

TÜRKİYE'DE VERGİ POLİTİKASI GELİŞMELERİ:
KARAR ALMA ŞÜRECİ VE SAPMALAR
(1950 - 1985)*

Doç.Dr. Ahmet Kumrulu

I- GENEL ÇERÇEVE

Kamu ekonomisine ilişkin kararların alınması ekonomi teorisi, kamu ekonomisi teorisi ve siyasal bilim teorisinin kesiştikleri bir ortak alanda çözümlenmesi gereken bir konu niteliği taşır. Bu çözümlenmeler normatif teoriye göre yapılabileceği gibi, pozitif araştırmaların konusunu da oluşturabilir (1). İncelememizde önce Türkiye'de Cumhuriyet döneminin belli bir kesitinde, 1950 den 1985 yılı sonuna kadar, vergi politikası alanında gerçekleşen karar alma sürecini topluca gözden geçirmeyi tasarlıyoruz. Daha sonra vergi politikaları bakımından sapmaları örneklendireceğiz. Son olarak 24 Ocak 1980 istikrar politikası çerçevesinde vergi politikalarındaki gelişmelerin bir değerlendirmesini yapacağız.

Pozitif bir araştırma olarak düşünülen ve kamu maliyesi ile siyasal bilim arasında köprü kurmayı amaçlayan bu çalışmada konuyu tüketici bir biçimde incelediğimizi ileri süremeyiz. Olsa olsa daha kapsamlı araştırmalar bakımından bir taslak ya da bir deneme olarak nitelenebilecek bu çalışmada vergi politikasının ekonomik etkileri ile vergi yapısı değişiklikleri esas itibariyle ihmal edilmiştir. Öte yandan araştırmanın belli bir dönemle sınırlandırılması gereği, 1950-1985 arasındaki otuzbeş yıllık kesitin incelenmesinde etkili olmuştur. 1986-1988 arası böylelikle ihmal edilmiş olmaktadır; ne var ki çalışmanın

(*) Bu çalışma, Prof. Dr. **Özhan Uluatam**'ın Birleşmiş Milletler Üniversitesi'nce yayınlanmakta olan *Quest for a Development* adlı araştırması için tarafımdan derlenen bilgilerden yararlanmak suretiyle hazırlanmıştır. Yayımları için izin vermeleri nedeniyle Sayın Uluatam'a teşekkür borçluyum. A.K.

(1) Türkçe yazında kamu ekonomisi yaklaşımı ile karar alma sürecini inceleyen çalışmalara örnek olarak şunlar gösterilebilir: **Kenan Bulutoğlu**, Kamu Ekonomisine Giriş, 4.B., İstanbul 1988; **Güneri Akalın**, Kamu Ekonomisi, 2. B., Ankara 1986; **Sinan Sönmez**, Kamu Ekonomisi Teorisi, Ankara 1987.

son bölümündeki irdelemelerin bu üç yıl bakımından da tümüyle geçerli olduğunu ifade etmekle yetiniyoruz.

Türkiye’de 1950 sonrası vergi politikalarının gelişimi incelenirken, bu politikaların içine oturduğu ekonomik-sosyal çerçevenin temel özelliklerinin öncelikle belirtilmesi gerekir. Bu konuda en genel perspektifte şunlar söylenebilir:

1) Türkiye ilke olarak karma ekonomi modelini benimsemiştir. Bu modelde sektörlere verilen ağırlık değişik siyasi iktidarlar döneminde *eğilim olarak* farklılık göstermekle birlikte, “liberal” politikalar izleyen hükümetler döneminde bile kamu sektörünün mutlak ve nisbi olarak genişlediğini gözlemlemek mümkündür. Ancak “liberal” politikaların en geniş çerçevede, kapsamlı ve nisbeten tutarlı bir liste ile, esas olarak 24 Ocak 1980 den sonra izlendiğini belirtmek gerekir.

2) 1960 ların başından itibaren girilen plânlı kalkınma çabaları, dönemin bir diğer belirgin özelliğini oluşturuyor. Plânlı dönemde başlangıçta ithal ikamesi stratejisi esas tutulmuş, 1980 li yıllarda ise dışa dönük kalkınma stratejisi benimsenmiştir. Plân uygulamalarında kamu gelirleri genellikle hedeflerin gerisinde kalmıştır. Oysa tüm plânlarda, kalkınmanın finansmanı için reel kaynakların artırılması amacı yer almıştır. Öte yandan, ilgili dönemde işbaşına gelen hükümetlerin hemen tümünün programında “sağlam finansman” ilkesi yer almıştır.

3) İncelenen dönem bakımından vurgulanması gereken iki olgu, kapitalistleşme ve enflasyon süreçleridir (2). Enflasyon olgusunda, dünya koşullarının yansması ve yapısal özelliklerin yanı sıra hazine-merkez bankası ilişkileri önemli rol oynamıştır (3). Sağlam finansman ilkesi yerini “açık finansman”a bırakmıştır (4).

Temel verileri böyle sıraladıktan sonra açımızı daraltıp, bakışımızı vergi politikaları üzerinde yoğunlaştırdığımızda şu genel nitelermeler yapılabilir:

1925 yılında, Osmanlı İmparatorluğundan devralınmış bir İslami vergi olan âşârı kaldıran ve İkinci Dünya Savaşı dönemini bazı

(2) **Özhan Uluatam**, Yorum, İTİA Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları, İstanbul 1981, s. 155.

(3) **İsmail Türk**, Maliye Politikası, 5.B., Ankara 1983, s. 85-86.

(4) Sağlam maliye politikası çerçevesinde ekonomik istikrarın sağlanması ve az gelişmiş ülkelerde enflasyonsuz finansman için bkz.: **Türk**, *age.*, s. 17-18, 211.

olağanüstü vergi uygulamalarıyla geçiren Türkiye, Cumhuriyet döneminin ilk vergi reformunu 1950 yılında gerçekleştirmiştir. Anılan yıldan itibaren gelirlerin vergilendirilmesinde Gelir ve Kurumlar vergileri uygulanmaya başlanmıştır. Vergi Usul Kanununun da kabulü suretiyle vergi sistemine 'batılı bir hukuki çerçeve' verilmiştir.

1950-1960 dönemi için vergi politikası açısından belirgin bir nitelikleme yapmak mümkün olmamakla birlikte dönemin özellikleri şöyle sıralanabilir: Tarım kazançları vergi dışı bırakılmıştır. Muamele vergisi yerine belli imalat kesimlerini vergilendiren Gider vergisi kabul edilmiştir. Döneme özgü enflasyon vergi yükü dağılımında adaletsizlik yaratmıştır.

1960-1970 döneminde kalkınmanın finansmanı için ek vergicilik çabaları gündeme gelmiştir. 27 Mayıs Millî Birlik Komitesi yönetimi döneminde tarım gelirleri vergi kapsamına alınmış, ancak normal siyasal sürecin işlemleriyle birlikte tarım kazançlarının gerçek usulde vergilendirilmesi sürekli olarak ertelenmiş, yaygınlaştırılan götürü usul bu sektörün nisbi olarak çok az vergi vermesi sonucunu yaratmıştır. Aynı dönemde yatırımları teşvik tedbirleri ilk defa sisteme sokulmuştur.

1970 de kabul edilen bir vergi paketi ile sisteme yeni vergi türleri getirilmiştir (5). Ancak tümüyle değerlendirildiğinde, bir reform yerine 'düzeltme çabaları'ndan söz etmek doğru olur (6).

1970-1980 döneminde ise vergiler alanında kayda değer hiçbir yenilik gerçekleştirilmemiştir. Bu, büyük ölçüde döneme özgü 'parlamento aritmetiğinin' sonucu olarak ortaya çıkan bir olgudur.

12 Eylül Millî Güvenlik Konseyi yönetimi döneminde vergi konusunda geniş ölçekli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikleri şöyle nitelikleme mümkündür: Bu değişikliklerle bir yandan on yıldır hiç dokunulmayan vergi sisteminin ihtiyaçları karşılanmağa çalışılmış; bu arada enflasyon nedeniyle aşınan maktu vergiler yeniden ayarlanmış ve vergi yükünde belli hafifletmelere gidilmiştir. Öte yandan, 24 Ocak programı çerçevesinde izlenen "liberal", dışa dönük ekonomi politikalarının gereklerine uygun yeni vergi önlemleri ge-

(5) Bazı yazarlar 1970 vergi paketini reform olarak nitelendirmektedirler. Bkz.: **Kenan Bulutoğlu**, *Türk Vergi Sistemi*, C.3, İstanbul 1981, s. 217-218.

(6) Vergi reformu ile revizyon ve rötüş kavramları için bkz.: **Adnan Tezel**, *Yorum, İTİA Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları*, s. 157-158.

tirilmiş; özellikle teşvik politikaları ayarlanmağa çalışılmıştır. Bu dönemde yapılan değişiklikleri de bir reform olarak nitelenebilir. Bu dönemden önceki dönemdeki değişiklikleri de bir reform olarak nitelenebilir. 1980 sonrası dönemi bakımından iki olgunun ayrıca vurgulanması gerekir: Vergilendirme yetkisinin yürütme organı tarafından kullanılması ve özellikle 1984 den itibaren bütçe dışı fon uygulamasının gittikçe yaygınlaştırılması suretiyle klâsik bütçe ilkelerinden uzaklaşılması (7).

1950-1985 döneminin ikinci reformu, 1985 yılı başından itibaren yürürlüğe konulan Katma Değer Vergisi ile, harcama vergileri alanında gerçekleştirilmiştir. Aynı dönemin son kesitinde Türkiye’de global vergi yükünün sanayileşmiş ülkeler ortalamalarından çok düşük olmadığını söyleyebiliriz (8). Ancak aynı dönemde ortaya çıkan “enflasyon vergisi”nin de bir olgu olarak ihmal edilmemesi gerekir (9).

İncelenen döneme özgü değişimelerimizi, ekonomi ve siyaset ilişkileri açısından genel plânda yapılacak belli saptamalarla tamamlayacağız. 1950 ve 1980 yılları arasında Türkiye’de “önemli” siyasal iktidar değişiklikleri yaşanmıştır. Anılan değişiklikler 1950, 1960, 1971 ve 1980 yıllarında gerçekleşmiştir. Burada “önemli” terimini, “olağanüstü” ve “olağan dışı” değişiklikleri kapsamak üzere kullanıyoruz. Örneğin 1950 yılındaki iktidar değişikliği normal yollarla, yani seçim mekanizması ile gerçekleşmiş olmasına rağmen, az gelişmiş bir ülkede demokrasi uygulamasının çarpıcı bir örneği olarak, “olağanüstü” şeklinde nitelenebilir. Öte yandan 1960, 1971 ve 1980 deki değişiklikler de normal mekanizmalar dışında gerçekleşmiştir.

İnceleme konusu yapılan dönemde her “önemli” siyasal iktidar değişikliği öncesinde (1946, 1958, 1970 ve 1980 de) bir devalüasyon işleminin yapılmış bulunması ekonomik ve siyasal tarih açısından ilginç bir gözlem konusunu oluşturuyor. Vergi operasyonu ise yalnız iki iktidar değişikliği öncesinde gerçekleşmiş bulunuyor: 1950 ve 1971. Bu iktidar değişikliklerinin birisi “olağan” (1950), diğeri ise “olağan dışı” (1971) yoldan gerçekleşmiştir. Öte yandan, “olağan dışı” iki iktidar değişikliği *sonrasında* (1960 ve 1980 de) geniş vergi operas-

(7) Türkiye’de fon uygulamasının değerlendirilmesi için bkz.: **Oğuz Oyan, Ali Rıza Aydın**, İstikrar Programından Fon Ekonomisine, Ankara 1987.

(8) Buna karşılık son yıllardaki değişimler için bkz.: **Oğuz Oyan**, 24 Ocak Ekonomisinde Dış Açılma ve Mali Politikalar, Ankara, 1987, s. 59, 138, 139, 211.

(9) Enflasyon vergisi için bkz.: **Özhan Uluatam**, Enflasyon ve Devlet Gelirleri, Ankara 1981, s. 46-47.

yonlarının yapılmış olması da, işaret edilmesi gereken bir başka olgudur.

Bu veriler incelendiğinde devalüasyon ile iktidar değişikliği arasında korrelasyon kurulması olasılığı ortaya çıkıyor. Konu bu yönüyle iktisatçıların ve siyasal bilimcilerin ortak çalışmalarıyla kesinliğe kavuşturulabilir. Oysa vergi alanındaki kapsamlı değişiklikler ile siyasal iktidar değişiklikleri arasında aynı korrelasyonu kurmak mümkün görünmüyor. Aksine, belli dönemlerde siyasal iktidar değişikliğinden sonra vergi konusuna da el atılıyor. Vergiler alanında gerekenin yapılmamış olmasını, bu siyasal değişikliklerin başlıca etkeni olarak nitelenecek kuşkusuz mümkün değildir. Bununla birlikte, vergi faktörünün Türkiye'de siyasal iktidar değişikliklerindeki dolaylı ya da dolaysız payının ayrıca araştırılmasında yarar vardır.

II- VERGİLENDİRMEDE KARAR ALMA SÜRECİ

1- Yasama

T.B.M.M. nin 23 Nisan 1920 tarihinde toplanmasını müteakip çıkarttığı 1 sayılı kanun, bir vergi kanunudur. O tarihten 1985 yılı sonuna kadar Türkiye Cumhuriyetinde toplam 11095 kanun çıkarılmıştır. Aynı dönemde kabul edilen vergi kanunları ve vergiye ilişkin hükümler taşıyan kanunların toplamı ise 578 dir. Böylece yıllık ortalama rakam, yaklaşık olarak 10 vergi kanunu şeklinde saptanabilir. Ancak ilginç nokta, örneğin 1977-1980 döneminde bir kanunun kabul edilmiş bulunması, bunun da harçlarda yapılan bir değişikliğe ilişkin olmasıdır.

İlginç diğer noktalar şöyle belirtilebilir: 14 Mayıs 1950 seçimlerinde iktidara gelen Demokrat Parti, Meclisin toplanmasını müteakip çıkarttığı üçüncü kanun ile (5/7/1950, K.No.: 5667) şekerden alınan munzam istihlak vergisi oranlarının indirilmesini kabul etmiştir. Aynı tarihte kabul edilen bir diğer kanun ile, muamele vergisi tādil edilmiştir. Her iki değişiklik de hükümet programında yer almaktaydı. Şeker fiyatı politikası seçim döneminde bir propaganda aracı olarak kullanılmıştır.

12 Mart döneminde herhangi bir vergi kanunu çıkartılmamıştır. Yalnız bu dönemde yapılan Anayasa değişiklikleri sırasında, kamu-laştırma bedelinin emlak vergi değerini aşamayacağına ilişkin bir hüküm ve yürütme organına vergilendirme yetkisi veren bir hüküm

Anayasaya alınmıştır. 1971 Anayasa değişikliğiyle yürütme organına tanınan vergilendirme yetkisi 1980 e kadar hiç kullanılmamıştır. 1980 sonrasında ise yürütme organının vergilendirme yetkisini geniş çapta kullandığı gözlemleniyor. Bir başka ilginç noktayı ise, gerek 1961 gerek 1982 Anayasalarının toplam hükümlerinin yaklaşık 1/3 ünün doğrudan ya da dolaylı olarak vergiler ve mali konulara ilişkin bulunması olgusu oluşturuyor.

Vergi kanunlarının çıkartılışında milletvekilleri tekliflerinin, hükümet tasarılarının yeri, bu metinlerin komisyonlarda ve genel kurulda geçirdiği değişikliklerin incelenmesi siyasal bilim alanında yapılacak tam bir yasama süreci (legislative process) araştırması sonucu ortaya konabilir. Böyle bir pozitif araştırma yapılmaksızın, bu konuda söylenebilecekler ise şunlardır:

Genellikle Türkiye'de yasama sürecinde yürütme organı hâkimdir. Örneğin 1961 Anayasası döneminde, 1961-1976 yılları arasında çıkan kanunların yaklaşık % 80 i hükümet tasarısı şeklinde hazırlanmıştır (10). Aynı 15 yıllık dönemde çıkartılan kanunların yaklaşık 1/3 ü malî (vergi + harcama) nitelikli idi (11). Özellikle vergi kanunları söz konusu olduğunda yürütme organının, izleyeceği ekonomi politikası çerçevesinde somut vergi önlemleri getirmesi doğaldır. Ne var ki zayıf çoğunluklara dayalı hükümetler döneminde önemli hiçbir vergi değişikliği yapılmadığı gözlemleniyor.

Hükümet tasarıları üzerinde parlâmentonun etkisi konusunu araştırmak üzere KDV ile ilgili bir inceleme yapılacak olursa, hükümet tasarısının Mecliste kanunlaşan şekil ile esas olarak aynı olduğunu söylemek mümkün. 61 maddelik tasarının altı maddesinde Mecliste küçük, teknik değişiklikler yapılmıştır. Parlâmentonun vergi tasarıları üzerinde etkisi irdelenirken, iktidar-muhalefet ilişkileri, parti disiplini gibi faktörler ayrıca gözönünde bulundurulmalıdır. Aynı konuda bir başka önemli hüküm de Anayasa ve içtüzükte yer alır. Buna göre, bütçe kanunu tasarıları Meclis genel kurulunda görüşülürken milletvekilleri gelir azaltıcı öneride bulunamazlar.

Sıradan vergi kanunlarının çıkartılmasında normal iktidar-muhalefet çatışması Türkiye'de gözlemlenebilir. 1978 de Ecevit hükümeti vergi paketi parlâmentoda engellenmiştir. Belediye Gelirleri

(10) Cem Eroğul, Türk Anayasa Düzeninde Cumhuriyet Senatosu'nun Yeri, Ankara 1977, s. 50.

(11) Eroğul, a.g.e., s. 54.

tasarısı da bu pakette yer alıyordu. Daha sonra Demirel hükümeti aynı Belediye Gelirleri tasarısını meclise sevk etmiştir.

Bizim 'vergi reformu' olarak kabul ettiğimiz iki kanunlaştırma hareketinde (1950 ve 1985 KDV), Türkiye siyasal hayatı bakımından ilginç, değişik bir tutum gözlemlemek mümkün: 1950 den önce CHP iktidarınca çıkartılan gelir ve kurumlar vergisinin kanunlaşmasından kısa bir süre sonra iktidara gelen Menderes hükümetinin programında bu konuya ilişkin değinme şöyle: "Gelir vergisinin ihdası suretiyle eski iktidarcı atılmış olan mali adımın nereye varacağıın malûm bulunmaması....". Yeni başbakanın görev sorumluluğu duygusuyla ya da 'ileri' bir adıma karşı çıkamaması nedeniyle, eleştiri dozunu çok hafif tuttuğu ya da aslında eleştirmedeği düşünülebilir. Aynı şekilde KDV ye karşı, muhalefet tarafından esasa ilişkin yoğun eleştiri kampanyası açılmamıştır.

Vergi kanunlarının çıkartılmasında dış ekonomik ilişkilerin rolü hakkında birşey söylemek gerekirse AT ile ilişkiler örnek verilebilir. 2. Demirel hükümeti programında şekerden alınan verginin AET düzeyine indirilmesinden söz edilmektedir (1969). KDV kanunu gerekçesinde de harcamaların vergilendirilmesinde AT modelinin benimsendiği belirtilmektedir. Öyle görünüyor ki, AT ile ilişkilerin askıda olduğu dönemlerde bile Türkiye, ileride tam üyelik statüsüne hazırlanma amacıyla şimdiden vergi uyumlaştırmasına dikkat etmektedir (12).

Kamu gelirleri konusunda parlâmentonun konumu değerlendirilirken plân ve bütçe ilişkileri de akla gelebilir. Öte yandan plân-program ve bütçe uygulamalarında da belli sapmalar ortaya çıkmaktadır. 1968-1970 yıllarını kapsayan bir araştırma sonucuna göre, genellikle bütçe hazırlanırken gelir tahminleri iyimser görüşlerle program tahminleri üstünde yapılmakta, bütçe gerçekleştirmeleri ise program rakamları civarında seyretmektedir (13).

2- Yürütme

Siyasal iktidarların izledikleri ekonomik politikalarının genel çerçevesini veren hükümet programları vergi politikası açısından değer-

(12) Aynı yönde bkz.: Nami Çağan, Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi, Ankara 1988, s. 90-91.

(13) Muallâ Öncel, "Türk Uygulamasına Atfla Plân, Program ve Bütçe İlişkileri", A.Ü. Hukuk Fakültesi Ekonomi ve Maliye Enstitüsü Konferansları, Ankara 1970, s. 65-66.

lendirildiğinde şu genellemeler yapılabilir: 1950-1985 döneminde işbaşına gelen hükümetlerin programlarının hemen tümünde "sağlam maliye" ve istikrarlı kalkınma motifleri yer almaktadır. Vergi veriminin artırılması, vergi kaçakçılığının azaltılması, vergi idaresinin reorganizasyonu ve vergi yargısının düzeltilmesi de diğer genel ortak noktaları oluşturmaktadır. Bazı programlarda spesifik önlemlere yer verilebilmektedir. Örneğin, tasarruf bonolarının kaldırılması, servet beyanlarının iadesi gibi somut konular programlarda görülebilmektedir. Hükümet programlarının bir kısmında adil gelir dağılımı ve bununla ilintili olarak vergi yükü dağılımında değişikliklere değinildiğini gözlemlemek mümkündür. Öte yandan farklı siyasal iktidarların aynı hedefleri hükümet programlarında benimsediği görülebiliyor. Örneğin Demirel hükümeti programı, önceki Ecevit hükümeti programının belli değişimlerine aynı ifadelerle yer verebilmektedir.

Vergi politikasına ilişkin olarak hükümet programlarında öngörülen hedeflerin ne kadarının gerçekleştirildiğinin saptanması, ayrı bir inceleme konusudur. Bununla birlikte değinilen konuda belli örnekler hatırlanabilir: Menderes hükümetleri, Yol, Hayvanlar, Muamele vergileri konusundaki hedeflerini gerçekleştirmiştir. Ulusu hükümeti programında yer alan konular geniş çaplı vergi kanunları değişiklikleri ile mevzuata sokulmuştur. Koalisyon dönemlerinde ise esas itibarıyla gerçekleşme görülmüyor. Servet beyanı gibi spesifik konularda, baskı gruplarının da etkisiyle programlarda yer verilen 'iyileştirme' vaatleri gerçekleştiriliyor. Hükümetlerin siyasal-ekonomik felsefelerine uygun bazı somut hedefler programlarda yer alabiliyor: Örneğin, nisbeten "liberal" hükümetler, vergi politikasının özel sektörde sermaye birikimini zedelemeyecek şekilde yürütüleceğini özellikle belirtiyorlar. Bazı hükümetlerin siyasal-iktisadi hedeflerine uygun somut vergi önlemlerini tasarı haline getirdikleri görülüyor: Örneğin Ecevit hükümeti halk sektörünün geliştirilmesi için 1978 vergi tasarısı paketinde, Kurumlar vergisinde bu sektörün daha hafif vergilendirilmesini öneriyor; belli istisnalar getiriyor.

Normal dönem hükümetleri yerel yönetimlerin özkaynaklarının artırılması konusuna daha fazla ağırlık veriyorlar. Özellikle Ecevit hükümetleri programlarında bu konu belirginlik kazanıyor (Nitekim Yerel Yönetim Bakanlığı da kuruluyor).

1978 Ecevit hükümeti vergi tasarısı paketi ile 1979 Demirel hükümeti vergi tasarısı paketi Gelir ve Kurumlar vergilerinde büyük

farklılıklar gösteriyor. Buna karşılık Belediye Gelirlerine ilişkin tasarı her iki hükümetçe aynı nitelikte hazırlanmış (14). Oysa Ecevit hükümeti paketi 1978 de muhalefetçe engelleniyor, Belediye Gelirlerine ilişkin tasarı da böylece kanunlaşmıyor (15).

1961 Anayasası döneminde vergi politikasında yürütmenin yetkisi açısından önemli üç gelişme şöyle sıralanabilir: İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânının uygulanmasında hükümete belli konularda yetki veren 933 sayılı kanunun ilgili hükümleri (örneğin yatırım indirim uygulaması) Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir. Bunun gibi, Gider Vergileri Kanununda değişiklik yapan 1267 sayılı kanun da yetki hükümleri itibariyle Anayasaya aykırı bulunmuştur.

1971 Anayasa değişiklikleri sırasında vergiye ilişkin maddede yapılan değişiklikle, vergilendirme yetkisinin yürütmeye devrine ilişkin fıkra Anayasaya eklenmiştir. Buna rağmen, yukarıda da belirtildiği gibi 1971-1980 döneminde vergi kanun çıkartılmadığı gibi bu yetki hükmü de kullanılmamıştır. 12 Eylül 1980 den sonra ise yürütmenin vergilendirme yetkisini geniş ölçekli kullanmaya başladığı görülür. Vergi kanunlarındaki değişikliklerle, yetki kapsamı sürekli olarak genişletilmektedir. Kararname çıkartılması yoluna ise çok sık başvurulmaktadır. 12 Eylül 1980 den 1985 yılı sonuna kadar çıkartılan kararname sayısı 61 dir. Sonuç olarak yürütme organının vergi politikası uygulamasında gittikçe daha etkin bir konuma girdiğini ifade edebiliriz. Nitekim KDV kanununda yaklaşık 28, 3239 sayılı değişiklik kanununda ise 20 kadar yetki hükmüne yer verilmiş bulunmaktadır.

3- Bürokrasi

Bürokrasi yürütmenin, siyasal iktidar mihrakı dışında ayrı bir kesimini oluşturduğundan karar süreci konusunda farklı başlık altında incelenmesi uygun olur görüşündeyiz. Öte yandan, yargı organlarını da bir siyasal bilim ya da yönetim bilim kategorisi olarak bürokrasi kavramı içinde mütalâa edeceğiz. Karar sürecinde bürokrasinin rolünü iki ayrı kademe de saptamağa çalışacağız: A) Vergi mevzuatının hazırlanmasında, B) Vergi mevzuatının uygulanmasında bürokrasinin etkisini sırayla inceleyeceğiz (16).

(14) Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, C.3, s. 221.

(15) ibid.

(16) Kamu ekonomisi bakımından karar alma mekanizmaları içinde bürokrasinin rolüne ilişkin teorik analizler için bkz.: Sönmez, a.g.e., s. 212-214; Akalın, a.g.e., s. 77.

A) Vergi Mevzuatının Hazırlanmasında Bürokrasinin Rolü

Vergi kanunlarının hazırlanmasında Maliye Bakanlığı bürokratlarının belli bir konumunun ve ağırlığının olduğunu ifade etmek mümkündür. 1950 vergi reformu ve 1985 KDV reformu esas olarak bürokrasi tarafından hazırlanmıştır. KDV nin 15 yıllık hazırlık döneminde Maliye Bakanlığınca çeşitli tasarılar hazırlanmıştır. Akademik çevrelerle de bu konuda belli müşterek çalışmalar yapılmış olmakla birlikte Bakanlığın çalışmaları esas olmuştur. Nitekim son tasarı da tamamen gizlilik içinde hazırlanmıştır (17).

Vergi reformları dışında özellikle paket halinde hazırlanan vergi tasarıları da Maliye Bakanlığı çalışmalarının ürünüdür. Tasarıların teknik yönleri tümüyle teknokrat kadroların çalışmaları sonucu ortaya çıkar.

Vergi kanunları esas olarak yürütme organının iktisadi programı çerçevesinde çıkartıldığından, tasarıların Maliye Bakanlığı bürokrat-teknokrat kadrolarınca hazırlanması doğal oluyor. Maliye Bakanlığı bürokrasisinin genel olarak Türk bürokrasisi içinde ayrı bir konumu olduğunu bu vesileyle belirtmek gerekir. Maliye bürokrasisi yakın zamanlara kadar bir 'ekol' olarak gelişmiş ve çalışmıştır. Öyle ki, siyasal iktidar değişikliklerine rağmen Bakanlık üst düzey bürokrasisinde kadro değişikliği yakın zamanlara kadar az görülmüştür. Aynı kişiler değişik hükümetler döneminde müsteşar, gelirler genel müdürü sıfatıyla görev yapabilmıştır. Bu durum, Bakanlık bürokrasisinin siyasal iktidara karşı belli ölçüde 'dokunulmazlığı' gerçeğine ışık tutuyor. Bu atmosferde çalışan bürokrasinin vergi gelirlerini artırıcı teknik konulara ilişkin hazırlıklarını sürekli olarak vergi tasarılarına dahil etmesi de normal bir sonuç olarak karşılanmak gerekir. Kuşkusuz temel politika seçişleri siyasal karar konusu olmakla birlikte bu kararların hazırlığı niteliğindeki alternatif çalışmaları da yine bürokrasi yürütecektir. Ama bürokrasi de belli ölçüde siyasal seçişlere uymak durumundadır. Nitekim aynı bürokrasinin 1978 ve 1979 da değişik hükümetler döneminde hazırladığı paket tasarılar gelir ve kurumlar vergilerinde önemli farklılıklar taşımakta idi. 1978 tasarısında ise dönemin hükümetinin programı doğrultusunda

(17) Bakanlık hazırlıkları geleneksel olarak çok gizli yürütülür. Akademik çevrelere de genellikle danışılmaz. Nitekim yeni çıkan 3239 sayılı kanunun tasarı şeklini Bakan peyder pey basına açıklamıştır. Tasarı Bakanlar Kuruluna sevk edilmeden açıklanmaz. Tepkilerden kaçınmak gibi bir neden bu tutumda belli ölçüde etkili olabiliyor.

da, halk sektörünün geliştirilmesine ilişkin teşvik hükümleri yer almakta idi.

Bu konuda ilginç bir başka örnek 1970 yılından verilebilir. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü teşkilatının düzenlenmesi için 1970 de hazırlanan bir tasarıda, "vergi politikasını tesbit etmek" görevi de Gelirler Genel Müdürlüğüne verilmekte idi (18).

Vergi tasarılarının hazırlanışında bürokrasinin etkisinin somut olarak saptanmasında, şu noktalar dikkate alınabilir:

i) Değişik siyasal iktidarlar döneminde hazırlanan vergi tasarılarında, temel politika seçişleri dışında, belli noktaların teknik önlemler olarak aynen yer aldığını görmek mümkün. Örneğin 1978 Ecevit hükümeti tasarısı ile 1979 Demirel hükümeti tasarısı ve 1980 de gerçekleştirilen kanun değişiklikleri arasında teknik düzeyde çok ortak nokta vardır: Ekonomik delil sistemi, hayat standardı esası, gayrimenkullerin işyeri olarak kiralanmasında gelir vergisi stopajı, Bakanlar Kuruluna yetki tanınması, Maliye Bakanlığınca bastırılacak belgelerin kullanılması zorunluluğu örnek olarak gösterilebilir.

ii) Vergi politikalarına ilişkin temel spesifik seçişler hakkındaki değinmeler dışında, hükümet programlarında bazen aynı ifadelerin yer aldığını gözlemlemek mümkün. Bu noktada, hükümet programlarının teknik hazırlığında da üst düzey bürokrasisinin etkisi soru olarak akla gelmektedir.

iii) Gerçekleştirilen bazı vergi kanunları değişikliklerinde (özellikle 1980 döneminde) yer alan bazı 'teknik' noktaların da Maliye Bakanlığından kaynaklandığını söylemek mümkün: Bu 'teknik' noktalar, eski vergi kanunu uygulama döneminde uyumsuzluk konusu olmuştur. Değişiklik sırasında Maliye Bakanlığı eski uyumsuzlukları yeni bir hükümle açıklığa kavuşturmaktadır. Açıklığa kavuşturma da iki şekilde oluyor: Ya değişiklikle, eski dönemde verilmiş yargı kararlarıyla belli yönde oluşan içtihadı uygun bir şekilde yeni bir kanun hükmü getirilmekte, eski hüküm değiştirilmekte, açıklığa kavuşturulmaktadır. Örneğin, eski uygulamada Vergi Usul Kanununun 5 000 lirayı aşmayan demirbaş harcamalarının doğrudan gider yazılacağına, amortisman tabi tutulmayacağına ilişkin hükmü kötüye kullanılmakta idi. Bir büro için alınan mobilya parçaları tek tek 5000 liranın altında ise gider yazılmakta idi. Danıştay kararları ise bu gibi durum-

(18) İlhan Özer, Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Ankara 1974, s. 182-183.

larda saptama yapılırken 'iktisadi bakımdan, kullanım bakımından bütünlük arzeme' kriterini getirmişti. Bu nitelikteki eşya, tek tek 5000 liranın altında kalsa dahi gider yazılamayacağı yolunda içtihat yerleşmişti. 1980 yılı değişiklikleri sırasında VUK na bu kriter bir hüküm olarak eklendi. Öte yandan, kanun değişikliği olmasa bile, yargı kararları sürekli belli bir yönde çıktığı takdirde Maliye Bakanlığı teşkilâtına, bu kararlar doğrultusunda hareket edilmesini tamim edebilmektedir. Örnek: Eskiden arsanın kat karşılığı müteahhide verilmesi durumunda, arsa sahibinin Gayrimenkul Kıymet Artışı vergisine tâbi olup olmayacağı konusunda kanunda açık bir hüküm yoktu. Maliye vergilendirmek istiyor, Danıştay kararları ise sürekli aksi yönde çıkıyordu. Bunun üzerine Maliye Bakanlığı teşkilâtına bu gibi durumlarda vergi işlemi yapılmamasını tamim etti. Ancak daha sonra kanun değişikliği ile bu konu da vergi kapsamına alındı.

Açıklığa kavuşturmada tutulan ikinci yol ise, kanun değişikliği ile, eski hükmün Maliye Bakanlığı görüşüne uygun hale getirilmesidir. Yukarıda GMKAV ile ilgili değinme bunun örneğidir. Bu konuda bir başka örnek olarak şu gösterilebilir: 1961 Anayasasında 1971 de yapılan değişiklikten sonra, kamulaştırma bedelinin vergi değerini aşamayacağı hükmü Anayasaya getirilmişti. Uygulamada kamulaştırma ihtimali belirince yükümlüler daha önce düşük değer beyan edip düşük Emlâk vergisi ödedikleri gayrimenkullerinin değerini yükseltmek üzere pişmanlık yolundan yararlanmaya tevessül ediyorlardı. VUK nun ilgili hükmünün bu şekilde kötüye kullanımının kanuna uygun düşüp düşmediği değişik ve çelişik Danıştay kararlarına konu olmuştu. Bu yolla yükümlüler yüksek kamulaştırma bedeli elde etmenin yanı sıra gayrimenkul kıymet artışı vergisi yükümünden de kurtulabilmekte idiler. İşte 1980 değişiklikleri sırasında, Emlâk vergisinde pişmanlık uygulanamayacağı yolunda bir hüküm kanuna eklenmiştir (19).

Maktu vergilerdeki değişiklikler ve kararnamelerde kabul edilen çeşitli hadler (örnek: götürü ticari kazançta ciro vs.) için Maliye Bakanlığının yaptığı "endeksleme"nin esas tutulduğu düşünülebilir. Ancak 1980 döneminde bazı maktu vergilerdeki arttırım endekslemenin üstündedir.

Vergi tarifelerinde yapı ve oran değişikliğinin esas olarak siyasal tercih konusu olduğunu düşünmek yanlış olmayacaktır. Ama teknik

(19) Gider vergilerinden örnekler için bkz.: **Bulutoğlu**, age., C. 3, s. 228-30.

düzeydeki hazırlıkların da önemi inkâr edilemez. 1980 değişikliklerinde bürokrasinin etkisi hakkındaki genel iddiaya ters düşen bir kanı: şöyle verilebilir. Bakanlık tasarısında servet beyanı verme mecburiyetinde olanlar arasına 240 000 lira kazancı aşan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları sahipleri de sokulmakta idi. Milli Güvenlik Konseyinden çıkan şekliyle sınır 120 000 liraya indirildi; böylece servet beyanı kapsamı daha genişletildi. Buna karşılık menkul sermaye iradı sahipleri servet beyanı mecburiyeti dışında tutuldu; servet beyanının kapsamı böylelikle tasarıya göre daraltıldı (20). Aksi yöndeki bu kanıta rağmen, 1980 dönemi vergi kanunları değişikliklerinde, bu dönemde normal yasama süreci işlemediğinden, bürokrasinin etkisinin daha büyük olduğunu söylemek mümkündür.

1980 döneminde yapılan değişikliklerin bir kısmı 15-20 yıl önce Vergi Reform Komisyonu tarafından yapılan öneriler arasında yer almakta idi. Bu vesile ile bürokrasi alt başlığı altında, vergi düzenlemeleri bakımından yakın tarihimizde özel bir konumu olan Vergi Reform Komisyonuna eğilmekte de yarar görüyoruz (21). Gerçekten 1961-1970 döneminde yapılan vergi değişikliklerinde komisyonun önemli etkisi olmuştur.

Vergi Reform Komisyonu, 27 Mayıs döneminde Milli Birlik Komitesince bazı vergi değişiklikleri yapıldıktan sonra gerek ortaya çıkan tepkiler gözönüne alınarak gerek plânlı kalkınma ilkesi çerçevesinde vergi sistemini iyileştirmek üzere Maliye Bakanının emri ile 13 Şubat 1961 de kurulmuştur. Komisyonda ilk kuruluş şekline göre bürokratlar, akademisyenler ve özel sektör temsilcileri yer almakta idi. Üye sayısı zaman içinde değişiklikler göstermesine rağmen bürokratlar daima çoğunlukta olmuşlardır (1961 de: 8 bürokrat, 2 akademisyen, 4 özel sektör temsilcisi; 1969 da 7 bürokrat, 6 özel sektör temsilcisi). Zaman zaman muhtelif meslek kuruluşları temsilcileri de komisyon çalışmalarına katılmıştır. 1962-65 döneminde özel sektör temsilcileri çalışmalara katılmamış, bürokratlar 'çalışma grubu' olarak işi yürütmüştür. Bürokratlar esas olarak Maliye Bakanlığı kökenlidir. Buna karşılık verginin ekonomik fonksiyonu ile ilgili tedbirler hakkında çalışmalara DPT de katılmak istemiş, Maliye Bakanının

(20) Bulutoğlu, a.g.e., C. 3, s. 83.

(21) Cumhuriyet dönemi vergi politikaları tarihçesi incelenirken bazı yazarlar 1961-1970 dönemini 'Vergi Reform Komisyonu dönemi' olarak adlandırmaktadırlar. Bkz.: Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, 5. B, İstanbul 1983, s. 480-482 ve İTİA Vergi Reformları Kongresindeki tebliği, s. 138-44.

uygun görüşü ile başlangıçta bir DPT temsilcisi de çalışmalara katılmıştır (22). Komisyonun başlangıçta hazırladığı bazı raporlar, Maliye Bakanlığı değişiklik tasarılarının mesnedini oluşturmuştur. Vergi Reform Komisyonunun somut önerileri ve bunlardan kanunlaşanlar aşağıda gösterilmiştir:

1961 de: Yatırım indirimi, azalan bakiyeler üzerinden amortisman, zarar naklinin beş yıla çıkartılması, servet beyanı, KV oranının % 20 ye yükseltilmesi, dağıtılabilir kazançlarda stopaj.

1962 de: Emlâk Alım vergisi, Motorlu Kara Taşıtları vergisi, ihracatta vergi iadesi, özkaynaktan yapılan yatırımlarda yatırım indirimi, uzlaşma müessesesi, tasarruf bonolarının kaldırılması, Gider vergisinde montaj istisnası.

1966 da: Ziraat gelir vergisi, peşin vergi.

1967 de: Finansman şekli bakımından yatırım indiriminin genişletilmesi.

Vergi Reform Komisyonunca 1961 ilâ 1967 yılları arasında önerilen ve 1980 sonrası vergi kanunları değişiklikleri ile kabul edilen hususlar da şöyle sayılabilir: Yatırıma tahsis halinde değer artışı kazançlarında istisna, yeniden değerlendirme, ihracat kazançlarında Kurumlar vergisi istisnası, Gelir vergisinde peşin ödeme ve stopajın genişletilmesi, Kurumlar vergisi oranının yükseltilmesi, İlan ve Reklam vergisi, ihracatı teşvik için Banka ve Sigorta Muameleleri vergisinin kaldırılması, gümrük vergisi muafiyeti, Belediye Gelirleri Kanununda işletme vergisi (Bu son öneri kaldırılmış bulunan meslek vergisine tekabül etmektedir).

Vergi mevzuatının hazırlanmasında bürokrasinin etkisi konusunda son olarak üzerinde durulacak nokta bürokrasi içi ilişkiler bakımından Maliye Bakanlığı ve DPT nin karşılıklı konularının irdelenmesidir. 1980 sonrası değişikliklerle teşvik araçlarının kullanımında ağırlık DPT ye geçmiştir. Öte yandan belli teşvik politikalarının hazırlanmasında da DPT nin ağırlığı seziliyor. Şöyle ki, DPT nin yatırımların ve ihracatın teşvikine ilişkin somut önerileri bu dönemde kanunlaşmıştır (23).

(22) Komisyonun kuruluşu, terkihi ve çalışmaları için bkz.: Vergi Reform Komisyonu Raporları, C. I-V.

(23) 1980 yılı sonunda ilk vergi kanunları değişiklikleri yapılmadan önce DPT bir yayımda yatırımların teşvikinde bölgeler arası ayırımı ve ihracat kazançlarında vergi istisnasını önermekteydi. Bkz.: DPT, 24 Ocak Kararları Uygulama Sonuçları, Ankara 1980, s. 37, 38, 41.

Bu durumda şu soru akla geliyor: Vergi kararlarının alınışı konusunda bürokrasi içi değerlendirme yapıldığında, genel ekonomi politikası çerçevesinde yürütülecek vergi politikalarında DPT; bunun dışında, hazinenin gelir ihtiyacının karşılanmasına yönelik klâsik politikalarda Maliye Bakanlığı daha etkindir şeklinde bir genelleme, acaba doğru olur mu? Yukarıda verdiğimiz delilden başka somut delilimiz yoktur. Ancak bu ayırımın doğruluğuna inanıyoruz. Bu inançta, Maliye Bakanlığının yeni yapı değişikliği de rol oynuyor. Gerçekten, Hazine Müsteşarlığının ayrılıp gümrüklerin de bağlanmasından sonra bugünkü yapısı itibariyle Maliye Bakanlığı klasik fonksiyonları üstlenen bir 'gelir örgütü' durumuna girmiştir. Bu gelişme de gözönüne alınca, ekonomi politikası ile doğrudan ilişkili temel vergi düzenlemelerinde DPT'nin etkinliği görüşü ağırlık kazanacaktır.

B) Vergi Mevzuatının Uygulanmasında Bürokrasinin Rolü

Kamu gelirlerine ilişkin uygulama aşamasında karar alma sürecine girmeden önce yukarıda değinilen kurumsal değişikliğe burada tekrar işaret etmekte yarar var. Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının kurulması ile normal vergi gelirlerini toplama görevini üstlenen Maliye Bakanlığına bu arada gümrükler de bağlanmıştır. Giderler bakımından da yetki dağılımı malumdur. Sonuç olarak Maliye Bakanlığı bugün vergi ve gümrük gelirlerini toplayan, carî harcamaları yapan bir kuruluş durumuna indirgenmiş oluyor. Eskiden Gümrük ve Tekel Bakanlığının ayrı olduğu dönemde belli konularda iki bakanlık arasında görüş ayrılıkları ortaya çıktığı, bununla birlikte, Maliye Bakanlığının gümrük ve tekel gelirlerinde de öncelikle söz sahibi olduğu belirtiliyor (24).

Birinci plânın iç finansmanı konusunda Maliye Bakanlığı ile DPT arasında çatışma çıkmıştır. DPT, Kaldor önerisini benimsemiş, Maliye Bakanlığı reddetmiştir. Bunun üzerine DPT üst düzey bürokratları istifa etmiştir (25), (26).

(24) İlhan Özer, age., s. 115, 135, 139, 140.

(25) Bulutoğlu, age., C. 3, s. 215.

(26) İkinci Plânda, bu konudaki uygulama esasları şöyle belirtiliyor: Önemli kanunlar DPT ce incelenip Yüksek Plânlama Kurulundan geçirilerek Bakanlar Kuruluna sunulacak, DPT - Merkez Bankası - Ticaret Bakanlığı - Maliye Bakanlığı arasında yakın işbirliği gerçekleştirilecek, Maliye Bakanlığının finansman durumunu DPT ye bildirecek.

1980 sonrasında teşvik politikalarının uygulanmasında DPT nin ağırlık kazandığı yukarıda belirtilmişti. Teşvik politikasının yürütülmesinde karar mercii olan Teşvik Dairesi (Teşvik Uygulama Dairesi) nin bağlı olduğu idarî birim de zaman içinde değişiklikler göstermiştir (DPT, Ticaret Bakanlığı, Dış Ekonomik İlişkiler Bakanlığı, Başbakanlık) (27).

1985'de çıkartılan bir kararname (No.85/10011, R.G. 11/11/1985) teşvik belgesi uygulamasının denetlenmesinde DPT ve Maliye Bakanlığını yetkili kılmaktadır.

Vergi mevzuatının uygulanmasında diğer vergilerden şu örnekler üzerinde durulabilir. Emlâk vergisine göre asgarî bina inşaat maliyetlerinin tesbitinde Bayındırlık Bakanlığına yetki tanınmıştır. Genel olarak yerel yönetim gelirlerinin tesbitinde ve uygulanmasında ve belediye gelirlerine ilişkin bazı vergi kararlarında Bakanlar Kurulu ve İçişleri Bakanlığı yetkilidir. Bu yetki yerel yönetim gelirleri oranlarında değişik yapma ya da genel bütçeden pay ayırma konularında gözlemleniyor.

Vergi kanunlarının uygulanmasında bürokrasinin yeri açısından ilginç bir nokta da takdir komisyonlarının yapısında karşımıza çıkıyor. Bireysel bazı vergilendirme işlemlerinde ve götürü matrahlarda olduğu gibi bazı genel tesbitlerde ve dolayısıyla vergi yükünü tayinde yetkili olan takdir komisyonlarının bileşimi zaman içinde değişiklik göstermektedir. Bu komisyonlar 1961 de 3 memur, 2 seçilmiş üyeden oluşmakta idi. 1963 te çoğunluk seçilmiş üyelere geçti. 1980 değişikliği sonucu çoğunluk yine memurlara verilmiş bulunuyor (28).

Vergi mevzuatının uygulanmasında karar mekanizmaları açısından yabancı sermaye konusu da ilginç bir örnek oluşturuyor. Ya-

(27) "...12 Mart 1971 de doğan siyasi değişiklikle geçici bir müddet için teşvik tedbirlerinin uygulanması durdurulmuş, o gün için uygulama mercii olan DPT Teşvik ve Uygulama Dairesi personel ve yetkileri Ticaret Bakanlığı, Sanayi Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve DPT arasında bölüştürülmüş ve Mart 1972 den itibaren teşvik tedbirlerinin uygulanması tekrar başlatılmıştır. ... 24/1/1980 istikrar tedbirleri ile dört kuruluşa dağılmış bulunan uygulayıcı üniteler DPT Teşvik ve Uygulama Dairesi bünyesinde tekrar toplanmış... (tır)". **Ekrem Pakdemirli**, "Kalkınma Politikamız İçinde Teşvik ve Yönlendirme Politikaları", 2. İzmir İktisat Kongresi tebliği, C.1, s. 438; **Özhan Uluatam - Turgut Tan**, Türk İktisat Politikasının Hukukî Çerçevesi, Ankara 1982, s. 174-175.

(28) **Bulutoglu**, takdir komisyonlarının yapısı ile siyasal rejim arasında bağıntı kurmaktadır. Bkz.: age., C. 3, s. 157.

bancı Sermayeyi Teşvik Kanununda Türkiye'ye gelen yabancı sermayenin 'eşit muamele' (equal treatment) ilkesinden yararlanacağı açıkça hükme bağlanmıştır. Buna karşılık Türkiye'de yabancı sermayenin vergilendirilmesi topluca değerlendirildiğinde şunlar söylenebilir: Türkiye yabancı sermaye için bugüne kadar bir 'vergi cenneti' olmamıştır. "Liberal" hükümetler dönemlerinde de durum bu merkezdedir. Vergi cenneti olma bir yana, aksine yabancı sermaye ulusal sermayeye nazaran daha ağır vergilendirilmiştir. 1980 sonrası değişiklikler sırasında Gelir vergisinde dar mükellef ihracatçılara tanınan istisnanın kaldırılması da yabancı sermaye aleyhine bir değişikliktir. Buna karşılık yabancı sermayenin KV ve GV nde tâbi olacağı spotaj oranlarını indirme yetkisini hükümete tanıyan hükümler 1982 den itibaren kanunlaşmıştır. Stopaj oranlarını önce % 40 indirme yetkisi Bakanlar Kuruluna tanınmıştır. Sonra bu yetki % 50 ve % 100 e yükseltilmiştir. Bu konuda yabancı sermaye lehine ilk uygulama 1985 te çıkartılan bir kararname ile gerçekleşiyor. Bu kararname, kendi ülkelerinde daha ağır verilememeleri koşuluyla dar mükelleflerin bazı kazançlarında vergi stopajını sıfıra indiriyor, yani vergi yükünü tümünden kaldırıyor. Son olarak yatırım indirimi ile ilgili olarak 3239 sayılı kanunda dar mükelleflerin de bundan yararlanmasına elverişli bir hüküm yer alıyor.

Yatırım indirimi konusu, yabancı sermayenin vergilendirilmesinde bugüne kadar izlenen tutumu sergileyen bir örnektir. Maliye Bakanlığı dar mükellef kurumların ve tam mükellef kurumların yabancı ortaklarına düşen paylarının yatırım indiriminden yararlanamayacağı görüşünde idi. Bunun temelinde 'hazineci' bir anlayış yatıyor. Türkiye yabancıların kazançlarını vergilendirmediği takdirde kendi ülkelerinde bu kazançlar vergilendirilecek, böylece Türk hazinesi yabancı ülke hazinesine sübvansiyon vermiş olacaktır düşüncesi, bu tutumun mesnedi oluyor. Nitekim vâki uyuşmazlıkları çözerken Danıştay da çoğu kez aynı gerekçeyi kullanmıştır. Ancak 1982 yılında Danıştay yabancı sermaye lehine bir karar vermiştir. Bunun üzerine farklı içtihatların birleştirilmesi yoluna gidilmiş ve yabancı sermaye lehine kolaylaştırıcı hüküm getirilmiştir.

Öte yandan vergi mevzuatında bir değişiklik yapılmadan önce, yürütülen yeni politikalar çerçevesinde Maliye Bakanlığı ile DPT arasında bu somut konuda görüş ayrılığı ortaya çıkmıştır. Maliye Bakanlığının yabancı ortakların yatırım indiriminden yararlanamayacağı görüşüne karşılık DPT bunlar için de yatırım indirimini kabul

etmektedir (DPT Müsteşarlığı: Yatırımların Teşviki ve Yönlendirilmesi ile İlgili Tebliğ, R.G.22/10/1984) (29).

İncelememizde sıra, vergi mevzuatı uygulamasındaki rolü itibariyle yargı organlarına geliyor.

1961 Anayasası döneminde vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunun denetimine ilişkin önemli örnekler şunlardır: Anayasa Mahkemesi, vergilerin kanuniliği ilkesine uymadığı gerekçesiyle eski Belediye Gelirleri Kanununda yer alan ilân, levha, reklâm resmine ilişkin hükmü iptal etmiştir. 933 sayılı kanunun, teşvik uygulamasında yürütme organına verdiği yetkiye ilişkin hüküm o dönemde Anayasada yetki hükmü yer almadığından iptal edilmiştir. Gider vergilerinde yetki hükmü için de aynı sonuca varılmıştır.

Vergi mevzuatının uygulanmasında subjektif işlemlerin hukuka uygunluğunu denetleyen Danıştayın yargı mercii sıfatıyla işlevi topluca değerlendirildiğinde şunlar söylenebilir: Yukarıda da belirtildiği gibi, yabancı sermayenin vergilendirilmesinde Danıştay esas olarak 'hazineci' idi. Ancak 1982 yılında görüşü değişti. Bunun dışında yükümlü-maliye ilişkilerinde kanunilik denetimi çerçevesinde Danıştay taraflar arasında 'çıkartma dengesi'ne dikkat etmektedir. Bu arada, Maliye Bakanlığı uygulaması ile Danıştay kararları arasında önemli ayrımlar görülmektedir. Son olarak, 1960 lardan itibaren Danıştay kararlarında sosyal hukuk devleti ilkesi çerçevesinde sosyal içerikli kanun hükümlerinin bir ölçüde geniş yorumlandığı söylenebilir.

4- Baskı Grupları

Bu alt bölümde çoğulcu demokratik yapı içinde baskı grupları şu çerçevede değerlendirilecektir: A) İş çevreleri (ticaret-sanayi),

(29) Bu vesileyle Maliye Bakanlığı bürokrasisinin daha hazineci ya da tutucu olduğu söylenebilir. Ancak son zamanlarda gittikçe yaygınlaşan ve klasik bütçe ilkelerinden uzaklaşan bütçe dışı fon politikasını ise bugünkü üst düzey bürokratları benimsemektedir. Bu olgu karşısında 'hazineci' ve 'tutucu' sıfatlarının daha dikkatli değerlendirilmesi gerekmektedir. Ya da bürokrasi - siyasal iktidar ilişkileri bakımından belli değişimlerin ortaya çıkması bir neden olarak düşünülebilir. Ancak aynı 'hazineci' bürokrasi başka bir somut konuda hazine aleyhine yoruma gidebilmektedir: Yabancı ülkelerdeki Türk işçilerini Maliye Bakanlığı dar mükellef saymıştır, doğrusu da budur. Ancak bunun için kanun hükümleri zorlanmıştır. Görülüyor ki iktisadi bir politikanın gereği olarak bürokrasi dar, hazineci tutumdan uzaklaşabiliyor. Bu konuda bkz.: Muallâ Öncel, "Yabancı Ülkelerde Çalışan Türk İşçilerinin Gelir Vergisi Yükümlülüğü", *Batider*, C. VI, No: 1 (1973), s. 103-108.

B) Çiftçiler (Büyük-küçük), C) Geniş oy potansiyeli olan kesimler (dar-sabit gelirliler, ücretliler, küçük esnaf-sanatkâr) (30).

1950 seçimleri öncesinde yol vergisi, şeker fiyatı politikası gibi öğeler, dönemin muhalefeti tarafından geniş ölçüde eleştirilmiştir. Kuşkusuz 1950 deki genel seçim sonucu iktidar değişikliğindeki temel etkenin vergi olduğunu ileri sürmek mümkün değildir (31). Buna rağmen, değindiğimiz olgunun yine de önemli bir yanı var; bu da az gelişmiş bir ülkede girişilen demokrasi deneyimi plâformuna vergi öğesinin şu ya da bu ölçüde girmiş olmasıdır.

Sonraki gelişmeleri incelemeden önce, baskı gruplarının etkilerinin hükümet programlarına ne ölçüde yansıdığını gözden geçirmek üzere, çeşitli programlarda değinilen vergi konularını şöyle belirtebiliriz:

Birinci Menderes Hükümesi programı (1950): *Şikâyet konusu* vergiler olarak muamele vergisi, hayvanlar vergisi ve yol vergisinin gözden geçirilmesi;

İkinci Menderes Hükümeti programı (1951): Aynı konular, ayrıca esnaf vergisinin düzeltilmesi;

Üçüncü Menderes Hükümeti programı (1954): Gelir mevzuatının iş hayatını tazyik etmemesi, sermaye birikimini zedelememesi, küçük esnafın vergi dışı bırakılması, hayvanlar vergisinin tamamen kaldırılması, imalât muamele vergisinin kaldırılması;

Dördüncü Menderes Hükümeti programı (1957): Malî hedef olarak vergicilikte âdil, modern ve gelişmiş bir sistem;

Gürsel Hükümeti programı (1960): Vergi ile finansman ve hazineyi sağlam kaynaklarla takviye;

Birinci İnönü Hükümeti programı (1961): Vergi sistemini topluca ıslah, ziraat arazisinden arazi vergisini kaldırma, tasarruf bolarını kaldırma;

(30) Bu ayırım, özellikle son kategori siyasal bilim anlamında baskı grupları kavramına uymayabilir. Ayırımı yaparken çoğulcu yapı ve bu yapı içinde oy ilişkisini esas aldık.

(31) Nitekim CHP iktidarının gerçekleştirdiği vergi reformunda ziraî kazançların Gelir vergisi dışında bırakılmasına rağmen, CHP kırsal kesimden yeterli destek görmemiştir. Buna karşılık esas olarak gayrimüslim azınlıklar aleyhine işletilen Varlık vergisinin, 1950 ve sonrasında azınlıkların CHP yi desteklememesinde önemli etkenlerden biri olduğu söylenebilir. Bkz.: **Oyan**, *age.*, s. 44.

İkinci İnönü Hükümeti programı (1962): Ziraî kazançların ve küçük ticaret-sanat erbabının vergilendirilmesinde *şikâyetlere çare*, 1961-62 yıllarında alınan ve *iş hayatına menfi tesir ettiği ileri sürülen* servet beyanlarını iade;

Üçüncü İnönü Hükümeti programı (1963): *Tarım kazançlarında istisna ve muafiyetlerin daraltılması* (Belli bir baskı grubuna karşı alınacak önleme programda yer verilmiş ilk örneği);

Birinci Demirel Hükümeti programı (1965): Vergilerin serbestleşme üzerindeki olumsuz etkilerini giderme, ticarî mahremiyeti zedeleyen servet beyanlarını kaldırma, dar gelirli ve işçilerden tasarruf bonosunu kaldırma;

İkinci Demirel Hükümeti programı (1969): Tarım kazançlarının vergilendirilmesinde mevcut sistemin idamesi, basit vergilendirme teknikleri;

Birinci Erim Hükümeti programı (1971): *Servet beyanı müessesesinin etkin işletilmesi, tarım kazançlarının vergilendirilmesi, tasarruf bonolarının vergiye dönüştürülmesi* (Belli baskı grupları çıkarlarına açıkça aykırı önlemlere programda yer verilmiş ikinci örneği);

İkinci Erim Hükümeti programı (1971): Yatırımlarda teşvik tedbirleri, sosyal adaleti gerçekleştirecek vergi yükü dağılımı, Emlâk vergisinde değişiklik, Gelir vergisinde vergi kaybını önleme;

Melen Hükümeti programı (1972): Vergi ve maliye reformu, devlet gelirlerini arttırma, etkili kontrol;

Talû Hükümeti programı (1973): Kamu kaynaklarının arttırılması;

Birinci Ecevit Hükümeti programı (1974): Ekonomik ve sosyal kalkınmada tasarruf ve finansman politikası ve genel istikrar;

Dördüncü Demirel Hükümeti programı (1975): Tarım kazançlarının vergilendirilmesinde istisna ve muafiyetin genişletilmesi;

İkinci Ecevit Hükümeti programı (1977): Dar ve orta gelirli, ücretli lehine vergi önlemleri, asgari ücretin vergi dışı bırakılması, esnaf ve sanatkârın vergilendirme işlemlerinin basitleştirilmesi;

Beşinci Demirel Hükümeti programı (1977): Dar ve orta gelirli vergi yükünün hafifletilmesi, *şikâyete yol açan* Emlâk vergisinin yeniden düzeltilmesi;

Üçüncü Ecevit Hükümeti programı (1978): Dar ve sabit gelir-
lilerin durumunun düzeltilmesi, asgari ücrete uygun en az geçim in-
dirimi;

Altıncı Demirel Hükümeti programı (1979): Asgari ücretin ver-
gi dışı bırakılması, servet beyanlarının iadesi;

Ulusu Hükümeti programı (1980): Vergi yükünde âdil dağılım,
ücretliler ve sabit gelirlielerin vergi yükünün azaltılması;

Birinci Özal Hükümeti programı (1983): Gelir dağılımını dü-
zeltmede vergi iadesi uygulaması, çiftçilerin vergilerinin basitleştiril-
mesi, âdil vergi nisbetleri.

Hükümet programları ve baskı grupları ilişkisi topluca incelen-
diğinde şunlar sonuç olarak ortaya konabilir:

i) Genel vergi politikasının düzenlenmesi, kamu gelirlerinin
arttırılması çerçevesinde hükümetler âdil vergi motifini de ele alıyor.

ii) 'Liberal' denebilecek hükümetler vergi düzenlemeleri ve teş-
vik uygulamaları çerçevesinde özel sermaye birikimini zedelememe-
nin belirtilmesine özen gösteriyor.

iii) Bazı programlarda somut 'şikâyetler'e karşı spesifik önlem-
lere yer veriliyor.

iv) Normal demokratik dönemler dışında kurulan hükümetle-
rin programlarında baskı grupları etkisinin hiç yer almadığı oluyor,
buna rağmen âdil vergi yüküne değiniliyor.

v) İki hükümet programında baskı gruplarına açıkça, 'ters'
düşebilecek ifadeler yer alıyor. Bu hükümetlerden biri normal de-
mokratik süreç içinde kuruluyor (3. İnönü hükümeti); diğeri ise ola-
ğan dışı dönem hükümeti (1. Erim hükümeti).

vi) Asgari ücretin vergi dışı bırakılması gibi motifler sosyal
demokrat hükümetler programlarında olduğu gibi liberal hükümet-
ler programlarında da yer alabiliyor.

Sıralanan bu özellikler gözönünde bulundurularak bir genelleme
yapmak gerekirse, hükümet programlarının baskı gruplarının vergi
konusundaki çıkarlarını bir ölçüde dikkate aldığı söylenebilir. Baskı
gruplarına karşı çıkma istisnadır. Hükümet programlarından "libe-
ral" hükümetlere ait olanlar iş çevrelerine daha fazla dikkat ediyor.

Buna karşılık âdil vergi yükü gibi kavramlar, tüm programlarda yer alıyor. "Sosyal demokrat" hükümetlerin yanı sıra "liberal" hükümetler de geniş oy tabanına yönelik bazı somut tedbirlere programlarında yer verebiliyorlar.

Baskı gruplarının etkisi ile vergi kanunları ilişkisi konusunda gözlemlenebilen en çarpıcı örnek tarım kazançlarının vergilendirilmesi alanında karşımıza çıkıyor: Tarım kazançlarının vergilendirilmesinde önemli ve somut iki adım normal demokratik sürecin işlemediği iki dönemde atılmıştır: 27 Mayıs Milli Birlik Komitesi ve 12 Eylül Milli Güvenlik Konseyi dönemlerinde, bu alanda yenilikler mevzuata getirilmiştir. Oysa örneğin 27 Mayıs döneminden sonra normal demokratik süreç işlemeğe başladığında yeni hükümetin kurulmasından bir iki ay kadar çok kısa bir süre sonra çıkartılan kanunla, tarım kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler ertelenmiştir. Bu erteleme ve hafifletme girişimleri daha sonra sürekli olarak görülmüştür. Bu konuda asıl araç, götürü usulün zaman ve kapsam itibarıyla genişletilmesidir. 12 Eylül döneminde çıkartılan ilk vergi kanunu değişikliğiyle daraltılan küçük çiftçi muaflığı ve götürü usul hadlerinin 1981 yılında yapılan değişikliklerle tekrar genişletilmesi baskı grupları lehine bir girişim olarak yorumlanmaktadır (32).

Vergi kanunlarının hazırlanışında gizliliğe riayet nedenlerinden biri olarak baskı gruplarının olumsuz etkisi ileri sürülür (33). Genellikle tasarı meclise sevkedildikten sonra kamuoyuna açıklanır. Kamuoyunda yapılan tartışmaların somut etkisinin ayrıca araştırılması gerekmektedir. Baskı gruplarının etkisine ilişkin tesbitlerimizi şöyle sıralamak mümkündür:

1950 reformu sırasında baskı gruplarının iki somut konuda etkili olduğu ifade edilmektedir: Tarım kazançlarının vergilendirilmemesi ve Kurumlar vergisi oranının % 20 yerine % 10 olarak kabulü (34). Menderes hükümeti göreve başlar başlamaz yol, hayvanlar, şeker istihlak, muamele vergilerinde değişiklik yapmıştır. 1955 de esnaf

(32) Bkz.: **Bulutoğlu**, age., C. 3, s. 258.

(33) Bu konuda yetkili bir kişiden şu ilginç alıntıya yapma gereğini duyduk: 1978 tasarısı için, dönemin Gelirler Genel Müdürü Aykon Doğan şöyle diyordu: "Belki bu (hazırlık) çalışmaları çeşitli akademik kuruluşlara, meslek örgütlerine ve kamuoyuna ... fazla duyurulmamıştır... Ancak uzun ... çalışmalar sırasında *çeşitli kesimlerden* ve akademik çevrelerden Maliyeye ulaşmış görüşlerden yararlanmış(tr)..." İstanbul İktisat Fakültesi Vergi Tedbirleri Semineri, İstanbul 1978, s. 167.

(34) **Bulutoğlu**, age., C. 3, s. 213.

vergileri kaldırılmıştır. 1957 de imalatçıların baskısı sonucu, imalat muamele vergisinden ilk istihsal vergisine geçilmiştir.

1960 yılında yapılan önemli değişiklikleri bürokratlar hazırlamıştır; dolayısıyla bu değişiklik sırasında baskı gruplarının etkisinin ölçülmesi zordur. 1980 dönemi için bu ifadeyi tekrarlayabiliriz.

1960 yılında yapılan önemli değişikliklere (tarım kazançlarının vergilendirilmesi, KV oranının yükseltilmesi, servet beyanının kabulü) karşı baskı grupları kampanya açmıştır (35). Dönemin özelliğine rağmen baskı grubu mekanizmasının işlemesi ilginç oluyor. Nitekim bu kampanya etkisini 1961 den sonra, normal dönemde gösteriyor.

Olağan dışı dönem sırasında baskı grupları lehine değişiklik yapılması konusunda 27 Mayıs ile 12 Eylül dönemleri arasında bir farklılık görülüyor: Değişiklik, birincisinde normal dışı dönem sırasında gerçekleşmiyor. Buna rağmen mevcut şikâyetler de gözönüne alınarak Vergi Reform Komisyonu kuruluyor. 12 Eylül döneminde ise, yönetim değişmeden vergi kanunlarında değişiklik de görülüyor. Bu farklılığı izah ederken gözönünde bulundurulacak noktalardan birisi de iki dönemin uzunluk bakımından farklı olmasıdır.

1964 de Kaldor'un potansiyel ziraat vergi önerisi bürokrasi içinde görüş ayrılığına yol açtığı gibi (Maliye Bakanlığı ve Vergi Reform Komisyonu karşı çıkıyor, DPT Kaldor önerisini destekliyor), siyasal plâformda da büyük tartışmalar yaratmıştır (36). İnönü Hükümeti döneminde hazırlattırılan rapora karşı dönemin muhalefeti 'kümes-teki tavuktan, bahçedeki ağaçtan vergi alınacak' sloganını etkin bir şekilde kullanmıştır. 1965 seçimlerinde CHP nin karşılaştığı büyük oy kaybında bu kampanyanın ne ölçüde etkili olduğu, üzerinde ayrıca durulmağa değer bir noktadır (37).

Türkiye'de çoğulcu yapı içinde çeşitli baskı gruplarının vergilere ilişkin somut çabalarına diğer örnekler olarak şunlar gösterilebilir:

Değişik meslek kuruluşları vergi kanunları tasarıları hakkında görüşlerini yayınlıyorlar, toplantılar yapıyorlar. Böylelikle bir 'kamuoyu'

(35) **Bulutoğlu**, *age.*, C. 3, s. 215.

(36) **Nadaroğlu**, İTİA Vergi Reformları Kongresi tebliği, s. 142-43.

(37) Daha önce değinildiği gibi, bu seçimde de vergi faktörünün tayin edici olmadığı kanısındayız. Türkiye'de seçim sonuçlarına ilişkin analizler iktisadi faktör ve oy davranışı korrelasyonunun esas itibarıyla 1970 li yıllarda yapılan seçimlerden itibaren kısmen ortaya çıktığını gösteriyor.

oluşturma çabası görülür. Bu meslek kuruluşları arasında Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Borsalar Birliğinin çalışmaları dikkati çekiyor (38).

Ziraat Odaları Birliği ve Türkiye Çiftçi Teşekkülleri Konfederasyonu da tarım kesimini vergilendirilmesi konusunda yoğun faaliyet göstermiştir. Örneğin Vergi Reform Komisyonunun tarım kazançlarının verilebilirliğine ilişkin çalışmalarına temsilci göndererek katılmışlardır. Vergi Reform Komisyonunun tarım fiskalitesi hakkındaki önerilerine bu kesim temsilcileri karşı çıkmıştır. 1966 da Ziraat Odaları Birliği ve Konfederasyonca hazırlanan, dekar başına sâfi kazanç esasına göre vergilendirmeyi öneren bir taslak ayrıca Maliye Bakanına sunulmuştur. Öyle görünüyor ki Türkiye’de tarım kazançlarının vergilendirilmesi gerek bürokrasi içinde, gerek baskı grupları ile bürokrasi arasında, siyasal partiler arasında ve baskı grupları ile değişik siyasal iktidarlar arasında en yoğun tartışmaların ortaya çıktığı konu oluyor.

Baskı gruplarının ağırlık koyduğu bir başka konu ise servet beyanı müessesesidir. Servet beyanının ilk kabulü sırasında bunun ileride getirilecek bir ‘servet vergisi’ için atılmış adım olduğu yolunda kampanya açan özel sektör, sürekli olarak bu müesseseden şikâyet etmiştir. Bu şikâyetler, değişik hükümetler programlarına yansımıştır. Bu konuda somut etki, servet beyanlarının iade edilip yeniden alınması yolunda atılan bir adımla ortaya çıkmıştır. 1980 dönemi sonrası vergi affı kanunları aynı zamanda servet beyanlarının cezasız arttırılmasına ilişkin çeşitli hükümler de getirmektedir.

Vergi Reform Komisyonu ve Maliye Bakanlığı bürokrasisi servet beyanını savunmuştur. I. Demirel Hükümeti, programındaki ifadelerle uygun olarak servet beyanı yerine “Özel durum bildirim” adı ile başka bir önlem önermiş, özel sektör buna da, servet beyanından farklı olmadığı gerekçesiyle, karşı çıkmıştır.

Servet beyanı konusunda 1980 sonrası gelişmeler şöyle özetlenebilir: Bir oto-kontrol mekanizması olarak sistemde muhafaza edilmiş, kapsamı genişletilmiş ya da daraltılmıştır. 1983 de servet beyan-

(38) Örneğin, **Odalar Birliği** Gider vergileri tasarısı hakkında (1961), servet beyanı hakkında (1967), tasarruf bonoları hakkında (1967), Belediye gelirleri tasarısı hakkında (1967) görüş ve tekliflerini içeren yayımlar yapmıştır. Ayrıca tek tek odalar da yayın yapmaktadır. Örnek: **Ankara Ticaret Odası** 1964 tasarısı, 1985 KDV hakkındaki yayımları.

larının iadesine ilişkin bir hüküm kanunlaşmıştır. 1980 döneminde servet affı - stok affı ile ilgili uygulamalara yukarıda değinmiştik. Servet beyanlarının yükseltilmesi halinde belli dönemler için vergi incelemesi yapılmayacağı, ceza alınmayacağı, buna karşılık ek bir vergi alınacağı yolunda hükümler Tahsilatın Hızlandırılması ve Özel Uzlaşma Kanunlarında yer almıştır. 1984 te ise bu müessese tümüyle uygulamadan kaldırılmıştır.

Baskı gruplarının üzerinde önemle durduğu bir somut konu da gelir vergisinde peşin vergi esasıdır. 1980 de getirilen bu ödeme şekli gerçek usule tâbi ticaret ve serbest meslek erbabını kapsamakta idi. Odalar Birliğinin yanı sıra bir başka meslek kuruluşu olan Türkiye Barolar Birliği ve münferit barolar da peşin vergi esasına karşı çıktı. Arada yapılan bir kanun değişikliği ile götürü biçimde vergilendirme yerine ciro ile daha yakın bağ kurulmasına çalışıldıktan sonra bu yöntem kısa sürede uygulamadan, yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 3239 sayılı kanun, geniş karşı kampanyaya rağmen peşin ödeme esasını tekrar getirdi. 3239 sayılı kanun, eskisinden farklı olarak Kurumlar vergisi yükümlülerini ve gerçek usule tâbi ziraat erbabını da kapsıyor (39).

Sürekli ve yüksek oranda seyreden enflasyon olgusunun zorunlu kıldığı, iş çevrelerinin yeniden değerlemeye ilişkin talepleri 1980 sonrasında gerçekleşmiştir. İşçi sendikalarının, asgarî ücretin vergi dışı bırakılması yolundaki çabaları, konuya çeşitli hükümet programlarında yer verilmiş olmasına rağmen, sonuçlanmamıştır. Aynı konunun Anayasa hükmü haline getirilmesi önerileri de sonuçsuz kalmıştır.

3239 sayılı kanun tasarısında yer almayan, sendika aidatlarının gider olarak kabul edilmesine ilişkin bir hüküm, Mecliste metne eklenmiştir. Bu değişikliği Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonuna 1963 yılından beri talep etmekte idi. Baskı gruplarının fazla etkin olmadığı dönemlerdeki uygulamaya ilişkin bir örnek 12 Eylül döneminden verilebilir. Bu dönemde çıkartılan bir kanunla kıdem tazminatlarında istisna haddini aşan kısımlar, geriye dönük olarak vergiye tâbi tutulmuştur,

(39) Vergi Reform Komisyonunun yirmi yıl önce önerdiği bu yöntem olağan dışı dönemde kabul edildikten sonra yine aynı dönemde kaldırılmış, buna karşılık normal dönemde tekrar getirilmiştir. Bu olgu, bir genelleme yapılmasını güçleştiriyor.

Yeminli mali müşavirlik kurumu da verginin doğru ödenmesi ile ilgisi nedeniyle etkin vergilendirme politikası çerçevesinde düşünülebilir. Yeminli mali müşavirliğin bir kurum olarak kanunla düzenlenmesi konusu da baskı gruplarının faaliyetlerinin en somut örneklerinden birini oluşturmaktadır. Türkiye’de gerek özel sektör gerekse Maliye bürokrasisi serbest hesap uzmanlığı, serbest mali müşavirlik, yeminli muhasebecilik ve mali müşavirlik gibi çeşitli adlarla anılan ve son olarak 3239 sayılı kanunda “yeminli mali müşavirlik” olarak adlandırılan bu kontrol kurumunun kabulünden yanadır. Vergi Reform Komisyonu 1963 yılında bu kurumu savunmakta idi. Türk Sanayici ve İşadamları Derneği de bu kurumun kurulmasını desteklemiştir (40).

Bu kurumun düzenlenmesine ilişkin ilk girişimler, ihtiyaç duyulması üzerine, 1932 yılında yapılmıştı. 1938 de Avukatlık Kanunu çıkartılırken konu yine gündeme gelmiştir. 1949 da VUK tasarısının yer alan serbest mali müşavirlik için 1956, 1962, 1966 ve 1980 de yeni tasarılar hazırlanmıştır. Hükümet programlarında da konuya yer verildiği görülüyor. Tasarılar meclise intikal edince baskı grupları yoğun faaliyete girişiyorlar. Burada esas çıkar çatışması hukukçular ile muhasebeciler arasında, yargı organında temsil yetkisi noktasında çıkıyor. Serbest mali müşavirliğin bugüne kadar bir kurum olarak kabul edilmemesinde hukukçular etkili olmuşlardır. Son olarak 3239 sayılı kanun ile bu konu düzenlenmiştir; ancak ilgili maddenin yasama sürecinde geçirdiği serüven ilginçtir. Tasarı Meclis’te görüşülürken iktidar partisine mensup bazı milletvekillerinin, muhalefet ile birlikte, aleyhte oy kullanmaları suretiyle yeminli mali müşavirliğe ilişkin hükmün tümüyle tasarıdan çıkartılması sağlanmıştır. Hükümet programında yer alan bir konuya karşı böylesine bir tutum dikkat çekicidir. Daha sonra, varılan uzlaşma ile, kurum kanunlaşmış, ancak yeminli mali müşavirlere yargı mercilerinde temsil yetkisi tanınmamıştır (41).

Baskı grupları içinde çeşitli kesimlerin, dürüst vergi ödeme konusunda birbirlerine karşı takındıkları tavır, üzerinde ayrıca durulmağa değer bir olgudur. Az vergi ödeyen ya da vergi kaçırın kesim

(40) Bkz.: Cumhuriyet Gazetesi 27/11/1985. Buna karşılık, vergi denetimini arttıracakı gerekçesiyle özel sektörün bu kuruma karşı olduğu şeklindeki değişik bir görüş için bkz. **Prof. Mehmet Yazıcı**, Cumhuriyet Gazetesi, 24/11/1985.

(41) 3239 sayılı kanunun yeminli mali müşavirliği düzenleyen hükmü, Anayasa Mahkemesince 19.3.1987 de iptal edilmiştir. (R.G. No. 19637, 27.11.1987).

ya da kişiler, vergi yükünün hafiflemesi sonucu, diğerlerine karşı bir tür haksız rekabet yapmış olmakta, buna bağlı olarak değişik kesimlerin vergi maliyeti farklılaşmaktadır. Bu vesileyle Türkiye'de vergi sosyolojisi bakımından önemli bir durum belirmektedir. İş çevrelerinde ticaret ve sanayi kesimleri vergi kaçakçılığı konusunda birbirlerini itham edebilmektedirler; aynı kesimin büyük sermayedarları dürüst vergi yükümlüsü motifini işlemekte ve meslek kuruluşları en fazla vergi ödeyen mensuplarını ödüllendirmektedirler.

Vergi sosyolojisi ya da vergilendirme ve siyasal bilim ilişkileri bakımından bir başka ilginç nokta da olağan dışı dönemlerde vergi hasılatının gösterdiği sıçramadır. 1961 yılı Mart ayında beyan edilen gelirlerde, bir iktisadî durgunluk dönemi olmasına rağmen, 1959 a nazaran büyük artış görülüyor (42). Aynı şekilde 1981 yılında da vergi hasılatı, vergi kanunlarındaki değişikliklerin getirdiğinin çok üstünde bir artış kaydetmiştir (43).

Son olarak değineceğimiz nokta, "liberal" politikalar yanlısı hükümetler döneminde bile vergi hasılatının artırılmasına gösterilen özen oluyor. Öyle anlaşılıyor ki "liberal" hükümetler de, zorunlu olarak, verginin mali amacını gözden ırak tutamıyorlar. 3239 sayılı kanunla vergi cezalarının ağırlaştırma yolunda değişiklikleri bu konuda örnek gösterebiliriz.

Baskı gruplarının karar alma sürecinde etkisine ilişkin bu bölümü özetlemek gerekirse şunlar ifade edilebilir:

Belli örneklerle, belli konularda baskı grubu etkilerini sergilemeye çalıştık. Vergi konularının esas faktör olarak seçim sonuçlarını etkilemesi ihtimali pek kuvvetli değil. Baskı gruplarından bazıları (işçevreleri, tarım kesimi) kendilerini ilgilendiren spesifik konularda etkili olabiliyor. Olağan dışı dönemlerde çıkar grupları aleyhine alınan tedbirler olağan döneme döndükten sonra değiştiriliyor. Ama olağan dışı dönem devam ederken bile, alınan kararlardan bazılarından geri dönüş görülebiliyor. Buna karşılık dar-sabit gelirli ve ücretlilerin bir baskı grubu niteliğiyle etkinliğinden söz etmek mümkün görünmüyor. 1970 lerden itibaren bir eğilim olarak ağırlığı artırmakla birlikte, bu kesimlerin oy verme davranışında ekonomik faktörün ve dolayısıyla verginin etkisinin ayrıca araştırılması gerekir.

(42) **Gülten Kazgan, Haydar Kazgan**, Türkiye'de Maliye Politikası (1950-1960), İstanbul 1964, s. 150.

(43) **Oyan**, *age.*, s. 111.

III- VERGİ UYGULAMALARINDA SAPMALAR

Bu bölümde 'sapmalar' başlığı altında, belli konulardaki uygulama değişikliklerini topluca sıralayacağız. 'Sapma' kavramını, 'olması gereken', adalete uygun ve etkin bir vergi sisteminden uzaklaşma anlamında kullanmıyoruz. Başka bir anlatımla, bir değer yargısı katmaksızın, sadece değişik ve çelişik uygulamaları sergileyeceğiz. İzleme kolaylığı açısından, konular belli bir sistematik içinde sıralanıp değişikliklere değinmekle yetinilecektir. Ancak bu incelemeye geçmeden önce, aşağıdaki uzun 'değişiklikler' listesinin topluca gözden geçirilmesi ile varılacak sonuçlara burada yer vermeyi uygun gördük:

Belli konular bakımından gözlemlenen uygulama değişikliklerinin sayısı çoktur; bunlardan bir kısmı açıkça çalışmaktadır. Otuzbeş yıllık, oldukça geniş bir zaman kesiti açısından değerlendirildiğinde, bu 'çokluk' olgusunun 'sapma' dan ziyade belki, vergi sisteminin normal gelişiminden kaynaklandığı ve vergilendirme tekniği bakımından genelde iyileştirici yönde olduğu söylenebilir. Ne var ki özellikle son yıllarda, belli konularda görülen sık ve çelişik yeniliklerin 'sapma' olarak nitelendirilmesi mümkündür (44). Peşin vergi konusundaki değişiklikleri ve bir yandan vergi suç ve cezalarında yeni düzenlemeler getirilirken bir yandan sürekli vergi ve ceza aflarının kabulünü örnek olarak gösterebiliriz. Ortaya çıkan 'sapmalar tablosu', Türk vergi sisteminin gelişiminde 'el yordamı' ya da 'sınama ve yanılma' yönteminin hâkim olup olmadığı sorusunu akla getirmektedir.

1- Kamu Gelirleri Yapısı

1960 ta bir zorunlu borçlanma işlemi ile çıkartılan tasarruf bonoları 1972 de Mali Denge vergisine dönüştürülmüştür. Son yıllarda bütçe ilkeleri açısından ilginç bir gelişim gözlemleniyor: Bütçe dışı fonlar uygulaması gittikçe genişletiliyor; fonlar gelir yönü ile kamu gelirleri yapısında değişikliğe yol açıyor (45).

2- Vergi Türü

Damga resmî vergi oldu (1964). Muamele vergisi gider vergisine dönüştü (1956). 1985 te KDV getirildi. Çeşitli özel tüketim ver-

(44) Bkz.: **Vural Arıkan**, Vergi Kanunlarındaki Değişikliklerin Genel Değerlendirmesi ve Richard Sheridan (7.2.1983 günü Odakule'de verilen konferans metni), İstanbul 1983, s. 32 ilâ 38 de verilen tablolar.

(45) **Oyan - Aydın**, age., **Oyan**, age., s. 40, 136.

gileri ve 1970 getirilen İşletme vergisi de KDV ile kalktı. Bina İnşaat vergisi, 1982 de bina inşaat harcı oldu. Tapu harcı 1963 te EAV oldu, 1982 de tekrar tapu harcına dönüştü. GMKAV 1970 te getirildi; 1982 de kalktı. MDV 1972 de getirildi; 1983 te kalktı. Akaryakıt tüketim resmi 1984 te Akaryakıt tüketim vergisi oldu. Dış Seyahat Harcamaları Vergisi 1963 te getirildi. Arada belli yıllarda uygulanmadı; 2989 sayılı kanun ile kaldırıldı. Ancak yerine toplu konut fonuna katılma payı getirildi.

3- Verginin Konu Unsuru

GMKAV de arsa karşılığı kat alınması vergi kapsamına sokuldu (1980). GV de gayrimenkullerde değer artışı kazançları vergi dışına çıkarıldı (1980). Menkul sermaye iratlarında temettüleri vergi konusu olmaktan çıkartıldı (1980). Vergi alacağı kavramı getirilip menkul sermaye iradı sayıldı; 1985 te vergi alacağı kalktı. Dilekçeler damga vergisine tâbi idi; 1964 te çıkartıldı. 1980 de tekrar vergi konusu yapıldı. 1984 de yine vergi dışı bırakıldı.

4- Vergilendirme Yöntemleri

Gerçek usul: Gelir vergisinde tarım kazançlarında uzun yıllar boyunca sürekli erteleniyor.

Götürü usul: Gelir vergisinde tarım kazançlarında sürekli genişletiliyor.

İşletme vergisinde, 1970 de kısmen kabul edilen götürü usul 1982 de bu vergiden çıkartıldı; 1984 te vergi tümüyle kaldırıldı. KDV de kanun çıktığında kabul edilen telâfi edici vergilendirme usulünden, yedi ay sonra çıkartılan bir kararname ile vazgeçildi.

5- Matrah Saptama Yöntemleri

Ad valorem-spesifik usul: Gümrük vergileri 1955 de spesifikten ad valorem dönüştürüldü.

Matrahın yükümlü ya da idarece saptanması:

Emlâk vergisinde uygulanan tahrir usulü yerine 1971 de beyan usulüne (sübjektif beyan esas) geçildi. 1980 sonrasında asgari beyan esas (Bazı objektif taban kriterleri), 3239 sayılı kanunda da esas itibariyle aynı. Ancak asgari beyan değerleri eskiden mahalleler

itibariyle saptanırken 3239 sayılı kanun ile cadde, sokak itibariyle saptama esası getirildi.

6- **Takdir Komisyonlarının Yapısı**

1961 de memur üyeler çoğunlukta; 1963 de seçilmiş üyeler, 1980' de ise yine memur üyeler çoğunlukta.

7- **İstisna ve Muafiyetler:** Sürekli değişiklikler getiriliyor. Örnekler:

Gayrimenkul sermaye iratlarında (konut kiralari) 1980 e kadar 5000 L. müstesna. 1980 de yıllık 120 000 lirayı aşmayan konut kiralarının 40 000 L.sı için istisna. 1981 de 120 000 aşmama şartı kaldırılarak alehlik 40 000 liralık istisna. 1982 de istisna miktarı 120 000 L. ya çıktı. 1983 te 360 000 L.ya yükseltildi.

Veraset ve İntikal vergisinde eş ve fûruğa tanınan istisna 40 000 er lira. 1980 de 1 milyona çıktı. Daha sonra tek mirasçı olan eş için iki milyona yükseltildi. 1985 te hadler 5 000 000 (tek mirasçı eşte 10 000 000).

Gider vergisinde montaj istisnası 1970 te kalktı (Fin. K.).

Emlak Vergisinde 1985 yılı içinde istisna miktarlarında iki değişiklik (3208 ve 3239 sayılı kanunlar).

Bilirkişi ücretleri: Gelir vergisi dışında iken 1980 de vergiye tâbi tutuldu. 1981 de tekrar istisna edildi, 3239 sayılı kanun 360 000 liralık istisna getirdi.

8- **Yatırım İndirimi:**

1984 te 2970 sayılı kanun özel önem taşıyan sektörler ve kalkınmada öncelikli yöreleerde % 100 indirim yetkisi verdi.

İndirim oranında: Bölgeler, sektörler itibariyle tesbit yetkisinin kullanılmasına ilişkin karar (R.G. 22.10.1984), kalkınmada öncelikli yörelerde indirim oranını % 100 olarak tesbit ediyor.

İndirimden yararlanacak fonlar: 1963 te özkaynak; 1980 sonrasında dış kaynaklar da dahil edildi. İndirime tâbi olacak harcama konularında 1980 sonrası belli değişiklikler yapıldı. 3239 sayılı kanun yatırım indirimi uygulamasında Maliye Bakanlığının yetkisini tekrar genişletiyor.

9- Vergi Tarifesine ve Oranlara İlişkin Uygulamalar

Maktu vergilerde artışlar: MTV 1981 de ve 1984 te arttı. Bakanlar Kuruluna beş kat arttırma yetkisi verildi. Bu yetkiyi Bakanlar Kurulu bir kat arttırma şeklinde kullandı (14.8.1985). TAV de 1981 de arttırma. 1984 te beş kat arttırma yetkisi Bakanlar kuruluna verildi.

Tasarruf bonusu: % 6 idi. 1972 de MDV: % 3, 1982 de % 2; 1983 te kaldırıldı.

GMKAV tarifesinde 1980 de değişiklik yapıldı; daha sonra tek oranlı vergiye dönüştürüldü ve bir yıl sonra yürürlükten kaldırıldı.

GV de: 1980 de tarife yapısı yumuşatıldı. Çıkan her kanunda vergi oranları düşürülüyor. 3239 sayılı kanun dilimleri biraz genişletti. Ayrıca dilimleri genişletme yetkisi tanındı.

Banka ve Sigorta Muameleleri vergisi: % 20 idi; 1970 de % 25, 1981 de % 15 oldu.

Bakanlar Kurulunun yetkisi ile, 19/12/1983 te % 3 olarak tesbit edildi. 3239 sayılı kanun, % 1 e indirme yetkisini getirdi.

Akaryakıt tüketim vergisi: 1984 te % 6, 3239 sayılı kanun ile %9.

Kurumlar vergisi 1950 de % 10, 1960 ta % 20, 1980 de % 50, 1981 de % 40 ve 1985 te % 46.

Gümrük vergilerinde 1984 te indirimler yapıldı.

KDV temel gıda maddelerinde sıfır vergi uygulaması süresi uzatıldı.

EAV: % 070, 1982 de % 040.

10- Tarım Kazançlarının Vergilendirilmesi

1950 de gelir vergisi dışı; 1960 da vergi kapsamına alındı. 1962 den itibaren sürekli ertelemeler ve götürü usul teşmili ile bu sektöre fiilen çok hafif vergi yüküne tâbi tutuldu. Muafiyet ve istisna ölçüleri de zaman içinde genişletildi. 1980 de muafiyet daraltıldı; istisna kaldırıldı. Stopaj getirildi. 1981 de stopaj uygulaması genişletildi; buna karşılık muafiyet ölçüleri genişletildi ve götürü usul genişledi. 1983 te muafiyet ölçüleri ve götürü usul hadleri tekrar genişletildi.

3239 sayılı kanun gerçek usule tâbi ziraat erbabını da peşin vergi kapsamına aldı.

11- İhtiyarî Toplama ve Beyan

İhtiyarî toplama ve beyan haddinin hesabında nazara alınacak gelir türleri zaman içinde değişiklik gösteriyor. Örneğin 1980 de gayrimenkul sermaye iratları da dahil edildi, 1981 de dışta bırakıldı. Mevduat ve tahvil faizleri dışta bırakıldı.

İhtiyarî toplama ve beyanın gelir miktarı itibariyle sınırı 1980 e kadar 10 000 lira idi. 1980 de 2 000 000 lira olarak tesbit edilen sınır 1981 de 3 000 000 liraya yükseltildi. 3239 sayılı kanun sınırı 9 000 000 liraya yükseltti. Bu sınırın sürekli yükseltilmesi suretiyle, özellikle menkul sermaye iratları teşvik ediliyor; beyanname dışında tutulma olanağı bu kazanç türleri için genişletilmek suretiyle, bunlar bakımından sırf stopajla yetinilmesi, bir sonuç olarak doğuyor. Böylece, artan oranlı gelir vergisi tarifesi yerine, menkul sermaye iratları, örneğin % 10 gibi bir stopajı vergi yükü olarak taşıyor (46). Bu uygulamada sermaye piyasasını teşvik amacı da var.

12- Zarar Nakli

1960 öncesi 3 yıl idi. 1964 lerde 5 yıla çıktı. 1980 de 3 yıla indirildi; 1981 de beş yıla çıktı.

13- Gelir Vergisinde İndirimler

En az geçim indirimi: Eskiden matrahtan indirim yöntemi uygulanıyordu. 1964 te indirim hadleri yükseltilmesine karşılık dekot (vergiden indirim) yöntemine geçildi. 1980 de genel indirim adını aldı. Yine matrahtan indirim yöntemine dönüldü. 3239 sayılı kanun bu müesseseyi tümüyle kaldırdı.

Ayrırma kuramı: Ücret kazançlarında götürü gider indirim olarak uygulanıyordu, matrahtan indirim yöntemi geçerli idi. En az geçim indirimi ile birlikte özel indirim olarak vergiden indirim yöntemiyle uygulanmaya başladı. 1980 de miktarlar yükseltilip matrahtan indirim yöntemine dönüldü. 1980 değişikliğinde çalışan ücretli, eşin özel indirimden yarım oranında yararlanması kabul edilmişti. Kısa bir süre sonra yapılan kanun değişikliği ile, çalışan ücretli kadın da

(46) GV böylece sedüler nitelik kazanmaktadır. Bkz.: Oyan, age., s. 149.

tam yararlandırıldı. Öte yandan 2970 sayılı kanun 1984 te özel indirim miktarlarını on kata kadar artırma yetkisini Bakanlar Kuruluna verdi. 21/7/1984 ve 12/12/1984 tarihli kararnamelerle, özel indirim, kalkınmada birinci derece öncelikli yörelerde, beş misli olarak uygulanmaya başladı. 3239 sayılı kanun özel indirim müessesesini koruyor; indirim miktarları artırıldı. Bakanlar Kurulunun tesbit yetkisi 15 kata çıkartıldı. Kalkınmada öncelikli yöreler ve özel önemli sektörlerde çalışanlar için farklı özel indirim tutarları tesbit yetkisi Bakanlar Kuruluna tanındı.

Sakatlık indirimi: 1980 öncesinde belli sakatlıklara mâruz ücretlilerin kazançlarının tümü vergiden istisna ediliyordu. 1980 sonrasında sakatlık derecesine göre iki kademeli olarak ve ücretlerin tümünü kapsamamak üzere değiştirildi. Buna göre, belli sakatlık derecelerinde özel indirim ayrıca belli katlar olarak ilâveten uygulanıyor. Bir yıl sonraki değişiklikte ise sakatlık kademeleri üçe çıkartıldı, ayrıca indirim hadleri yükseltildi. 3239 sayılı kanun indirim hadlerini yükseltti (47).

14- Gelir Vergisinde Mahsuplar

1960 öncesinde, bina vergisi gelir vergisinden mahsup ediliyordu. 193 sayılı kanun, matrahtan indirim esasını benimsedi. Kurucu mecliste, tekrar vergiden mahsup yöntemine dönüldü (1961). 1980 değişikliği ile, matrahtan gider kalemi olarak indirme yöntemine tekrar dönülmüş bulunuyor.

1980 de getirilen vergi alacağı da gelir vergisinde mahsup edilecek kalemler arasında yer alıyordu. 3239 sayılı kanun vergi alacağını kaldırdı, dolayısıyla bu mahsup kalemi de kalktı.

15- Verginin Ödenmesi

Taksit sayısı ve zamanlarında sürekli değişiklikler görülüyor. GV de 1982, KV de 1981 ve 1982, KDV de 1985, MTV de 1984 te değişiklik yapıldı. Gecikme zamında sürekli değişiklikler: 1981 de ikinci ve müteakip aylarda oran % 2 den % 3 e; 1984 te % 4 e çıktı. 1985 te gecikme zammı konusunda yetki hükmü getirildi. 23/8/1985 te Bakanlar Kurulu ikinci aydan itibaren % 7, % 5 gibi oranlar tesbit etti.

Tecil faizi sürekli yükseltiliyor.

(47) Değerlendirme için Bkz.: Oyan, age., s. 149.

Vergilerin ödeme yöntemlerinde değişiklikler: GV de 1980 de peşin ödeme; 1983 te vazgeçildi. 3239 sayılı kanun tekrar getirdi. Motorlu Taşıtlar vergisinde 1986 başından itibaren pul ile ödeme.

Gelir vergisinde vâdesinden önce ödeme durumunda indirimden (1981), 1983 te vazgeçildi.

16- Stopaj Usulü

Stopaj uygulamasında genişlemeler: 1980 de ziraat kazançlar ve işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkuller de stopaj kapsamına alındı. 1981 den itibaren stopaj oranlarını Bakanlar Kurulunun değiştirme yetkisi tanındı ve bu yetki devamlı genişletildi. 1981 de yetki % 50 oranında tanındı; 1984 te stopajları sıfıra indirme yetkisi verildi. Uygulamada stopaj oranları kararnamelerle sürekli değiştirildi. (R.G. 31.12.1982, 3.1.1983, 20.12.1983, 3.2.1984).

17- Peşin Vergi

Ticaret ve serbest meslek erbabı için ilk defa 1980 de kabul edildi; şirketler tâbi tutulmadı. 1980 de kabul edilen şekliyle bir tür götürü yöntem, bir yıl için uygulandı. 1981 de yapılan değişiklikle peşin vergi yükümlününün hasılatı ile ilişkilendirildi; ancak 1982 de peşin vergiden tümüyle vazgeçildi. 3239 sayılı kanun yeniden ihdas ediyor. Bu kez gerçek usule tâbi ziraat erbabı ve kurumlar da peşin vergi kapsamına alınıyor. Uygulanma bakımından peşin vergi ile KDV yükümü arasında organik bağ kuruluyor.

18- Oto-kontrol ve Güvenlik Araçları

Servet beyanı: Kabulünden iki yıl sonra alınan beyannameler iade edildi.

1983 yılında, geriye doğru iki yıllık beyanların iadesi yolunda hüküm çıktı. 1980 de kapsam genişledi; 1981 de tekrar daraltıldı. 1984 te bu araç tümüyle vergi sisteminden çıkartıldı.

Servet beyanı ile birlikte kabul edilen gider bildirim aracı da 1984 te kalktı. Aradaki değişikliklerde, gider bildirimine tâbi kişiler kapsamında genişleme ve daralmalar oldu.

Hayat standardı esası: Bu esasta kullanılan göstergeleri miktar itibariyle % 25 arttırma yetkisi var. Bakanlar Kurulu her yıl, bir önceki yıl miktarlarını % 25 arttırıyor.

Ortalama kâr haddi müessesesi, 1980 de hizmet işletmelerini de kapsayacak şekilde, asgarî gayrisâfi hasılat esaslı ile takviye edildi.

Asgarî ziraî kazanç ölçüleri ve asgarî ziraî vergi uzun süre uygulanmadı.

19- Vergi İadesi

Ücretlilere vergi iadesi kanunu adı ile çıktı; emeklilere teşmil edildi. Vergi iadesi kapsamına giren harcama kalemleri ilk uygulama dönemlerinde genişletildi. Vergi iadesi harcama dilimleri ve oranları sürekli değişti. 3239 sayılı kanun, eski kanunun adını 'Vergi İadesi Kanunu' olarak değiştirdi, çünkü ticarî, ziraî ve meslekî kazanç sahipleri de vergi iadesi kapsamına alındı. Vergi iadesinde harcama dilimleri ve iade oranları bir ölçüde genişletildi.

20- Yabancı Sermayenin Vergilendirilmesi

Yakın tarihlere kadar yabancı sermaye millî sermayeye nazaran daha rijit vergilendiriliyordu. Kurumların yabancı sermayeli ortaklarına düşen kazanç payının yatırım indiriminden yararlanamayacağı yolundaki Maliye Bakanlığı görüşü ve Danıştay uygulaması bu konuda etkili idi. 1982 de Danıştay'dan farklı bir karar çıktı. DPT ise farklı görüşte. Bu arada 1980 den itibaren, yabancı sermayenin tâbi tutulacağı stopaj oranlarını değiştirme konusunda Bakanlar Kurulunun yetkisi sürekli genişletildi. Kanundaki oranların önce % 40 ı, sonra % 50 si, sonra % 100 ü oranında (1984) değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna tanındı. Bu yetki yakın zamanlara kadar kullanılmadı. 9/3/1985 tarihli Bakanlar Kurulu kararı ile bu yetki sifira kadar indirilmek suretiyle, ancak şartlı olarak (ilgili ülkede sermaye kazancının daha fazla vergilendirilmemesi şartıyla) kullanıldı. 3239 sayılı kanun Kurumlar vergisinde yaptığı bir değişiklikle yabancı kurumların da yatırım indiriminden yararlanmasına elverişli bir hüküm getirdi.

21- Kamulaştırma Bedeli ve Vergilendirme

1961 Anayasasında 1971 yılında yapılan bir değişiklikle, kamulaştırma bedelinin vergi değerini aşamayacağı hükmü kabul edildi. Anayasa Mahkemesi bu hükmü iptal etti. 1982 Anayasası kamulaştırmada vergi değerini aşan kısmın nasıl vergilendirileceğinin kanunla tesbit edileceğini öngörüyor. Kamulaştırma Kanunu bu konuda

getirdiği hükümle, vergi değerini aşan kamulaştırma bedeli farkından Emlâk vergisi alınmasını hükme bağladı.

22- KDV

KDV kanunu çıktıktan sonra, bu kanunda birinci değişiklik, kanun henüz yürürlüğe girmeden önce, 15/12/1984 te yapılıyor (150 metre kareyi aşmayan konut teslimleri üç yıl için KDV dışında tutuluyor). Kanunun yürürlüğe girişini takibeden üçüncü ay içinde cüzi bir değişiklik daha yapılıyor (29/3/1985).

23- Defter, Kayıt ve Belge Düzeni

Bu alanda özellikle 1980 den sonra sürekli sıkılaştırıcı, vergi kaçağını önlemeye yönelik hükümler getiriliyor. Defter tutma mecburiyeti için öngörülen ciro hadleri sürekli yükseltiliyor. Bu konuda da yetki hükümleri işletiliyor (Kararnameler: R.G. 22/1/1983, 4/II/1983, 26/XII/1983). 3239 sayılı kanun defter tutma hadlerini büyük ölçüde artırıyor.

24- Vergi Suç ve Cezaları

1980 den sonra yeni suç ve ceza kategorileri ihdas ediliyor. Değişik suçlar arasındaki geniş boşluğu kapamak üzere araya yeni suç türleri yerleştiriliyor. Eski hileli vergi suçu, yeni kapsamı ile kaçakçılık suçu içine, bunun mevsuf bir şekli olarak yerleştiriliyor. Suç ve cezalar yelpazesi bakımından daha uygun bir kademelendirme yapılıyor. Usulsüzlük cezalarında maktu miktarlar artırılıyor. 3239 sayılı kanun çeşitli suçlar için öngörülen maktu hadleri artırıyor, ceza miktarlarını on katına kadar artırma yetkisini Bakanlar Kuruluna veriyor. Son yıllarda getirilen belge düzenine ilişkin olarak belli fiiller, bu dönemde belli suç kategorileri içinde belirtiliyor. 3239 sayılı kanun ayrıca işyeri kapatma cezası ile teşhir önlemini getiriyor.

25- Vergi Borcu ve Cezasının Affı

Ara sıra çıkan genel af kanunları vergi cezalarını da kapsayabiliyor. Ancak özellikle 1980 den sonra bu konuda ilginç bir gelişme var: Vergi borçlarını daha kısa yoldan, ihtilâfsız tahsil etmek üzere sürekli af kanunları çıkartılıyor. Bu kanunlar ilke olarak, vergi aşlının belli sürelerde ödenmesi koşuluyla vergi cezalarını ve gecikme zamlarını affediyor (Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında iki kanun ve

Özel Uzlaşma Kanunu). Bu kanunların bir özelliği de 'stok affı' ve 'servet affı' na ilişkin hükümler içermeleri: Gelir ve Kurumlar vergisi yükümlüleri kayıt dışı kalan stokları beyan ettikleri takdirde, % 1 oranında bir vergilendirme ile, stokun vergi ilişkisi sona eriyor; ya da gelir vergisi mükellefleri önceki yıllar servet beyanlarını arttırdıkları takdirde, fark üzerinden % 5 oranında vergi ödemeleri halinde, eski beyan dışı kalmış gelirlerinin vergilendirilmesi tamamlanmış sayılıyor. Ya da yükümlüler geriye doğru son beş yıllık vergi matrahlarını belli oranlarda arttırıp fark vergiyi ödedikleri takdirde o yıllara ilişkin hesaplarına artık dokunulmuyor. Son olarak, gayrimenkullerin yükümlendirilmesinde kullanılan çeşitli vergiler (VİV, GMKAV, EAV, MDV) bakımından eski beyan edilen değerler % 30 arttırılıp fark vergi ödendiği takdirde cezalar kalkıyor, ayrıca inceleme ve takdir konusu yapılmıyor.

Görüldüğü gibi bu vergi affı kanunlarında çeşitli teknikler kullanılıyor. Amaç, hazinenin gelir ihtiyacının bir an önce karşılanması. Bu af kanunlarının yanı sıra özellikle 1980 den sonra çıkartılan bazı değişiklik kanunları, ilgili buldukları vergilerin belli kısımlarını (geçmişte doğup henüz ödenmemiş vergiler) affedebiliyor. Emlâk vergisi, Taşıt Alım vergisi kanunlarındaki değişikliklerde bunun örnekleri var.

Son olarak 3239 sayılı kanun, 300 000 liraya kadar tüm vergi cezalarını affetmiş bulunuyor.

Terkine ilişkin miktarlar enflasyona göre, 1980 den sonra yükseltiliyor.

26- Vergilendirme İşlemlerinde İdare Lehine Bazı Kolaylıklar

1980 sonrası değişikliklerle tebligat usulü idare lehine kolaylaştırılıyor. Mükellefler beyan bakımından ek süre gibi olanaklardan mahrum kalıyorlar. VUK nda idare lehine isbat ve yorum hükümleri getiriliyor.

27- Vergi Uyuşmazlıkları Çözüm Yolları

Eskiden üç kademeli vergi yargısı vardı. Alt kademeler mahkeme niteliğinde olmayan komisyonlar tarafından oluşturuluyordu. Danıştay üst yargı mercii idi. Bugün yine iparî yargı içinde ancak iki

kademeli olmak üzere bir yapı kuruldu. Alt kademeler mahkeme niteliğinde; Danıştay yine üst yargı mercii.

1963 de uzlaşma yolu sisteme sokuldu. Maliye Bakanlığı uzlaşma konusu yapılabilecek vergi türlerini ve üst sınırları miktar olarak tesbite yetkili. Zaman içinde Bakanlık, uzlaşmanın kapsamını vergi türü olarak sürekli genişletti. Bugün tüm vergiler için bu yola gidilebiliyor. İlçe, il ve Merkez uzlaşma komisyonlarının miktar olarak yetki sınırı sürekli genişletiliyor.

3239 sayılı kanun yeni bir müessese olarak ön-uzlaşma (tarhiyat öncesi uzlaşma) yolunu da sisteme eklemiş bulunuyor; bununla vergi uyumsuzluklarının kısa, idarî yoldan çözümü amaçlanıyor.

28- Mali Tevzin

Emlâk vergisi il özel idareleri tarafından alınırken 1970 de Maliye Bakanlığına bırakılıyor; buna karşılık mahalli idarelere tahsilât-tan pay ayrılıyor. Son olarak 3239 sayılı kanun Emlâk vergisini tekrar mahallî idarelere, ancak bu kez belediyelere aktarıyor.

1980 öncesinde mahallî idarelerin gelirleri yetersiz. Belediye Gelirleri Kanun tasarıları kanunlaşmıyor. 1980 sonrası gelişmeler ise şöyle:

a) 2.2.1981 gün ve 2380 sayılı kanunla mahallî idarelere genel bütçeden pay verilmesi kararlaştırılıyor. 15.5.1984 te 3004 sayılı kanun bu pay oranlarını yeniden ve şöyle tesbit ediyor: Belediyeler % 10,30; il özel idareleri: % 2,30. Genel bütçeden pay verilmesine karşılık, Emlâk, Gider, MTV gibi münferit vergilerden ayrılan paylar 2380 sayılı kanunla kaldırılıyor.

b) 21.1.1982 de 2484 sayılı yeni Belediye Gelirleri Kanunu çıkartılıyor. Bu kanun eski vergileri arttırıyor, yeni vergi ve harçlar getiriyor. Genel olarak belediye kaynakları genişliyor; buna karşılık merkezi idarenin bu kaynakların kullanımına ilişkin tesbit yetkisi de genişliyor. Örneğin Bakanlar Kurulu belli vergi, resim ve harç miktarlarını tesbite yetkili (R.G. 10/1/1982, 31.12.1983).

c) Büyük şehir belediyelerinin kurulması üzerine (23.3.1984 tarihli KHK), belediyeler arası paylaşım sorunu da çıkıyor. Genel bütçeden alınacak payların büyük şehir ve ilçe belediyeleri arasında bölüşümüne Bakanlar Kurulu karar veriyor (R.G. 25.8.1984, 27.4.1985).

IV) 24 OCAK 1980 PROGRAMI ÇERÇEVESİNDE VERGİ POLİTİKASI İÇİN BİR DEĞERLENDİRME

24 Ocak 1980 paket programının iki temel amacı şöyle belirtilebilir: 1) Ekonomik istikrar, 2) "Liberal" politikalar ile ekonominin dışa açılması. Aslında temel hedef ekonomide bir genel "yapısal değişim"nin gerçekleştirilmesidir. Enflasyonun önlenmesi ve ödemeler dengesinin iyileştirilmesi de bu temel hedef çerçevesinde düşünülmekte ve yine bu çerçevede kalkınma stratejisi değiştirilmektedir (48). Anılan hedefler açısından 1980 Ocak ayında getirilen önlemler ile yeni kurumsal düzenlemelere gidilirken piyasa mekanizmasına işlerlik kazandırmak, enflasyonu kontrol altına almak, teşvik tedbirleri uygulaması, tasarrufların artırılması ve gelir dağılımının düzeltilmesi gibi amaçların temel alındığı ifade edilmiştir. İzlenen politikalar ile ne liberal ekonomi modeli tam olarak kurulmuş, ne enflasyon önlenmiştir. Gelir dağılımı ise iyice bozulmuştur. İncelememizin bu bölümünde esas itibarıyla, dönemin vergi politikaları açısından belli saptamalarda bulunmak istiyoruz.

Vergi kanunlarında 1980 yılı sonunda gerçekleştirilen geniş çaplı değişikliklerden önce vergi politikası, esas olarak mevcut yetkilerin kararnamelerle kullanılması suretiyle yürütülmüştür. 24 Ocak 1980 - 12 Eylül 1980 döneminde uygulanan belli başlı vergi politikası araçları şöyle sıralanabilir:

1- Yatırımları teşvik araçları:

Bu konuda bir yenilik getirilmemiş, 1980 programı ek karar çerçevesinde şunlar uygulanmıştır: Gümrük muafiyeti (474 sayılı kanun, 6/12585 sayılı karar); ithalattan alınan vergi ve resimlerde taksitlendirme (474 sayılı kanun); yatırım indirimi (GV ve KVK'nın mevcut hükümleri); Bina İnşaat vergisi istisnası (Aslında 11/12/1980 de 1318 sayılı Emlak Vergisi kanununa ek 2. maddenin getirilmesi suretiyle tanınıyor: Fabrika, değirmen, imalathane binaları, turistik yatırımlarda vergi istisnası öngörülüyor); ihracata yönelik yatırım kredilerinde vergi, resim ve harç istisnası (7/5821 sayılı karar) (İthalde alınan damga resmi % 24 ten % 1 e indiriliyor); Türkiye'de imal olunan yatırım malları maliyetine giren vasıtalı vergilerin beş yıla kadar taksitlendirilmesi (474 sayılı kanun).

(48) 24 Ocak istikrar politikasının temel nitelikleri ve değerlendirme için bkz.: Oyan, age.

Bu dönemde DPT yeni teşvik tedbiri olarak belirli konular ve coğrafi bölgeler için selektif Gelir ve Kurumlar vergisi muafiyeti önermiş (49), nitekim bu öneri daha sonra gerçekleşmiştir.

2- İhracatı Teşvik Araçları

İlk istikrar programı paketinde teşvik konusunda ağırlık bu alana verilmiştir. 25/1/1980 tarihli İhracatı Teşvik Kararı çerçevesinde gümrük muafiyeti (474 sayılı kanun, 261 sayılı kanun, 8/182 sayılı karar) (İhraç ürünlerinin ithal girdilerinde, gazete kağıdında); selektif kredi; İhracatı teşvik fonu, İhracat kredilerinde vergi, resim ve harç istisnası, Vergi iadesi.

Bu alanda da DPT ihracata yönelik kazançlarda vergi istisnası tanınmasını önermiş nitekim sonradan bu öneri de gerçekleşmiştir (50).

12 Eylül 1980 sonrasında ise vergi politikasının, vergi kanunlarında yapılan geniş ölçekte değişiklikler ve kararnamelerle yürütüldüğünü gözlemliyoruz. 1981-1985 arasında vergi politikası alanında yapılan değişikliklerin ve alınan tedbirlerin önemlileri sistematize edilerek şöyle belirtilebilir:

- 1- Maktu vergi hadleri yükseltiliyor.
- 2- Aşınan tarife yapısı ve oranlar düzeltiliyor (51).
- 3- İstisna ve muafiyetler, götürü usul için aranan hadler miktar olarak güncelleştiriliyor.
- 4- Hazine açığı giderilmeğe çalışılıyor (Mali amaç) (Yeni suç ve cezalar, yeni sıkı belge düzeni, matbu belgeleri kullanma mecburiyeti, vergi iadesi, ceza afları ile kolay tahsil, gecikme zammı, tecil faizlerinin güncel ekonomik koşullara uydurulması, oto-kontrol araçlarını takviye).
- 5- Stopaj yöntemi bir ölçüde yaygınlaştırılıyor (Tarım kazançlarında, işyeri kiralarında).

(49) DPT, 24 Ocak Kararları ve Uygulama sonuçları, s. 37-38.

(50) DPT, 24 Ocak Kararları ve Uygulama Sonuçları, s. 41-42.

(51) Tarife değişikliklerinin analizi için bkz.: **Oyan**, a.g.e., s. 150-154. Bu değişiklikler ilk anda, tek başlarına gelir dağılımı üzerinde olumlu etki yapacak şekilde görülse dahi, vergi araçlarının etkisinin genel ekonomi politikasının gelir dağılımını bozucu etkilerinden soyutlanmadan düşünülmesi gerekir.

6- Peşin vergi gibi yöntemlerle hazinenin geliri daha hızlı tahsiline çalışılıyor.

7- Özellikle kurumlaşmayı teşvik edici politikalar izleniyor: Örneğin döviz kazançları nedeniyle vergi istisnası sadece Kurumlar vergisinde tanınıyor; değer artışı kazançlarında istisnalar kanalıyla şahıs şirketlerinin nevi değiştirmeleri ve şirketler arası birleşme kolaylaştırılıyor; menkul sermaye iratlarında vergi yükü hafifletiliyor (52); iştirak kazançları istisnası kolaylaştırılıyor.

8- Yeniden değerlendirme kabul ediliyor.

9- İhracatı teşvik edici hükümler getiriliyor (KVK nda ihraç ürünleri, yurt dışı müteahhitlik hizmetleri, turizm ve taşımacılıktan döviz olarak elde edilen kazançlarda istisnalar tanınıyor).

10- Yatırım indirimi finansman kaynağı itibariyle kolaylaştırılıyor; özkaynak ile finansman şartı kaldırılıyor. Yatırım indirimi uygulamasında sektörler arası ve bölgeler arası farklılıklar yoğunlaştırılıyor. Yatırım indirimi oranı özel önem taşıyan sektörler ve kalkınmada öncelikli yöreler için % 100 e kadar çıkabiliyor.

11- Yürütme organına geniş yetkiler veriliyor ve uygulamada bu yetki çok sık ve kapsamlı kullanılıyor.

12- 1985 yılında yabancı sermayenin vergilendirilmesinde kolaylaştırıcı önemli adımlar atılıyor.

13- İnşaat sektöründeki durgunluğu gidermek üzere vergi ayrıcalıkları tanınıyor; EAV oranı düşürülüyor; konut yatırımlarında vergi istisnası getiriliyor; gayrimenkullerde değer artışı kazançları Gelir Vergisi dışında bırakılıyor.

14- Yaygınlaşan fon uygulamasıyla, gelir yönü itibariyle de klâsik bütçe ilkelerinden uzaklaşıyor.

15- Vergi mevzuatı düzenlenirken İslâm ülkeleriyle ekonomik ilişkiler de özel olarak gözönünde bulunduruluyor (Faizsiz kredi verenlerin kâr paylarının vergilendirilmesi gibi konularda).

16- İhtiyarî toplama ve beyan, vergi alacağı, kâr paylarının Gelir vergisi dışında bırakılması gibi araç ve yollarla sermaye piyasası teşvik ediliyor.

17- Kurumlar vergisi oranı önce yükseltiliyor, sonra indiriliyor.

18- Harcamaların vergilendirilmesinde KDV ye geçiliyor.

19- 1984 Ocak ayında gümrük vergileri indirilip yerli sanayide koruma oranları düşürülüyor.

20- Malî tevzin konusunda bir değerlendirme yapmak güç. Bir yandan mahallî idarelerin özkaynakları, özellikle belediyeler bakımından, takviye ediliyor; öte yandan genel bütçeden pay verme yoluna gidiliyor. Büyük şehirlerde, büyük şehir belediyeleri ile ilçe belediyeleri arasında malî kaynakların paylaşımı Bakanlar Kurulunca kararlaştırılıyor.

1980 sonrası için yukarıda ana hatlarıyla verilen vergi uygulamaları bakımından toplu bir değerlendirme yapılacak olduğunda, şunlar ifade edilebilir (53): Önlemlerin bir kısmı (maktu ve dolaylı vergilerin yükseltilmesi) (54) talebi kısıcı etkileri itibariyle anti-enflasyonist olmakla birlikte bu etki ikincil kalmaktadır. Bazı spesifik önlemler ise, başlangıçtaki politikalar itibariyle, arza ters yönde etki yapabilecek niteliktedir (Kurumlar vergisi oranının yükseltilmesinde olduğu gibi). Bu noktada belki malî amacın, istikrar mülâhazasına ağır bastığı söylenebilir. Döviz girdilerinin artırılmasına yönelik vergi önlemleri ise, genel politika ile tutarlıdır. Kurumlaşmayı özendirilen önlemlerin yoğunluğu da dikkati çekmektedir. Bu durumda, izlenen vergi politikası ile, arz-talep eşitliğine yönelik denge hedefinden ziyade yapısal değişikliklerin esas tutulduğu yolundaki bir izlenim yanlış olmayacaktır (55). 1980 değişikliklerinin bir kısmının bu noktada tutarsız olduğu düşünülebilir; ancak daha sonraki değişikliklerle, sistem sürekli olarak tutarsızlıklardan arındırılmağa çalışılmıştır.

Çok daha genel plânda yapılacak bir irdelemede, değer yargıları bir yana, 24 Ocak paket programı ile izlenen vergi politikasının tutarlı olduğu söylenebilir. Her kanun değişikliği, her yeni kararname, bu tutarlılığın sağlanması için atılmış somut adımlar olarak görünüyor (56). Başka bir anlatımla, yeni düzenleme, bir öncekine göre,

(53) Genel değerlendirme için bkz.: **Ahmet Kumrulu**, "Vergilerin Tahsili Alanında Hukukî Gelişmeler", Mali Hukuk, S.4, Temmuz-Ağustos 1986, s. 3-9.

(54) **Oyan**, a.g.e., s. 66, 112.

(55) **Oyan**, a.g.e., s. 110.

(56) Uygulamaların yapısal değişikliği hedef almadığı yolundaki görüş için bkz.: **Oyan**, a.g.e., s. 52, 197-198.

yapısal değişikliğe daha bilinçli bir şekilde yönelmektedir. Bu saptamanın sonucunda, son beş yılda izlenen politikaların, 1950 sonrası dönemin en tutarlı uygulamalarını oluşturduğunu söylemek mümkündür. 1980-1985 dönemi de ikiye ayrılarak düşünöldüğünde, tutarlılığın özellikle son iki yılda daha büyük ölçüde ortaya çıktığını ifade edebiliriz.