aynı yasa metninde birleştirmek, kurumlar vergisi yükümlüsü tanımını değiştirmek yönünde düzenlemeler içermektedir. Buna karşın mevcut Gelir Vergisi Kanunu'ndaki kaynak ilkesini esas alan gelir tanımı ve artan oranlı tarife yapısında değişiklik görülmemektedir. Ayrıca, beyan usulü kural olmakla birlikte kesinti usulü uygulamasındaki fazlalık, kuralın önüne geçmektedir.

Vergilendirme ilkeleri ile teknik (yasa tekniği ve vergi teknikleri) arasındaki tutarlılık, vergi sisteminin başarısı bakımından önem arz etmektedir. Vergilendirme ilkeleri anayasal koruma altında olmakla birlikte pratikte uygulamaya geçirilmeleri ancak doğru yöntemlerle mümkün olabilir.

[71] BAŞARAN, Funda: "Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Zorunlu Bir Sonucu Bir Sonucu Mudur?", Adnan Tezel'e Armağan, Marmara Üniversitesi Yayınları, 2000.

KAYNAKÇA

Akıncı, Müslüm: “Normatif Düzen Kalitesi”, İnönü Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:3, Sayı: 1, 2012, 187-213.

Arslan, Cenk Murat: “4444 Sayılı Kanun Hükümleri Çerçevesinde 1999-2002 Tarihleri Arasında Uygulanacak Arızı Kazançlara İlişkin Düzenlemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 1999, 72-79.

Başaran, Funda: “Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Zorunlu Bir Sonucu Bir Sonucu Mudur?”, Adnan Tezel’e Armağan, Marmara Üniversitesi Yayınları, 2000, 87-102.

Başaran Yavaşlar, Funda: Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, Seçkin, Ankara 2011.

Başaran Yavaşlar, Funda: “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, Türkiye Barolar Birliği, Ankara 2013.

Bentley, Duncan: Taxpayer’s Rights: Theory, Origin and Implementation, Kluwer Law International, The Netherlands, 2007.

Bilici, Nurettin: Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, 42. Baskı, Ankara 2017.

Birk, Dirk: Steuerrecht, 7. Auflage, Heidelberg 2004.

Burns, Lee / Krever, Richard: “Individual Income Tax”, Tax Law Design and Drafting, vol. 2, Victor Thuronyi, ed., IMF 1998.

Cohn, Georg: Existentialism and Legal Science, çev. G. H. Kendal, 1967.

Çağan, Nami: Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk, İstanbul 1982.

Çağan, Nami: “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 129-151.

Çağlar, Selda: “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi”, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, Türkiye Barolar Birliği, Ankara 2013.

Doğrusöz, Bumin: “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Cilt 6, Sayı 1-3, 1985, 65-76.

Eidenmüller, Horst: Effizienz als Rechtsprinzip, 2. Auflage, Tübingen 1998.

Gordon, Richard K. / Thuronyi, Victor: “Tax Legislative Process”, Tax Law Design and Drafting, Editor: V. Thuronyi, IMF, Vol. 1, 1996.

- Göker, Cenker:** Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.
- Güneş, Gülsen:** Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Baskı, XII Levha, İstanbul 2014.
- Habermas, Jürgen:** Between Facts and Norms, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts 1996.
- Jehke Christian:** Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, Dunckner & Humblot, Berlin 2005.
- Karakoç, Yusuf:** “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 15, Özel Sayı 2013, (Basım Yılı 2014), 1259-1308.
- Karr, Alphonse:** Les Guêpes, Serie 6, LEN, 1859.
- Kelsen, Hans:** The Pure Theory of Law, University of California Press, Los Angeles, 1967.
- Koyuncu, Mesut:** “Vergi Reformu”, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 1999.
- Lang, Joachim:** “Chapter 4: Germany”, in M. T. Soler Roch (ed.), Family Taxation in Europe, Kluwer Law International, 1999.
- Maxeiner, James R.:** Legal Certainty: A European Alternative to American Legal Indeterminacy, Tulane Journal of International & Comparative Law, No. 2, 2007, 541-608.
- Neumark, Fritz:** Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1970.
- Otto, Jan Mischiel:** “Toward an Analytical Framework: Real Legal Certainty and Its Explanatory Factors”, in Implementation of Law in the People’s Republic of China, Jianfu Chen et al. eds., 2002.
- Öncel, Muallâ & Kumrulu, Ahmet & Çağan, Nami:** Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013.
- Özdiler Küçük, Eda:** Vergi Hukukunda Karineler, Adalet Yayınevi, 2011.
- Özdiler Küçük, Eda:** “Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması”, Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No. 2, XII Levha, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, 2013.
- Özgüven, Volkan:** Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.
- Röhl, K.:** Grundlagen der Methodenlehre I: Aufgaben und Kritik, 2013.

Saban, Nihal: Vergi Hukuku, 5. Baskı, Beta, 2009.

Saban, Nihal: “Vergi Usul Kanunu 3, B, 1’in –neliği”, Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-2, İstanbul 2014.

Smith, Adam: Der Wohlstand der Nationen, 9. Auflage, München 2001.

Thuronyi, Victor: “Presumptive Taxation”, Tax Law Design and Drafting, vol. 1, Victor Thuronyi, ed., IMF 1996.

Thuronyi, Victor: “Drafting Tax Legislation”, Tax Law Design and Drafting, vol. 1, Victor Thuronyi, ed., IMF, 1996.

Tipke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung, Vol. I, Cologne 1993.

TÜRMOB, Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Hakkında Genel Değerlendirme, 2016, e.t. 29.11.2017, <http://www.turmob.org.tr/Attachment.aspx?param=-2IDREYITixbWYqes1nb9N8MUwFe6+DaVdDKiinQhJ3fq5oIVzmfJcrHrDiMo8heEPH8qW55NaTo=>

Wernsmann, Rainer: Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Mohr Siebeck, Tübingen 2005.

Yılmaz, Ejder: Hukuk Sözlüğü, Genişletilmiş 6. Baskı, Yetkin Hukuk Yayınları 2016.

Zolt, Eric: “The Uneasy Case for Uniform Taxation”, 16 Va. Tax Rev.39, 1996-1997, 46-68.